



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 13005.000186/2006-01
Recurso nº 156.546 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 101-97.074
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrentes 1^a TURMA DRJ – SANTA MARIA – RS e A. T. C. ASSOCIATEC
TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA.

RECURSO EX OFFICIO

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE – PAGAMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO SEM O ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA – Cancela-se a multa de ofício exigida isoladamente sobre pagamento ou recolhimento de tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora, em razão da edição da Medida Provisória nº 303, de 2006, que a excluiu do campo de incidência.

LEI TRIBUTÁRIA – APLICAÇÃO RETROATIVA – Em observância ao princípio da retroatividade benigna, a multa vigente à época da autuação deve ser reduzida para o percentual menos gravoso fixado em legislação posterior.

RECURSO VOLUNTÁRIO

NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA – Não há que se cogitar de nulidade quando a autoridade julgadora indefere pedido de diligência ou perícia por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se possa proferir o julgamento do feito.

OMISSÃO DE RECEITAS – LEVANTAMENTO DE ESTOQUES A PARTIR DE AUDITORIA DE PRODUÇÃO – FALTA DE APROFUNDAMENTO DA AÇÃO FISCAL – Levantamento de estoques feito a partir da movimentação dos estoques da contribuinte, por meio de auditoria de produção, cuja metodologia revelou-se inconsistente carece do necessário grau de confiabilidade na apuração da “realidade”, restando aniquilada a legitimidade do crédito constituído frente aos comprovantes apresentados pela empresa.

OMISSÃO DE RECEITAS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA – A redução das obrigações a pagar decorrente de variação cambial ativa integra a base de cálculo e o fato gerador do IRPJ e CSLL,

devendo o valor correspondente ser adicionado ao resultado do exercício. Exclui-se da exigência as parcelas devidamente comprovadas pela recorrente.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – PIS – COFINS – RECEITAS FINANCEIRAS – VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS – As receitas decorrentes de variações cambiais ativas não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, devendo, portanto, ser cancelado o lançamento que exige as contribuições incidentes sobre as receitas financeiras.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL – A solução dada ao litígio principal, que manteve a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

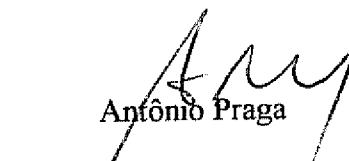
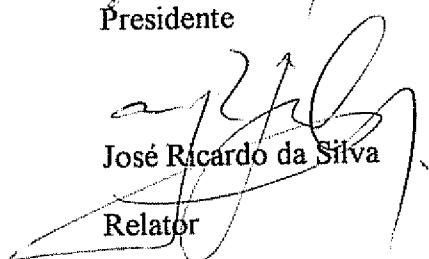
MULTA QUALIFICADA – FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Súmula 1ºCC 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.

PENALIDADE – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA) – FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA – Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1) Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares; 2) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, 3) quanto ao recurso, voluntário: i) por unanimidade de votos, excluir da tributação os valores relativos a diferenças de estoques; ii) por unanimidade de votos, excluir da tributação do IRPJ e CSLL o valor de R\$ 7.321.379,10, relativo a variação cambial; iii) por maioria de votos, cancelar a exigência da multa de ofício isolada, em face da concomitância com a multa proporcional, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Caio Marcos Cândido e Jose Sérgio Gomes, que apenas ajustavam a penalidade isolada ao decidido quanto as demais matérias.


Antônio Praga
Presidente

José Ricardo da Silva
Relator

18 NOV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio José Praga de Souza (Presidente), Sandra Maria Faroni, **José Sérgio Gomes (Suplente convocado)**, Caio Marcos Cândido, José Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Alexandre Andrade Lima da Fonseca Filho (Vice-Presidente)

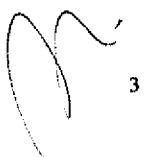
Relatório

Tratam os presentes autos de recurso ex officio interposto pela colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ – Santa Maria – RS e de recurso voluntário de A. T. C. ASSOCIATEC TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA.

Em ação fiscal realizada junto a contribuinte identificada, foram lavrados os seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 10; CSLL, fls. 19; COFINS, fls. 28; PIS, fls. 33; auto de infração de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL, fls. 25; e auto de infração de multa regulamentar sobre a falta ou excesso no estoque de fumo.

As irregularidades apontadas no auto de infração são as seguintes:

- I. Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de escrituração de variações cambiais ativas, com exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, multa de ofício de 150% e juros de mora regulamentares;
- II. falta de recolhimentos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, em face da omissão de receita (infração 1), resultando aplicação da multa isolada de 150%;
- III. subavaliação do estoque final de produtos de fabricação e acabados, ocasionando majoração indevida de custos de parcela não considerada como postergação, com exigências do IRPJ e CSLL, multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares;
- IV. antecipação de custos ou despesas, ocasionando majoração indevida considerada como postergação no pagamento do IRPJ, por ter havido lucro real no ano seguinte, com exigências, exclusivamente, de multa de ofício de 75% e juros de mora;
- V. multa regulamentar (isolada) de 50% sobre a falta ou excesso no estoque de fumo.

 3

No Relatório de Ação Fiscal (fls. 43/53), a fiscalização apresenta os seguintes esclarecimentos:

1) Omissão de receita - falta de escrituração de receitas advindas de Variações Cambiais Ativas

O contribuinte faz exportações de fumo e utiliza-se das linhas de créditos oferecidas pelos bancos a exportadores conhecidos genericamente como ACC – Adiantamentos de Contrato de Câmbio. Tais contratos são dívidas em dólares e que são quitadas pelos adquirentes das mercadorias no exterior.

De acordo com a legislação vigente, essas dívidas em dólar devem ser contabilizadas pelo seu valor em reais convertido pela cotação oficial quando de sua contratação (valor que é discriminado no contrato). Subsequentes mudanças na cotação do dólar fazem com que o valor devido tenha de ser corrigido: quando o valor do dólar se eleva em reais, a dívida aumenta e consequentemente uma despesa com a denominação de Variação Cambial Passiva é escriturada e reduz o resultado do exercício. Inversamente, quando da desvalorização do dólar frente ao real, deve ser efetuado um registro de Variação Cambial Ativa, uma receita que irá aumentar o lucro ou diminuir o prejuízo da empresa.

A empresa possuía em 01/01/2003, registrado em seu passivo, na conta 1800.7 – ADIANTAMENTO POR CONTRATO DE CÂMBIO a expressiva quantia de R\$ 99.975.082,75.

No entanto, a empresa registrou em seu resultado final do ano um total de apenas R\$ 7.330.338,22 a título de variações cambiais ativas.

No mês de março de 2003, de oito bancos com os quais a empresa possuía negócios deste tipo, em seis a contribuinte calculou corretamente a variação cambial, porém, em dois deles, o valor calculado foi reduzido de aproximadamente R\$ 1.000.000,00.

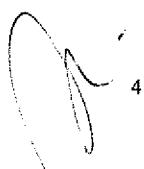
Como o contribuinte não apresentou nenhuma justificativa das reduções acima listadas, os montantes foram considerados como receitas não escrituradas e acrescidas ao lucro tributável do período.

Base legal da infringência: Arts. 248, 251 e parágrafo único, 277, 288 e 375 do RIR/99 e art. 30 da Medida Provisória nº 2.135-35/2001.

Qualificação da multa de ofício (150%)

O agravamento da multa de ofício deu-se tendo em vista que o conjunto de elementos que cercam o fato leva à conclusão de que não houve um simples erro contábil, mas uma conduta intencional, dolosa do sujeito passivo, de ocultar receitas de variações cambiais ativas, com a consequente redução do imposto de renda ou contribuição social.

Em resumo, constatou a fiscalização:



4

- a) contas de receitas foram mal calculadas (para baixo) exatamente quando necessário para reduzir o total tributável (meses com expressivas valorizações cambiais do real frente ao dólar);
- b) a inexatidão ocorreu não uma, mas oito vezes em diferentes contas e meses;
- c) a inexatidão é proporcional ao tamanho do resultado e em seis das oito vezes próximo de valores redondos, indicando metodologia por parte do agente;
- d) a contabilidade é realizada de forma profissional e, aparentemente, com a adoção das medidas normais de busca e correção de erros.

Base legal da multa: Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

2) *Falta de recolhimento das Antecipações do IRPJ e CSLL pela inclusão das receitas omitidas – item 1 acima – Aplicação de multa isolada de 150%.*

Nos meses de março e abril de 2003, o contribuinte elaborou balanço de suspensão do pagamento de estimativas do IRPJ e CSLL e apurou prejuízo. Se adicionarmos as receitas de variações cambiais ativas descritas no item 1 acima, resulta lucro nos dois meses.

De acordo com o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 e do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, além da cobrança do imposto devido sobre o lucro maior apurado ao final do ano de 2003, será cobrada multa isolada de 150% sobre o valor do imposto que deveria ter sido recolhido por estimativa nos referidos meses.

3 – *Falta de recolhimento do PIS não cumulativo sobre as receitas do item 1 - VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - Apuração Reflexa*

O contribuinte requereu, via processo nº 13005.000486/2005-10, o resarcimento de valores que possuía por ter mais créditos que débitos nos primeiro e segundo trimestres de 2003.

Além da emissão de Autos de Infração reflexos sobre o não recolhimento de CSLL e COFINS (que à época ainda era feita na modalidade cumulativa) foi adicionada a variação cambial ativa à base do PIS não cumulativo. Também foi encontrada outra irregularidade envolvendo a não adição dos valores de ICMS transferidos a outras empresas à base de cálculo, conforme cópia do Relatório da Ação Fiscal (fls. 542 a 547).

Na planilha “Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/PASEP” em anexo (fl. 547), a contribuição é calculada a partir dos dados das DACON entregue pelo contribuinte adicionado das receitas encontradas pela fiscalização.

Pode-se examinar que o contribuinte ainda possui saldo credor no primeiro trimestre de 2003 no valor de R\$ 37.750,09, contra o valor solicitado de R\$ 75.897,59, enquanto que, no segundo trimestre, o mês de abril passa de credor a devedor, no valor de R\$ 61.037,54, que será cobrado em Auto de Infração neste processo.

Base legal: art. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002

4 – Variações do estoque de fumo

Examinando-se os Balanços de Resultados do contribuinte nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, percebe-se que ocorreram grandes variações no valor do estoque. Ao final de 2002, o estoque chegava a R\$ 17.354.681,35. Este valor cai para apenas R\$ 1.215.313,04 ao final de 2003 e volta a subir para R\$ 13.879.427,00 ao final de 2004.

O contribuinte foi intimado e respondeu que não possuía sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração.

O registro de Inventário é preenchido manualmente e contém até o ano de 2003 somente dois itens em cada ano: Fumo Cru e Fumo Processado. As fichas de controle de estoque, individualizadas por produto, não indicam o custo de entrada nem mesmo identificam qual o documento fiscal correspondente a cada entrada ou saída. Os valores destes registros estão em desacordo entre si de forma gritante. Pelas fichas de controle o contribuinte possuía ao final de 2002 apenas 360kg de fumo processado e nada de fumo cru, enquanto as quantidades registradas no livro de inventário são de 4.543.658,0 kg de fumo processado e 279.451,0 kg de fumo cru.

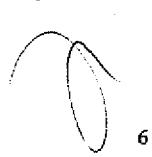
O contribuinte lança na contabilidade ao final de cada mês o estoque final e o estoque inicial de produtos contra a conta 2834.7 – Custo de Produtos Vendidos. Intimado a apresentar comprovação para os registros contábeis dessa conta para o ano de 2002, limitou-se o contribuinte a apresentar cópia do registro de inventário dos anos de 2001 e 2002, com a simples observação “item ‘D’” apostada à lápis à cópia.

Na análise dos arquivos em meio magnético, observa que o contribuinte envia fumo para depósitos de terceiros em quantidades significativas e para várias empresas. Porém, o saldo de mercadorias em estoque de terceiros durante o período fiscalizado é próxima de zero para todas as empresas menos uma, que é o principal depósito do contribuinte e o único que armazena a mercadoria, que é a CONTROL UNION WARRANTS LTDA., CNPJ nº 04.237.030/0017-34, localizada em Venâncio Aires-RS, nova denominação da empresa Columbia Surveyseeds Warrants Ltda.

Além do levantamento feito na ATC, efetuamos circularização das informações, intimando o depósito para apresentar as informações sobre o fumo estocado do contribuinte em fiscalização.

De posse das informações e tendo em vista que o contribuinte não possui sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, foi calculado o estoque como sendo de 70% do maior preço de venda no período de apuração, seguindo o disposto do artigo 296, inciso II do RIR.

Os cálculos estão apresentados na Planilha de Resumo da Evolução do Estoque de Fumo 2002 –2004, em anexo ao Auto de Infração (fl. 54).


6

A fiscalização verificou que, no ano de 2002, a ATC enviou a Control União o total de R\$ 23.935.367,40 em notas fiscais de remessa para depósito e a Control União devolveu o total de R\$ 13.743.831,80, de forma que temos um saldo ao final de 2002 de R\$ 10.191.535,80 em fumo processado depositado naquela empresa. Em termos de quantidade, o saldo ficou em 1.463.000,0 kg, resultando um valor médio de 6,9662 R\$/kg.

O valor arbitrado do estoque depositado na Control União então passa a ser R\$ 7.134.353,60, que é 70% do saldo escritural e o valor médio do quilo de fumo passa a ser de R\$ 4,8763, que somado a parcela em estoque próprio da ATC que é de apenas 360 kg, no valor de R\$ 1.755,48, totaliza o valor comprovado do estoque de R\$ 7.135.830,40, contra R\$ 17.345.681,35 escriturado no balanço de 31/12/2002. Corrigindo estes valores, a empresa, que já tinha prejuízo de R\$ 13.748.517,40 passa a ter um prejuízo de R\$ 23.967.368,35.

Em 2003 os dados se invertem. Contabilmente a ATC reduziu seu estoque de R\$ 17.354.681,35 para R\$ 1.215.313,04, enquanto que ao avaliarmos o estoque comprovado temos que ele aumentou de R\$ 7.135.830,40 para R\$ 10.338.268,64, tendo a empresa neste caso suprimido a apresentação de um lucro de R\$ 9.122.955,60, decorrente da subavaliação de estoque.

Tendo a fiscalização se prolongado até o ano de 2004, onde o contribuinte apurou lucro líquido de R\$ 1.998.960,60, tem-se então as duas situações:

a) uma parte da diferença de avaliação de estoque será considerada postergação do pagamento e será cobrada apenas multa e juros, tendo em vista que o contribuinte já declarou o lucro no período posterior;

Valor da base de cálculo: R\$ 1.998.960,60

b) outra parte da diferença de avaliação dos estoques será considerada redução do lucro tributável e serão cobrados o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro subtraídos, multa de ofício e juros de mora.

Valor da base de cálculo: R\$ 9.122.955,60 – R\$ 1.998.960,60 = R\$ 7.123.955,00.

Base legal da infringência: arts. 248, 249, incisos I e II, 251, 273, 274, 290, 292, 294 e 296 do RIR/1999.

5) Multa isolada pela falta e pelo excesso no estoque de fumo

O tabaco, por ser matéria-prima de um produto pesadamente tributado como o cigarro possui regras próprias e penalidades específicas que se somam às penalidades genéricas na ocorrência de ilícitos tributários.

É o caso especificadamente da diferença de estoque de fumo considerada à vista dos documentos fiscais do estabelecimento beneficiador que possui tipificação e penalidade específica a partir do disposto nos artigos 306 e 501 do RIPI/2002.



A partir da lei, presume-se então como aquisição do tabaco em folha ao produtor sem comprovação da origem o excesso de estoque, tal como ocorreu com a ATC nos anos de 2002 e 2004 e como saída de produto beneficiado pelo estabelecimento sem emissão de nota-fiscal a falta de fumo como no caso do ano de 2003.

Pelo artigo 501, ambas as irregularidades são penalizadas pela imposição de multa equivalente a 50% do valor comercial da quantidade em falta ou excesso.

A multa é pela diferença da quantidade em estoque e não pela super ou subavaliação do mesmo, como calculado no item 4.

As diferenças constam da mesma "Planilha de Resumo da Evolução do Estoque de Fumo 2002-2004" (fl. 54).

Base legal da infringência: arts. 256 e 981 do RIR/99; arts. 306 e 501 do RIPI/2002; art. 17 e parágrafo único do Decreto-lei 1.593/77; art. 6º da Lei nº 8.218/91.

A fiscalização formalizou também a Representação Fiscal para Fins Penais – processo nº 13005.000209/2006-79, apenso ao presente, tendo em vista entender estar configurado, em tese, crime contra a ordem tributária definido pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90, para cumprimento do disposto nas Portarias SRF nº 2.752/2001 e 1.279/2002.

Ciente da exigência, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1.548/1.663, com os documentos de fls. 1.664/2.112, alegando, em síntese, o que segue:

Da falta de escrituração de receitas advindas de variações cambiais ativas

- Que, após a ciência do auto de infração, contratou um auditor, para que conjuntamente com o contabilista responsável, fizesse a verificação das diferenças apuradas pelo Fisco, o que confirmou o resultado da fiscalização.

- Ocorre que, apesar de instituída em lei, a exigência dos tributos sobre a variação cambial ativa não há de prosperar, pois, não se constitui, verdadeiramente, como receita, e, por consequência, não se qualifica como renda ou lucro, hipóteses que poderiam ensejar sua exigência.

- Os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão inseridos na Constituição Federal - CF (art. 146, inciso III, alínea "a") e no Código Tributário Nacional - CTN (art. 43, incisos I e II). Entendida a renda como um acréscimo patrimonial deve haver a necessária disponibilidade econômica ou jurídica para que se configure o fato gerador do tributo. No caso dos autos, a variação

positiva não se constitui como renda da empresa e nem mesmo houve disponibilização.

- Se a variação cambial constituir renda de alguém, será da instituição financeira com quem foi contratado o Adiantamento do Contrato de Câmbio, e nunca da empresa autuada, justamente porque não houve qualquer espécie de disponibilidade, tanto econômica como jurídica.

- Se o contrato é feito em dólares e em dólares é pago pelo importador, para a empresa não há auferimento de renda disponível.

- Não basta que a lei ordene a contabilização da variação cambial ativa, se esta não se enquadra na moldura do fato gerador estabelecido para o tributo discutido.

- Assim, conforme o disposto no art. 110 do CTN, vedada está a imposição do IRPJ sobre a variação cambial ativa, e nada pode ser devido a este título.

Da multa qualificada e da inexistência de dolo

- O equívoco relativo ao cálculo das Variações Cambiais Ativas, já foi visto sequer constituem fato gerador do IRPJ e CSLL, logo esta motivação não poderia sequer constar das premissas do Fisco para qualificação da multa.

- No caso em tela, o Fisco presumiu que os erros de cálculo das variações cambiais foram efetivados com o intuito de sonegar o imposto. Erros que não ocorreram de forma reiterada, mas em momento que o quadro administrativo estava assorebado de serviços em razão do pico de entrega de fumo – que é nos meses de março e abril – e, além disso, no período fiscalizado, ocorreram somente estes erros, quanto à variação cambial.

- Exceto as premissas apontadas pelo Fisco, não há a indicação nos autos de outros indícios ou provas que comprovem de forma indubiosa de que o impugnante obrou com dolo e não em decorrência de erro.

- Portanto, para prosperar a autuação, o Fisco deveria comprovar inequivocadamente, positivamente, que o impugnante ao calcular os valores das variações cambiais, o fez de forma fraudulenta.

- Portanto, a simples e isolada presunção não é suficiente para a aplicação de multa qualificada e diante do que foi exposto, e com base no art. 112, IV do CTN, é de se aplicar a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Da variação do estoque de fumo



- O contador equivocou-se nas quantidades dos estoques, bem como no valor do seu preço médio, especialmente no ano de 2003, em que declara que possui um estoque de 282.800 kg ao preço de R\$ 4,2974 por quilograma.

- O mesmo erro é admitido relativamente à safra de 2004, de forma inversa, tanto no preço como nas quantidades, pois, em vez de lançar 1.067.800 kg em estoque pelo preço médio calculado pela fiscalização, lançou quantidade maior e preço maior.

- No entanto, a assunção destes erros por parte do impugnante não legitimam os números apresentados relativamente à safra de 2002. Isto porque, em relação à safra deste ano, o Fisco chegou a uma diferença de estoques de 3.359.749 kg. Porém, para chegar a este número, o Fisco olvidou-se de contabilizar o estoque restante da safra anterior, que corresponde a 3.209.624 kg (doc. 10).

- Esta falta de consideração do estoque da safra anterior é visível nas próprias planilhas elaboradas pela fiscalização que examinou somente as fichas de estoque da safra de 2002, 2003 e 2004. Estas fichas estão em poder do Fisco, contudo, anexa-se algumas para demonstração (doc. 13).

- Na consideração dos estoques iniciais olvidados, a diferença de estoques para o ano de 2002, seria reduzida a 150.125 kg.

- No tocante ao preço médio de contabilização dos estoques do ano de 2002, são compatíveis com a qualidade do produto e condizentes com o artigo 296, II do RIR/99. Para comprovar traz algumas Notas Fiscais de venda destes produtos, em 2003 (doc. 11).

- A Fiscalização, para o estoque levantado da safra do ano de 2002, considerou preço maior que a Impugnante. Sem levar em conta que quase 70% do total do fumo em estoque em 2002 era composto por fumos de baixa qualidade, talos e outros resíduos, originados do estoque final da safra de 2001.

- Refaz a "Planilha de Resumo da Evolução do Estoque de Fumo 2002 – 2004", elaborada pela Fiscalização e anexa ao Auto de Infração do IRPJ, onde na diferença do ano de 2002 deverá constar:

Diferença em quantidades (em kg) encontrada na safra de 2002:
3.359.749

Estoques finais da safra de 2001 (não computados):
3.209.624

Diferença de quantidades reais na safra de 2002 (A-B):
150.125

- Alega, ainda, que as diferenças de estoques admitidas são meramente formais, não podendo ser consideradas como omissão de entradas ou saídas desacompanhadas de emissão do documento fiscal em função de dúvidas em seu levantamento, eis que não foram considerados os documentos fiscais na sua totalidade.

Da Multa Isolada relativa à falta de recolhimento das antecipações do IRPJ e CSLL

- O impugnante teve lavrado contra si, *Autos de Infração* com exigência de multas isoladas de 150%, cumuladas com multas de ofício, também de 150%, além do tributo devido com os acréscimos legais, tudo como reflexo de uma única conduta tida como infratora da legislação tributária - omissão de receita de variações cambiais ativas.

- Ocorre que as citadas penalidades exigidas isoladamente, embora previstas em lei, são da mais clara invalidade, visto que cumuladas com outras penalidades aplicadas de ofício, dentre outros ônus. O que ofende, absolutamente, aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do non bis in idem.

- Alega que são absolutamente cumulativas as duas penalidades impostas (de ofício e isolada), pois: a) tem o mesmo fato gerador; b) lastreadas em uma só conduta omissiva; c) de mesmo caráter punitivo; d) de mesma natureza administrativa tributária; e) de mesma espécie, ou seja, pecuniária, e, f) tem a mesma base de cálculo: a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, caput, Lei nº 9.430/96).

- Como reforço das alegações, cita ementas de Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes.

- No caso concreto, a exigência da multa isolada ofende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o que a torna ilegal e inconstitucional.

- Note-se, ainda, que a norma sancionatória discutida afronta abertamente os arts. 43, 44, 112 e 138 do CTN.

- Logo, a multa isolada exigida a título de IRPJ e CSLL, de 150%, concomitante com a aplicação da multa de ofício, novamente de 150%, totalizando 300%, é puro confisco e falta de moderação, não podendo ser acatadas nem administrativamente, nem judicialmente.

Relativamente ao Auto de Infração de Multa Regulamentar

- Para defesa deste tópico é necessário que se acate a existência das diferenças de estoques encontradas pela fiscalização, nas exatas proporções da defesa estabelecida no item anterior (variação do estoque de fumo) e dos erros acatados.

- Ocorre que os erros no controle de seus estoques não importaram nas mesmas quantidades encontradas pela Fiscalização. Explica-se:

a) em relação à safra de 2002, o Fisco olvidou-se de acrescer de suas quantidades finais, o estoque remanescente da safra de 2001. O preço destes estoques foi contabilizado em conformidade com a legislação.

b) em relação às safras de 2003 e 2004, as quantidades apuradas pelo fisco estão corretas.

- No caso de não-reconhecimento dos outros argumentos de ilegalidade e constitucionalidade que vulneram o presente Auto de Infração, refazer o cálculo desta multa regulamentar, da seguinte forma:

a) cálculo da fiscalização: a diferença apontada na safra de 2002 é de 3.359.749 kg de fumo, ao preço de R\$ 6,9662, o que gerou uma multa de R\$ 11.702.324,52.

b) cálculo do impugnante: a diferença, contabilizado o estoque remanescente da safra de 2001, é de 150.125 kg de fumo, ao preço médio (admitindo-se que o preço da Impugnante esteja errado, para fins de argumentação) de R\$ 6,9662, o que geraria uma multa de R\$ 522.900,39

- Mas, mesmo assim, as exigências feita a título de multa regulamentar ou isolada, contudo, são totalmente descabidas, uma vez que são confiscatórias, desproporcionais, desarrazoadas e violadoras da capacidade contributiva do impugnante, além de a penalizarem duplamente pelo mesmo ato já sancionado pela multa de ofício e juros de mora, o que configura agressão ao princípio do "non bis in idem", segundo o qual não se podem cominar duas sanções de mesma natureza pela prática de um mesmo ato.

- Observa, que são absolutamente cumulativas as duas penalidades impostas (de ofício e isolada), pois: a) tem o mesmo fato gerador; b) lastreadas em uma só conduta omissiva; c) de mesmo caráter punitivo; d) de mesma natureza administrativa tributária, e; e) de mesma espécie, ou seja, pecuniária.

- A fiscalização, para chegar a esta penalidade regulamentar, considerou que as diferenças de estoques ocasionaram uma redução de lucro de R\$ 9.122.955,60, dos quais foram oferecidos à tributação R\$ 1.998.960,60, o que representou efetivamente, um lucro não tributado de R\$ 7.123.995,00, importando em não-recolhimento, a título de IRPJ e CSLL, de R\$ 2.422.134,50. Como consequência deste pagamento a menor foi aplicada a vultosa multa de R\$ 21.295.266,79. E, também, em função destes inadimplementos, foi autuada com multa de ofício de 75%, cujo mérito é também discutido.

- Com efeito, a penalidade que ultrapassar o limite da razoabilidade, como é o caso em tela, desvirtua totalmente a sua finalidade que é corrigir e também de obter a reparação do dano presumido, passando a ser uma penalidade destrutiva. No caso, a penalidade aplicada representa um comprometimento de 330% do seu Patrimônio Líquido que é de R\$ 6.472.358,98.

- acrescenta, ainda, que, em nenhum momento, a fiscalização comprovou que as diferenças positivas de estoques sejam oriundas de compras sem origem, e que as negativas significam vendas sem emissão de documentos fiscais. As diferenças encontradas tem origem em erros contábeis, e erros não podem ser enquadrados como fraudes. São somente erros formais, que não representam omissão de compras ou de vendas.

Diante desses fatos, a turma julgadora baixou o processo em diligência à DRF de origem (fl. 2114), para que fosse confirmada ou não a divergência apontada pelo contribuinte relativamente ao levantamento do estoque de fumo do ano de 2002, ou seja, de que a Fisco deixou de levar em consideração o estoque de fumo existente no ano de 2001.

Em resposta à intimação da fiscalização (fl. 2.123), o contribuinte esclareceu que não mais possui as fichas de estoque do ano de 2001, no entanto, traz cópia do livro de registro de inventário, onde consta o referido estoque de fumos e apresenta relação e notas fiscais de venda do produto em 2003, originário de safras anteriores, para comprovar a existência do estoque final do ano-calendário de 2002 (fls. 2.129 a 2.287).

Em conclusão, a fiscalização apresenta os seguintes apontamentos:

- *Que o contribuinte alegou não mais possuir as fichas de estoque do ano de 2001, apresentando somente cópia do livro de inventário onde constam duas linhas, uma de fumo cru e outra de fumo processado, existente em 31/12/2001. Tais dados não possuem correlação com a matéria que está sendo discutida e não constituem prova de que tal estoque estaria intacto um ano depois.*

- *Que a alegação do contribuinte trata de fumo processado na safra de 2002 e não aquele existente no final de 2001, conforme consta na impugnação. Desta forma, a resposta aos itens "a" e "b" da solicitação de diligência da DRJ encontra-se de certa forma prejudicada.*

- *Que o contribuinte traz uma relação de notas fiscais e cópias das mesmas nas quais foram feitas vendas de fumos da safra de 2002 no ano de 2003. Raciocina ele de que se o produto foi vendido em 2003, ele deveria fazer parte do estoque em 31/12/2002, raciocínio este que julga correto.*

d) *Que de acordo com as notas apresentadas foi vendido em 2003 o total de 4.603.230 Kg de fumo produzido em safras anteriores.*

e) *Que o levantamento feito pela fiscalização no lançamento parte de um cálculo do valor mínimo do estoque para o ano de 2002, dada a documentação à qual tivemos acesso, ou seja, um valor ao qual o estoque jamais poderia ser menor do que o indicado (equivalente ao estoque em depósito de terceiros mais o fumo ainda não vendido).*

f) *Que tem razão o contribuinte em alegar que o valor do estoque encontrado do ano de 2002 é superior ao utilizado no Auto Infração. Desta forma, o valor da multa isolada aplicada pela diferença de estoques do ano 2002 deve ser reduzido de R\$ 11.702.324,52 para R\$ 765.860,54.*

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IMPUTAÇÃO - APRESENTAÇÃO DE ARGUMENTOS E PRODUÇÃO DE PROVAS - PRECLUSÃO

Não se toma conhecimento de argumento e prova documental produzida após o prazo para impugnação, quando não houve impossibilidade de fazê-lo no prazo regulamentar, quando não se refere a fato ou direito novo e, quando não se destinou a contrapor fatos ou razões apresentados posteriormente.

Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ILEGALIDADES. INCONSTITUCIONALIDADES

A apreciação de argumentações que se refiram à inobservância ou afronta a princípios constitucionais, ou de alegações de existência de inconstitucionalidades ou ilegalidades, essas contidas em leis ou atos, está deferida ao Poder Judiciário, por força do texto constitucional.

EFEITOS DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

As decisões administrativas e judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Por não serem dotadas de eficácia normativa, requisito imposto pelo art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional, não são de observância obrigatória por parte da autoridade julgadora.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

As reduções de obrigações decorrentes de variações cambiais ativas integram as bases de cálculo e os fatos geradores fundamentadores das exigências do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. No caso, trata-se de ganhos financeiros que não se confundem com receitas de exportação.

DIFERENÇAS DE ESTOQUES DE FUMO. SUBAVALIAÇÃO

A falta de estoque de fumo apurada mediante cotejo entre o registro de inventário e o saldo existente em depósitos próprio e de terceiros,

decorrente da movimentação de entradas e saídas, permite a tributação como subavaliação de estoques

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE TRIBUTAÇÃO A subavaliação de estoques pode ser considerada supressão de lucros ou postergação no pagamento do imposto de renda, dependendo da obtenção do lucro no período subsequente àquele no qual o estoque é subavalizado, porque o estoque reduzido aumenta o resultado contábil do período subsequente.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO

Quando restar evidenciado que o contribuinte agiu de forma consciente e direcionada à finalidade de suprimir ou reduzir os tributos devidos causando prejuízo a Fazenda Pública, justifica-se a aplicação da multa de 150%.

MULTA ISOLADA POR ESTIMATIVA E MULTA PROPORCIONAL LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Verificada a falta de pagamentos do IRPJ e da CSLL por estimativa, após o término do Ano-calendário, o lançamento de ofício abrange a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e o imposto e a contribuição devidos com base no lucro apurado no final do Ano-calendário não recolhidos, acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora.

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE. PAGAMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO SEM O ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA

Cancela-se a multa de ofício exigida isoladamente sobre pagamento ou recolhimento de tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora, em razão da edição da Medida Provisória nº 303, de 2006, que a excluiu do campo de incidência.

LEI TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO RETROATIVA

Em observância ao princípio da retroatividade benigna, a multa vigente à época da autuação deve ser reduzida para o percentual menos gravoso fixado em legislação posterior.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

MULTA REGULAMENTAR PELA FALTA E PELO EXCESSO NO ESTOQUE DE FUMO

É cabível a aplicação ao estabelecimento beneficiador da multa igual a cinqüenta por cento do valor comercial da quantidade, no caso de falta ou excesso de fumo em folha, apurados à vista dos livros e documentos fiscais do estabelecimento beneficiador.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS e COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quanto não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Lançamento Procedente em Parte

Nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício a este Conselho.

Ciente da decisão de primeira instância em 15/01/2007 (fls. 4720) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 07/02/2007 (fls. 4721), onde reíspa os mesmos argumentos apresentados na defesa inicial, reforçando ainda, os seguintes aspectos:

Das variações cambiais ativas

- a) que a DRJ não conheceu as fundamentações e provas aditadas quando da baixa em diligência do processo, simplesmente, de forma ilegal, desconsiderou no ato do julgamento, a afirmativa feita sobre a efetiva tributação sobre esses valores a título de receita de exportação. O simples fato de haver sido ofertados os valores em contas de receitas diversas, não possui o condão de fazer exigir-se, novamente, em outra conta de receita;
- b) que é imperioso o conhecimento do aditamento por força do próprio art. 16 do decreto n. 70.235/72;
- c) que, após a impugnação, a recorrente identificou que as variações cambiais ativas exigidas no auto de infração, não foram lançadas na conta própria, mas foram lançadas a maior como “Receitas de Exportação” e devidamente tributadas;
- d) que, pelas razões, argumentos e documentos apresentados, com base no princípio da verdade material,
- e) julgue este e Conselho o presente feito, com base nas razões e documentos apresentados em aditamento à impugnação, bem como as provas que o acompanham;
- f) que é completamente incabível a multa qualificada no presente caso, pois, como visto acima, os valores que foram registrados a menor como variações cambiais ativas, compuseram a conta de receitas de exportação, inexistindo, portanto, qualquer tributo a ser exigido, pois o que ocorreu foi simplesmente a contabilização das importâncias questionadas pelo fisco em outra conta de receitas;
- g) que, também é incabível a imposição da multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais, pois é necessário que se remeta à argumentação anteriormente feita, de que as variações cambiais ativas não

se constituíram como renda da recorrente, em razão de erros nos cálculos das receitas de exportação e, por consequência, foram computadas como se fossem receitas de exportação;

Das variações do estoque de fumo

- h) que a fiscalização autuou com base em mero indício e não com base no que dispõe o art. 286 do RIR/99 e 306 do RIPI/02 a metodologia utilizada pela fiscalização para apurar diferenças do estoque foi a seguinte: somar o saldo das fichas de estoque do depósito próprio acrescido da diferença entre as quantidades enviadas ao armazém geral, com as quantidades retornadas. De pronto constata-se que o levantamento efetivado pelo fisco: i) presumiu que as fichas de estoque representavam o estoque no depósito próprio, e assim, não incluído o estoque em poder de armazéns gerais; ii) lançou em seu levantamento saldos incorretos das fichas de estoque; iii) computou somente as quantidades de mercadorias envolvidas nas operações com armazém geral; iv) não computou todas as quantidades de entradas de matéria-prima, produtos intermediários e saídas dos produtos e nem verificou a quebra das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos produtos prontos, desprezando as regras constantes do art. 286 do RIR/99 e do art. 306 do RIPI/02, procedimento que não tem o condão de autorizar a presunção da ocorrência do fato gerador. Quanto à primeira inconsistência, as próprias fichas de estoque em confronto com as notas fiscais de devolução do fumo estocado em armazém geral comprovam que, na mesma data, foi dada a saída do estoque da empresa, isto quer dizer, que as fichas de estoque representam a totalidade do fumo estocado pela empresa, incluído aí, o fumo estocado em armazém geral. No que diz respeito à segunda inconsistência: as mesmas fichas comprovam esta irregularidade, pois é clara a percepção de que os saldos lançados pelo fisco no levantamento físico-quantitativo não são aqueles estampados nas fichas. O equívoco do fisco é decorrente de levar em consideração como saldo as quantidades que constavam no campo ‘saldo final’, em vez de verificar o movimento das fichas, pois, se assim fizesse, encontraria o saldo correto de cada ano;
- i) que a terceira inconsistência no levantamento do fisco, o próprio lançamento tributário comprova que o levantamento físico-quantitativo não computou em seus cálculos as quantidades de matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados estampados nas notas fiscais de compra, de venda, de transferência etc., nem, ao menos, apurou as quebras que ocorrem no processo de beneficiamento das matérias-primas e produtos intermediários;
- j) que a presunção do fisco de que as fichas de estoque representavam somente a mercadoria depositada em seu estabelecimento, cabe esclarecer que representam a totalidade das mercadorias em estoque da empresa, incluído aí, as mercadorias depositadas em armazéns gerais. Da simples análise das fichas, constata-se que as mesmas representam a totalidade dos estoques da empresa;

- k) que, em relação à utilização, pelo fisco, somente das notas fiscais relativas às operações que envolviam mercadorias depositadas em armazém geral, tem-se a dizer que o levantamento do fisco não traduz a realidade, pois ocorrem vendas (simples faturamento) sem que efetivamente ocorra a saída física do produto do armazém geral, traduzindo-se em mero indício. Portanto, a metodologia utilizada pelo fisco é totalmente imprestável para o fim que se destina;
- l) que a decisão recorrida afirma que a defesa não apontou quais documentos faltaram no levantamento que apurou as diferenças de estoque. Ora, e precisaria apontar? Claro que não, pois qualquer levantamento quantitativo por espécie deve ser completo. Ou seja, que leve em conta todas as entradas e consumo de matéria-prima, de produtos intermediários, bem como os estoques iniciais e finais e também as entradas e saídas de produtos fabricados;
- m) que a fiscalização deixou de apurar a quantidade de matéria-prima, produtos intermediários e de produtos fabricados constantes de todas as notas fiscais de saídas (vendas, transferências, remessas para depósito etc.), igualmente das notas fiscais de entrada (compras, transferências, retorno de depósito etc., e ainda, deveria levar em conta o percentual ou margem normal de quebra do produto, da matéria-prima, do material intermediário, dos produtos em fabricação e dos produtos prontos;
- n) que a própria decisão recorrida, ao aceitar que no ano-calendário de 2002, o levantamento fisico-quantitativo realizado pelo fisco não representa a realidade, confirma que a metodologia utilizada é inconsistente e carecedora de confiabilidade, e portanto, imprestável para o surgimento (presumido) do fato gerador ou para aplicação de penalidade;

Da multa regulamentar pela falta e pelo excesso de estoque de fumo

- o) que a decisão recorrida assevera que a recorrente não demonstrou na defesa que as diferenças de estoque eram decorrentes de erros formais. Pergunta-se: É preciso demonstrar o que está disponível nos autos, isto é, a falha metodologia utilizada pelo fisco para apurar as diferenças de estoques, que só levou em conta a documentação fiscal relativa às operações que envolviam produtos depositados em armazém geral e fichas de estoque da empresa elaboradas precariamente, eis que não possuíam indicação de valores, de documento fiscal etc., e, portanto, sem qualquer confiabilidade?
- p) Que a decisão recorrida diz que basta o fisco demonstrar a ocorrência de falta ou excesso de fumo no registro de inventário para que seja legal a imputação da penalidade. Ora, a fiscalização deveria ter provado as diferenças, por meio de um levantamento fisico-quantitativo completo e não simplesmente com a utilização tão-somente das notas fiscais que envolviam operações com armazém geral e com as fichas de estoques da empresa, desprezando as demais notas fiscais utilizadas pela empresa,

- q) Que, para a efetiva comprovação do erro cometido pela fiscalização, apresenta um demonstrativo das fichas de estoque de 2004, que estão anexas ao processo, detalhando o produto e o saldo existente em 31.12.2004 (fls. 4809 dos autos), que corresponde a 1.995.300 quilos em estoque;
- r) Que as quantidades lançadas no Registro de Inventário correspondem exatamente aos saldos das fichas em estoque, embora o fisco tenha considerado somente como estoque final a quantidade de 1.067.800 quilos, representado por 836.600 quilos (fumo em depósito de terceiros) e por 231.300 quilos (fumo em depósito próprio). Constatase, pois, os erros do levantamento elaborado pela fiscalização, primeiramente porque presumiu que as fichas de estoque eram de produtos depositado no estabelecimento da recorrente, em vez de corresponder ao estoque da empresa como um todo, e também a não compilação, no levantamento em sua totalidade, das quantidades de produtos constantes dos saldos das fichas de estoque.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

RECURSO DE OFÍCIO

Recurso assente em lei (Decreto nº 70.235/72, artigo 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, artigos 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório, tratam os presentes autos de recurso de ofício interposto pela colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria – RS, contra a decisão proferida no Acórdão nº 6.475, de 06/12/2006, que cancelou parcela da exigência correspondente à multa de ofício isolada.

Da decisão prolatada pela turma julgadora extrai-se os seguintes excertos:

Percentual da multa

Fato superveniente ao lançamento torna necessário reduzir o percentual da multa isolada cominada pelo artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Ocorre que a redação desse artigo foi

alterada pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, nestes termos:

(...)

Segundo o artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato pretérito, não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Quando a infração em causa foi cometida, a legislação fixava a multa de 75% e 150%. Todavia, de acordo com a norma transcrita acima, o percentual da multa é de 50%. Deve-se, portanto, exonerar a autuada da fração da multa isolada correspondente ao que exceder o percentual de 50%.

Segundo o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, exposto no Parecer PGFN-CDA-CAT nº 2237/2006, a Medida Provisória nº 303/2006, mesmo tendo perdido a eficácia, deve receber tratamento de lei durante a sua curta vigência, salvo disposição em contrário em futuro decreto legislativo. As razões da PGFN, que adotamos para o presente caso, são as seguem transcritas, extraída do referido Parecer:

[...]

11. Efetivamente, em não disporo em contrário o futuro decreto legislativo que poderá ser editado até o dia 26 de dezembro de 2006, a MP nº. 303/2006 deverá receber tratamento de lei, aplicando-se a todos os atos que ocorreram durante a sua curta vigência. Sendo assim, individualmente, a redução de penalidades que trouxe através da suspensão da eficácia das penalidades anteriores deverá ser aplicada para todas as penalidades de mesma hipótese de incidência cujos fatos geradores tenham ocorrido de 30 de junho de 2006 até 27 de outubro de 2006. E mais, em razão do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, tal aplicação há de ser estendida para abranger a todas as penalidades de mesma hipótese de incidência cujos fatos geradores tenham ocorrido antes de 30 de junho de 2006, desde que se tratem de atos não definitivamente julgados, compreendidos estes como sendo atos administrativos ou judiciais, conforme a melhor doutrina e a jurisprudência farta e pacífica da Primeira Seção e das duas turmas (1ª e 2ª Turmas) que tratam do assunto no Colendo Superior Tribunal de Justiça – STJ:

TRIBUTÁRIO - LEI MENOS SEVERA - APLICAÇÃO RETROATIVA - POSSIBILIDADE - REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%.

O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra "c" estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei nº. 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados. Embargos recebidos.

AGRADO REGIMENTAL RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL MORATÓRIA. SUPERVENIÊNCIA DE LEI MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS DE LEI. CONTRARIEDADE. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é plenamente aplicável a Lei Estadual nº. 10.532/97, que reduziu a multa moratória dos débitos tributários, mesmo que estes sejam pretéritos à sua vigência, conforme interpretação dada ao art. 106, II, "c", do CTN.

2. No caso dos autos, o Tribunal de origem, ao se prender à orientação de que o ato não definitivamente julgado é apenas aquele sujeito à esfera administrativa, divergiu do entendimento desta Corte, para quem o ato ainda não apreciado em caráter definitivo tem que ser entendido no âmbito do processo judicial. Desse modo, é cabível, portanto, a postulação de retroatividade da lei em sede de embargos à execução.

(...)

5. Precedentes iterativos.

6. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 457378 / RS; AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL Nº. 2002/0104447-3, Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, T2 - SEGUNDA TURMA, DJ de 26.04.2004, p. 160).

12. Os colacionados precedentes do STJ nos informam claramente que as penalidades de mesma hipótese de incidência que aquelas reduzidas e previstas nos artigos 18 e 19 da Medida Provisória nº. 303/2006, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 27 de outubro de 2006, desde que se tratem de créditos tributários ainda não extintos, deverão sofrer a aplicação da lei nova mais benéfica, devendo a SRF alterar os valores em cobrança administrativa e a PGFN retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial. A este respeito, impõe mencionar que, em se tratando de mera operação aritmética, não há que se falar na nulidade da certidão, conforme orientação do mesmo STJ, in verbis:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – ILEGALIDADE DA COBRANÇA DO IAA E DO SEU ADICIONAL – NULIDADE DA CDA – EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO.

1. Reconhecida a ilegalidade da exigência para o IAA e do seu adicional, devem ela ser excluídos da ação de cobrança os valores respectivos.

2. A jurisprudência desta Corte tem entendido que as alterações que possam ocorrer na certidão de dívida por simples operação aritmética não ensejam nulidade da CDA, fazendo-se no título que instrui a execução o decote da majoração indevida.

3. Diferentemente, quando o expurgo exige outras operações, deve-se decretar a nullidade da CDA, possibilitando a revisão do lançamento.

4. Hipótese dos autos em que será necessário mexer nas notas fiscais e realizar diversas operações para finalizar o cálculo do devido.

5. Recurso especial provido.

(*REsp 687200 / SP ; RECURSO ESPECIAL Nº. 2003/0179095-6, Ministra ELIANA CALMON, T2 - SEGUNDA TURMA, DJ de 17.08.2006, p. 340).*

Desta forma, a multa isolada aplicada de 150% deve ser reduzida para 50%, passando o seu valor, no IRPJ de R\$ 2.516.467,33, para R\$ 838.822,45 e na CSLL de R\$ 908.088,24 para R\$ 302.696,08, na data do auto de infração.

Com relação a multa isolada incidente sobre o imposto postergado em decorrência das diferenças nos estoques, o voto condutor da decisão recorrida possui os seguintes fundamentos:

(..)

Portanto, correto o Auto de Infração do IRPJ que tributou uma parte da diferença do estoque no valor de R\$ 7.123.955,00 (R\$ 9.122.955,60 – R\$ 1.998.960,60) como redução do lucro tributável, incidindo imposto, multa e juros e outra parte da diferença do estoque no valor de R\$ 1.998.960,60, como postergação do pagamento do imposto, incidindo somente multa e juros. Os valores cobrados estão calculados nos demonstrativos de apuração do IRPJ de fls 14 e 15. Da mesma forma, é de se manter o valor de R\$ 7.123.955,00, incluído na base de cálculo da CSLL conforme demonstrativo de apuração de fl. 23.

No entanto, a multa de ofício exigida isoladamente por falta de recolhimento da multa de mora com base no artigo 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, calculada sobre o IRPJ postergado de 31/12/2003, no valor de R\$ 310.178,49, deve ser cancelada, em face da aplicação do mesmo fundamento antes exposto que reduziu a multa de ofício isolada da estimativa. Conforme o item 11 do Parecer/PGFN/CDA/CAT Nº 2237/2006, a nova redação ao citado artigo pela MP nº 303/2006, suspendendo a eficácia da referida multa, aplica-se a todos os atos que ocorreram durante a sua curta vigência (fatos geradores de 30/06/2006 a 27/10/2006). E, mais, em razão do art. 106, II “c” do Código Tributário Nacional, tal aplicação há de ser estendida para abranger a todas as penalidades de mesma hipótese de incidência cujos fatos geradores tenham ocorrido antes de 30/06/2006, desde que se tratem de atos não definitivamente julgados.

Como se vê, a decisão recorrida reduziu o percentual da multa isolada de 150% para 50%, nos exatos termos definidos em lei, bem como, excluiu a parcela correspondente a multa isolada, lançada em decorrência da postergação no pagamento do imposto, em razão das diferenças apuradas nos estoques de fumo.

Conclui-se, portanto, que a decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Nessas condições, voto pela manutenção da decisão recorrida em relação ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINARES

A recorrente suscita preliminar de nulidade do lançamento e também da decisão recorrida por falta de acolhimento da realização de perícia.

Discordo das argumentações expostas na peça recursal, pois o lançamento encontra-se devidamente delineado, com perfeita identificação das pessoas jurídicas envolvidas, bem como dos atos praticados pelas mesmas, os quais motivaram a lavratura do auto de infração.

A relação jurídico-tributária obrigacional exige, como um dos elementos vitais, que haja dois figurantes: de um lado, o sujeito ativo, em proveito de quem terá de ser efetuada a prestação, cabendo-lhe exigir-la ou pretender o seu cumprimento; e do outro lado, o sujeito passivo, sobre o qual recai o dever de realizar e cumprir a prestação devida ao outro. Além disso, deve constar de forma detalhada as irregularidades fiscais detectadas na ação fiscal, o valor da base de cálculo e o correto enquadramento legal.

Como se verá adiante, discordo do Fisco em relação aos fundamentos em relação as irregularidades impostas, porém, não vejo qualquer deficiência no lançamento por qualquer desatendimento naquilo que dispõe do Decreto nº 70.235/72, em relação a formalização do auto de infração;

Com relação a perícia, esta só se justifica quando o exame do fato litigioso não puder ser feito pelos meios ordinários de convencimento, dependendo de conhecimentos técnicos especializados. E não é esse o caso pois, tratando-se de acusação não tributação de ganho de capital na alienação de bem do permanente e de lucros auferidos no exterior por controlada, sua desconstituição independe de conhecimentos técnicos especializados, fazendo-se apenas com a prova de que tais fatos estão escriturados, ou não representam receitas, ou as receitas respectivas foram tributadas, e essa prova pode e deve ser feita pelo sujeito passivo.

Não é estranhável que o órgão julgador, após indeferir a perícia alegando estarem nos autos todos os elementos necessários à solução da lide, conclua que a Recorrente não demonstrou o direito pleiteado. As provas a serem apresentadas pela autoridade fiscal e pelo sujeito passivo referem-se aos fatos.

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

Inicialmente, quanto ao pedido de perícia formulado pelo contribuinte, cabe transcrever o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV- as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93);

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 (introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93). (...)"

Além dos requisitos previstos no art. 16, supra, deve ser analisado se o pedido de realização de perícia é considerado imprescindível à tomada de decisão para julgamento da lide, de acordo com o que dispõe o art. 18 do mesmo diploma legal, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, 'in fine'."

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvida para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, que o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida.

In casu, entende-se que a realização da perícia requerida é prescindível, sendo o exame dos autos suficiente e bastante para a elucidação da lide, como se verá.

Indefiro, por conseguinte, o pedido de perícia

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

DIFERENÇAS NOS ESTOQUES

Inicialmente, cabe destacar que a turma de julgamento de primeira instância deixou de apreciar as provas apresentadas pela fiscalizada, por ocasião da realização da diligência fiscal proposta pela própria DRJ.

Sob o argumento de que a contribuinte pode apresentar eventuais elementos de prova somente até a data da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra oportunidade, tendo em vista que a mesma não demonstrou que: a) a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o voto condutor do acórdão recorrido rejeitou os documentos apresentados, ainda que tivesse solicitado por ocasião da determinação da realização de diligência.

Entendeu a DRJ que, por ocasião da diligência encaminhada à DRF de origem (fl. 2114), nada foi solicitado em termos de esclarecimentos ou provas relacionadas às variações cambiais ou às receitas de exportação, tendo sido apenas solicitada confirmação sobre as divergências apontadas pela defesa nas diferenças do estoque de fumo no ano-calendário de 2002.

Nessas condições, deixou a turma julgadora de conhecer as petições de fls. 2.122 a 2.127 e 2.295 a 2.309, com documentação anexa de fls. 2.128 e 2.312 a 4.667, porque entendeu precluso o direito de apresentação de prova documental.

Ora, na documentação entregue pela recorrente à autoridade diligenciante, encontram-se todos os elementos indispensáveis à elucidação do presente feito, portanto, se faz indispensável o acolhimento dos mesmos, bem como a sua apreciação.

Com efeito, a fiscalização apurou diferenças nos estoques de fumo, por meio de levantamento físico-quantitativo, nas seguintes quantidades:

2002	3.359.749kg (excesso)
2003	1.559.120kg (falta)
2004	927.500kg (excesso)

O método utilizado pela fiscalização para apurar as diferenças de estoques de fumo foi no sentido de verificar o estoque existente em armazéns gerais pela apuração aritmética, qual seja, a quantidade de quilos ingressados (-) a quantidade de quilos saídos, tudo de acordo com as notas fiscais relativas às operações com armazéns gerais, e acrescer o montante apurado com os saldos existentes nas fichas de estoques do estabelecimento auditado

Ao apreciar a defesa inicial apresentada pela contribuinte, a DRJ determinou a realização de diligência fiscal para que fossem verificados os argumentos e documentos apresentados pela impugnante.

Diante disso, em relação à quantidade de quilos em excesso no ano-calendário de 2002, foi aceita a contestação da contribuinte por parte da autoridade diligenciante, tendo reduzido a diferença no estoque (excesso de fumo) de 3.359.749kg, para 219.879kg.

A seguir, a interessada constatou outros erros cometidos pela autoridade autuante no levantamento efetuado, quais sejam:

- s) a fiscalização considerou que as fichas de estoques auditadas representavam tão-somente o estoque próprio, e assim, não estariam incluídos os estoques em poder de armazéns gerais, sendo que, insiste a contribuinte de que referidas fichas representam a totalidade dos estoques (próprio e de armazéns gerais);
- t) o levantamento fiscal teve como fundamento saldos incorretos das fichas de estoque, vez que, de acordo com as provas acostadas aos autos, demonstram um grave equívoco, ao levar em consideração como sendo o saldo ao final do período-base, as quantidades que constavam na coluna de "saldo final" de cada uma das fichas, independentemente da data de encerramento das mesmas. Ou seja, ao invés de conferir a movimentação de cada uma das fichas, em assim o fazendo encontraria o saldo correto de estoque em cada ano, de acordo com o demonstrativo relativo ao ano de 2004, que totaliza 1.995.300kg de fumo (idêntico ao escrito no Livro Registro de Inventário) e que o Fisco apurou como estoque apenas 1.067.800kg de fumo, representado por 836.600kg em depósito de terceiros e 231.200kg em depósito próprio.

A turma julgadora de primeiro grau acolheu o posicionamento da fiscalização descrito no Termo de Encerramento de Diligência, de que, embora o contribuinte não tenha provado que todo o estoque da safra de 2001 estaria intacto um ano depois, o valor do estoque existente em 31/12/2002 é superior ao utilizado no Auto de Infração. Segundo a fiscalização, houve comprovação de que a empresa realizou, no ano de 2003, vendas de fumos produzidos de safras anteriores, no total de 4.603.230 kg, conforme relação de notas fiscais (fls. 2.129/2.130) e cópias das mesmas de janeiro a março de 2003 (fls. 2.133 a 2.287), concluindo, então, que essa quantidade fez parte integrante do estoque em 31/12/2002.

Assim, conforme demonstrado pela fiscalização no Termo de Encerramento de Diligência (fl. 2.290) foi reduzida a diferença encontrada nas quantidades do estoque de fumo do ano 2002, de 3.359.749 kg para 219.879 Kg.

As demais justificativas apresentadas pela interessada foram rejeitadas, tanto pela autoridade diligenciante, quanto pela turma julgadora, cuja decisão recorrida cita que, de acordo com o Relatório de Ação Fiscal e no Termo de Encerramento de Diligência, o estoque final no período sobre o qual versa o Auto de Infração foi levantado somando-se o saldo das fichas de estoque do depósito próprio com o valor comprovadamente existente no estoque em depósito de terceiros, ou seja, na Control União Warrants Ltda, CNPJ nº 04.237.030/0017-34, localizada em Venâncio Aires/RS (principal depósito do contribuinte e o único que armazena a mercadoria por um período mais prolongado de tempo).

Segundo a fiscalização, o levantamento dos estoques baseou-se nas regras legais dispostas nos artigos 404 a 414 do Regulamento do IPI, Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, que

são seguidas pelas duas empresas, a fiscalizada e a “Control”, que tratam do funcionamento de depósitos fechados e armazéns gerais e do documentário fiscal a ser emitido pelos participantes.

Com relação a parcela mantida do item correspondente à diferença dos estoques, o voto recorrido destaca que a irregularidade mais flagrante ocorreu em 2003, onde o estoque contábil da empresa é muito menor do que o estoque comprovadamente existente no principal depósito externo da empresa.

Destaca a decisão recorrida que o levantamento feito pela fiscalização (fls. 1078 a 1.086) parte de um cálculo do valor mínimo do estoque para o ano de 2002, ao qual o estoque na autuada jamais poderia ser menor do que o indicado no auto de infração, equivalente ao estoque em depósito de terceiros mais o fumo ainda não vendido no depósito próprio.

Assim, em 31/12/2003, o estoque contábil escriturado em quantidades no Livro de Inventário foi de apenas 282.800,0 Kg de fumo, no valor de R\$ 1.215.313,04, enquanto que a fiscalização apurou que o fumo existente no depósito próprio é de 27.600 kg e no depósito da “Control União Warrants Ltda” é de 1.814.320,0 kg, totalizando 1.841.920,0 kg de fumo, no valor de R\$ 10.338.268,64. Assim, considerou correta a diferença apontada de falta de estoque de 1.559.120,0 kg de fumo, no valor de R\$ 9.122.955,60, conforme demonstrado na planilha de fl. 54.

Porém, de um exame mais aprofundado nas peças constantes dos autos, chega-se à conclusão que a recorrente tem toda a razão, pois o lançamento não pode se sustentar, tendo em vista que se encontra amparado em elementos irreais e que não condizem com as provas constantes nos autos.

Com efeito, das fichas de estoques juntadas aos autos (fls. 1.442 e seguintes), tomando-se como referência aquelas correspondentes ao ano-calendário de 2004, cujos saldos encontram-se no demonstrativo de fls. 4.809, e que totalizam exatamente a quantidade de quilos escriturados no Livro Registro de Inventário, não há como não acolher os argumentos da recorrente, posto que devidamente comprovadas as suas argumentações no sentido de demonstrar a inexistência de qualquer diferença no levantamento dos estoques de 2004.

Pois bem, o levantamento dos estoques levado a efeito pela fiscalização presumiu que as fichas de estoque representavam tão-somente o estoque constante no depósito próprio da contribuinte, não estando aí incluído o estoque da empresa depositado em armazéns gerais.

Da mesma forma, conforme o demonstrativo de fls. 4.809, a autoridade autuante procedeu ao levantamento tomando saldos incorretos das fichas de estoques. Além disso, computou somente as quantidades de mercadorias envolvidas nas operações realizadas com o armazém geral.

Se mais não bastasse, a autoridade fiscal deixou de computar todas as quantidades de entradas de matérias-primas, produtos intermediários e saídas dos produtos e o que é pior, deixou de considerar a quebra verificada nas matérias-primas, tanto dos produtos intermediários, quanto dos produtos prontos, em afronta ao que determina o artigo 286 do RIR/99 e o artigo 306 do RIPI/02.

Tem razão a recorrente ao afirmar que as fichas de estoque, no entendimento da fiscalização, representavam somente a mercadoria depositada em seu estabelecimento, porém, as mesmas representam a totalidade dos estoques.

Também foram considerados de forma completamente errada os saldos das fichas de estoque, pois foi tomado o saldo em cada final de período-base, aquele constante ao final de cada uma das fichas de estoque, independentemente do ano-calendário que estava representado nas mesmas. Ou seja, houve uma enorme confusão em relação às datas levantadas pela fiscalização, as quais, na maior parte das vezes, não correspondiam à data de encerramento do período-base sob fiscalização.

Por outro lado, também a fiscalização deixou de apurar as quantidades de matérias-primas, produtos intermediários e de produtos fabricados constantes das notas fiscais de saídas (vendas, transferências, remessas para depósito), e pior ainda, deixou de considerar o percentual correspondente à margem de quebra do produto, matéria-prima e material intermediário, tanto dos produtos em fabricação ao encerramento de cada período-base, quanto dos produtos prontos.

Tão frágil foi o levantamento fiscal por ocasião da lavratura do auto de infração, que a própria autoridade diligenciante assim se manifestou no Termo de Encerramento da Diligência:

"Para o ano de 2002, tem razão o contribuinte em alegar que o valor do estoque encontrado é superior ao utilizado no auto de infração. Usando como comprovação as notas fiscais, o contribuinte efetivamente apresenta um valor de estoque maior do que o encontrado pela fiscalização, de forma que os valores de multa devem ser reduzidos no Auto."

"Porém, tendo em vista que o método utilizado é diferente daquele utilizado pela fiscalização, tal redução não possui nenhum efeito para os dois anos seguintes. O valor total do estoque inicial não foi usado para o cálculo do total do estoque final, de forma que não há aumento ou redução automática nos estoques dos anos posteriores"

Em conclusão, por ocasião do levantamento dos estoques, a autoridade autuante cometeu as seguintes irregularidades que resultaram no auto de infração sob exame:

- u) presumiu que as fichas de estoque representavam o somente o estoque no depósito próprio, e assim, não incluído o estoque em poder de armazéns gerais;
- v) considerou em seu levantamento, saldos incorretos das fichas de estoques, conforme detalhadamente demonstrado nas provas juntadas aos autos;

- w) computou ainda no seu levantamento, somente as quantidades de mercadorias envolvidas nas operações com o armazém geral, desprezando todas as demais transações;
- x) além disso, não computou todas as quantidades de entradas de matéria-prima, produtos intermediários e saídas dos produtos e nem verificou a quebra das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos produtos prontos, desprezando assim, as regras constantes no artigo 286 do RIR/99.

Assim, as inconsistências demonstradas fragilizam a exigência contida no auto de infração, tendo em vista que o Fisco deixou de comprovar as irregularidades pretensamente praticadas pela recorrente, sendo que tais fatos evidenciam a fraqueza do trabalho fiscal e enfraquecem a autuação, lançando dúvidas sobre sua certeza e segurança, pressupostos basilares para a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício.

Acima disso, a gravidade da infração imputada à recorrente, ou seja, omissão de receitas, carece de exame mais aprofundado de sorte a consolidar a ilação extraída dos resultados obtidos no levantamento dos estoques da contribuinte.

No procedimento em foco, a autoridade fiscal tributou receita que presumiu ter sido omitida, em face da diferença de estoque apurada em relação a pretensas diferenças nos saldos dos estoques, contudo, o levantamento demonstrou uma tamanha inconsistência que passa a idéia de fragilidade e incerteza, não condizentes com o princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

Pelo exposto, não vislumbro outra solução que não excluir da exigência o item relativo às diferenças nos estoques.

Nessas condições, tendo sido constituído de forma irregular o item 01 do auto de infração, relativo a subavaliação do estoque de produtos, por decorrência, também deve ser excluída da exigência a multa regulamentar isolada de IPI pela falta e pelo excesso no estoque de fumo.

Assim, sou pelo provimento do item relativo a subavaliação do estoque final de produtos em fabricação e acabados, bem como a respectiva multa isolada pela diferença nos estoques.

DA OMISSÃO DE RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS

Na acusação fiscal, a autoridade autuante entendeu que a contribuinte deixou de registrar em conta de receita, a variação cambial ativa decorrente de contratos de câmbio na exportação de fumo.

Além disso, procedeu a qualificação da multa de ofício considerando que não houve um simples erro contábil, mas uma conduta intencional, dolosa do sujeito passivo, de ocultar receitas de variações cambiais ativas, com a consequente redução do imposto de renda ou contribuição social.

Da decisão de primeiro grau, extrai-se os seguintes excertos:

Pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivos, se analisados individualmente, não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando, reiteradamente, praticados ao longo de um determinado tempo.

A diferenciação do que seja fraude ou erro contábil também está prevista na Interpretação Técnica NBC T 11 – IT - 03, aprovada pela Resolução CFC nº 836/99, de 22/02/1999, do Conselho Federal de Contabilidade, da seguinte forma:

O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.

Dante do exposto, entende-se que, no caso concreto, a multa qualificada em decorrência de omissão de receita de variação cambial foi aplicada corretamente, pois não se trata de simples erros aritméticos na escrituração contábil como alega a defesa.

Conforme consta na planilha de fl. 55, a fiscalização demonstrou que a empresa efetuava ao redor de uma dezena de cálculos dessa variação cambial (ativa e passiva) todos os meses e que, durante as fases de valorização do dólar, ou desvalorização do real frente ao dólar de pequena monta, não há erros de cálculos.

Isso demonstra metodologia e conduta intencional de ocultar receita e não simplesmente equívocos nos cálculos. Não satisfaz a justificativa apresentada pelo contribuinte de que os erros ocorreram no período da safra, eis que se trata de empresa de grande porte, com contabilidade efetuada por profissionais da área.

Ademais, verifica-se que a irregularidade foi cometida não uma vez, mas oito vezes em diferentes contas e meses, associada a valores expressivos. O que qualifica a infração é o fato que somente podem ser interpretadas como ação voluntária, reiterada e dirigida no sentido de diminuir a receita tributável e o lucro para fins de recolher menos tributos e contribuições no ano-calendário de 2003. A irregularidade não é presumida, ao contrário, está demonstrada nos autos, havendo, inclusive, a concordância do contribuinte em relação aos valores calculados pela fiscalização (fl. 1555)

Portanto, justifica-se a aplicação da multa de 150%, conforme enquadramento legal citado nos autos.

Porém, deve-se registrar que a fiscalização limitou-se a examinar tão-somente a conta de resultado “Variações Cambiais Ativas”, sem realizar um mínimo aprofundamento para justificar a acusação fiscal.

Por seu turno, a contribuinte insiste em afirmar que não deixou de registrar qualquer importância a título de variação cambial, apresentando os demonstrativos anexados aos autos, confirmado ter incorrido em erro no registro contábil, ao invés de registrar na conta de “Variação Cambial Ativa”, a contabilização se deu na conta de “Receita de Exportação”.

Ressalte-se que tal fato encontra-se devidamente evidenciado nos autos, inclusive com a prova efetiva na respectiva declaração de rendimentos – DIPJ, onde consta a receita no valor de R\$ 105.530.233,79, sendo que as receitas de exportação totalizaram um valor significativamente inferior, ou seja, R\$ 98.208.854,69, conforme devidamente comprovado nos autos (fls. 2.312).

Às fls. 2.313 a 2.327, consta o registro individualizado de cada uma das exportações realizadas pela contribuinte, sendo que às fls. 2.328, o Demonstrativo Sintético entre as Variações Cambiais lançadas na contabilidade e as Variações Cambiais efetivas na liquidação dos contratos de adiantamento de câmbio na data de embarque das mercadorias.

Ou seja, as provas dos autos demonstram de forma cabal que a empresa incorreu em um simples erro no registro das rubricas contábeis, pois, quando deveria registrar os valores em questão na conta de Variação Cambial Ativa, registrou a título de Receita de Exportação. Porém, tal irregularidade não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, tendo em vista que ambas as contas correspondem ao grupo de contas de resultado, não modificando o resultado apurado ao final do período-base.

Com a devida vénia, uso discordar da decisão proferida pela turma julgadora de primeira instância, pois, de tudo o que consta dos autos, conclui-se que, pelo menos uma parte das receitas correspondentes às variações cambiais foi oferecida à tributação, correspondente a R\$ 7.321.379,10, porém, sob a rubrica Receitas de Exportação.

Com efeito, conforme afirmado pela recorrente, além os registros efetuados na referida conta, em decorrência das exportações realizadas, também foram levados a efeito alguns lançamentos correspondentes às variações cambiais ativas decorrentes dos contratos de câmbio. Porém, foram os mesmos simplesmente deixados de lado, sem qualquer motivação no sentido de descharacterizá-los como válidos e suficientes para comprovar as transações.

Para desconsiderar os citados documentos, caberia ao fisco infirmar os mesmos, bem como os esclarecimentos prestados pela fiscalizada. Como é sabido, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN art. 3º), não pode ser usado como sanção.

Para a lavratura do auto de infração, sob a acusação de omissão de receitas, referida circunstância deve ser conhecida e devidamente comprovada pois, caso contrário, estaria se lançando tributo de forma presuntiva e não prevista em lei.

O próprio diploma legal estabelece os limites da presunção. Fora disso, a autuação por omissão de receita deve ser assentada em dados concretos, objetivos e não em circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem incapazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do julgador.

Faltou o devido aprofundamento investigatório para a consistência da acusação, ou seja, a necessária invalidação dos mesmos ou de quaisquer outros elementos que não possibilitessem a sua infirmação através de simples argumentação contrária.

Alberto Xavier nos ensina in "Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed Forense, p. 146/147:

"Dever de prova e "in dubio contra fiscum"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."

Olvidou-se o autuante, de investigar mais a fundo a ocorrência da omissão e comprová-la.

Por outro lado, os documentos apresentados pela recorrente, bem como os argumentos de defesa procedem. O lançamento não tem a necessária consistência para justificar a acusação de desvio de receitas da fiscalizada. Pior do que isso é o fato de a ação fiscal limitar-se ao exame da conta sob o título de Variação Cambial, deixando de examinar as demais contas de resultado. Não obstante, houve também a qualificação da multa de 150%, com a consequente representação fiscal para fins penais.

Em razão do acima exposto, sou pelo provimento parcial do presente item, para excluir da exigência o valor de R\$ 7.321.379,10.

MULTA QUALIFICADA DE 150%

No caso sob exame, a multa de ofício foi elevada para 150% porque a fiscalização entendeu que ficou configurado o evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996).

A autoridade lançadora entendeu que a omissão de receitas apurada configura evidente intuito de fraude a justificar a aplicação da penalidade qualificada.

Todavia, neste particular, entendo que não é cabível a aplicação da penalidade exasperada. A omissão de receitas já é infração tipificada e sujeita a contribuinte ao lançamento de ofício com aplicação de multa de 75%, que é cabível nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Logo, a contribuinte ao prestar declaração inexata e deixar de pagar tributo referente à infração de omissão de receitas, sujeitou-se à aplicação da multa de 75%. Não ficou demonstrado nos autos que ela agiu com evidente intuito de fraude para ensejar à aplicação da multa agravada, pois somente foi comprovada a conduta acima descrita, que em si não representa ação dolosa.

Aliás, a própria ação fiscal evidenciou fraqueza na imputação da irregularidade, pois conforme demonstrado nos autos e no item acima apreciado, ficou devidamente comprovado pela recorrente que houve erro por parte do Fisco na apuração do valor pretendidamente omitido.

Consta do auto de infração a omissão de receitas no montante de R\$ 10.319.509,44, enquanto que a empresa comprovou que havia contabilizado e tributado a maior parcela desse valor (R\$ 7.321.379,10), portanto, 70,95% do valor tido como receita omitida no auto de infração, foi comprovado pela recorrente.

Com efeito, esse entendimento é preconizado na farta jurisprudência desta Câmara, no sentido de que para a aplicação da multa qualificada de 150%, é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocado de direito que prevê que “fraude não presume”, “se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude, ainda mais quando se tratar de acusação de omissão de receitas onde a contribuinte comprova que tributou mais de 70% do valor considerado pela fiscalização como omitido.

Dessa forma, fica evidenciado que a fiscalização aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei.

Aliás, referida matéria encontra-se pacificada no âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo, inclusive, sido objeto de súmula (Súmula nº 03 do 1º CC), conforme publicação no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, conforme abaixo:

MULTA QUALIFICADA – FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Súmula 1ºCC 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.

Nessas condições, entendo que a multa qualificada deve ser reduzida para 75%.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA

A autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430/96, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

No caso dos autos a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido a qual já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade lançadora reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o

valor da CSLL que deveria ter sido paga em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre a Contribuição Social devida, e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, prevê a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixa de efetuar os recolhimentos por estimativa, quando apurada base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente ou quando o imposto já tiver sido recolhido.

Ainda, a legislação autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades combinadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício. (Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002)

PENALIDADE MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA
Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despasas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração. (Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001)

PENALIDADE FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. (Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000)

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA -
Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001). ”

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO -
A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002)

CSSL. LUCRO REAL ANUAL ESTIMATIVA MENSAL FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado. (Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001)

MULTA – Art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa de ofício, lançada pela autoridade tributária, não pode ser calculada sobre valor superior ao montante da falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Recurso provido. (Acórdão nº 105-12.986, de 09/11/1999)

PENALIDADE MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA -
Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro

Liquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário. (Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - *No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo. (Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002)*

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. *Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real. (Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002)*

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

Desta forma, sou pelo provimento do recurso voluntário relativamente a multa isolada lançada de ofício.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – PIS - COFINS

A parcela remanescente do lançamento diz respeito ao item 02 do auto de infração, conforme abaixo:

02 – OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de Variações Cambiais Ativas, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito a tributação.

A recorrente argumenta que as receitas financeiras não constituem fato gerador do PIS e COFINS, porque é pacífico o entendimento do STJ, que a Lei nº 9.718/98 contrariou o artigo 110 do CTN ao alargar o conceito de faturamento para fins de incidência de PIS e COFINS, de modo a alcançar todas as receitas da pessoa jurídica.

Com efeito, referida matéria dispensa maiores comentários, eis que se encontra devidamente pacificada neste Tribunal Administrativo a não inclusão como receitas operacionais, todas a receitas financeiras, inclusive as variações monetária ativas, não se enquadrando, portanto, como base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS.

Devem ser excluídos da exigência os lançamentos a título de PIS e COFINS.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL

Confirmadas em parte, no lançamento matriz, as irregularidades que implicaram na exigência do imposto de renda pessoa jurídica, por omissão de receitas, torna-se também exigível a contribuição social sobre o lucro.

Em se tratando de lançamento decorrente, a solução dada ao litígio principal estende-se ao litígio decorrente em razão da íntima vinculação entre causa e efeito.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, quanto ao mérito, excluir da tributação os valores relativos a diferenças de estoques; excluir da tributação do IRPJ e CSLL o valor de R\$ 7.321.379,10, relativo a variação cambial; reduzir a multa qualificada de 150% para 75%; cancelar a multa regulamentar de IPI por diferenças no estoque; cancelar a exigência da multa de ofício isolada, em face da concomitância com a multa proporcional; e excluir da exigência os lançamentos a título de PIS e COFINS.

Sala das Sessões, em 17 de dezembro de 2008

José Ricardo da Silva

