



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.722714/2012-80</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.711 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AGROPECUARIA AGP LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. CIRCULARIZAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR DAS NOTAS FISCAIS DE PRODUTOR, EMITIDAS PELA CONTRIBUINTE, E O DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, EMITIDAS PELOS CLIENTES NO RECEBIMENTO DO PRODUTO.

Provada a omissão de receitas mediante confronto entre as notas fiscais de produtor emitidas pela contribuinte, com quantidade e valor unitário estimados do carvão vegetal vendido, e as notas fiscais de entrada dos clientes, obtidas por meio de circularização, com a quantidade real e o preço de mercado na data de recebimento do produto, cabível a exigência de ofício dos tributos devidos sobre a receita omitida.

RECEITA BRUTA DA VENDA E SERVIÇOS.

A receita bruta da venda e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO/PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Apurada diferença entre a receita escriturada e a declarada, é devido lançamento de ofício para constituição do crédito tributário declarado a menor em DIPJ/DCTF.

REPOSIÇÃO FLORESTAL. CRÉDITO DE VOLUME FLORESTAL. TRANSFERÊNCIA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Constitui receita tributável o valor dos Créditos de Volume Florestal – obtidos pela interessada em decorrência da execução e participação em programas de fomento florestal – vendidos a empresas siderúrgicas obrigadas a efetuar a reposição florestal em compensação de débito

ambiental por consumo de produto ou subproduto florestal com fins comerciais, oriundo do corte ou supressão de vegetação nativa, ou de florestas de produção previamente vinculadas à reposição florestal.

MULTA DE OFÍCIO POR INFRAÇÃO QUALIFICADA. REDUÇÃO. AUSÊNCIA DE DOLO

Não se aplica a multa de ofício qualificada de 150% na ausência de comprovação de que a interessada agiu de maneira dolosa ao ocultar deliberada e intencionalmente da autoridade fazendária a existência da receita omitida.

DECORRÊNCIA. CSLL, PIS E COFINS.

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

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em lhe dar parcial provimento para reduzir a multa ao percentual ordinário de 75%. Vencidos os Conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista e Rafael Taranto Malheiros, que lhe negavam provimento.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a]integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 06-43.928, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando ao final:

*Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 05.1.02.00-2011-00413-7, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.*

#### **Auto de infração de IRPJ**

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 18391854) exige o recolhimento de R\$ 615.720,82 de imposto, R\$ 491.492,82 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, previstas no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 236.420,13 de juros de mora.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos dos arts. 904 e 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das infrações a seguir relacionadas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18891910):

3.1. omissão de receitas provenientes da venda de produtos (carvão vegetal), apurada mediante circularização realizada junto aos quatro maiores clientes da interessada, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 518, 519 e 528 do RIR de 1999, com multa de ofício de 150%:

. 1º trimestre/2008 .....	R\$ 188.433,72
. 2º trimestre/2008 .....	R\$ 788.070,27
. 3º trimestre/2008 .....	R\$ 1.150.298,54
. 4º trimestre/2008 .....	R\$ 8.772,20

3.2. receita bruta escriturada e não declarada em DIPJ/DCTF, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 518 e 519 do RIR de 1999, com multa de ofício de 75%:

. 1º trimestre/2008 .....	R\$ 439.550,00
. 2º trimestre/2008 .....	R\$ 44.100,00
. 3º trimestre/2008 .....	R\$ 21.250,00
. 4º trimestre/2008 .....	R\$ 95.200,00

3.3. falta de tributação de receita não operacional proveniente da Transferência de Crédito de Volume Florestal, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 521 do RIR de 1999, com multa de ofício de 75%:

. 1º trimestre/2008 .....	R\$ 50.000,00
. 2º trimestre/2008 .....	R\$ 1.409.760,00
. 3º trimestre/2008 .....	R\$ 779.470,00
. 4º trimestre/2008 .....	R\$ 33.800,00

#### **Auto de infração de CSLL**

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL (fls. 1855-1869) exige o recolhimento de R\$ 234.117,98 de contribuição e R\$ 192.886,65 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, além de R\$ 89.848,85 de juros de mora.

5. O lançamento decorre das mesmas infrações que deram causa ao lançamento de IRPJ, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), art. 2º e 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995 (com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449, de 2008), art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 29, I, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

#### **Auto de Infração de PIS**

6. O auto de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1870-1877) exige o recolhimento de R\$ 32.230,96 de contribuição e R\$ 34.584,17 de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, além de R\$ 12.671,37 de juros de mora.

7. O lançamento decorre da omissão da receita auferida na venda de produtos (carvão vegetal), da receita bruta escriturada e não declarada e da receita proveniente da Transferência de Crédito de Volume Florestal. Tem como fundamento legal os arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 2º, I, 8º, I, e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

#### **Auto de Infração de Cofins**

8. O auto de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1878-1885) exige o recolhimento de R\$ 148.758,15 a título de contribuição e R\$ 159.619,10 de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, além de R\$ 58.483,13 de juros de mora.

9. O lançamento, com fundamento no art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001, e art. 41 da Lei nº 11.196, de 2005), arts. 2º, II e parágrafo único, 3º 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002, decorre da omissão da receita auferida na venda de produtos (carvão vegetal), da receita bruta escriturada e não declarada e da receita proveniente da Transferência de Crédito de Volume Florestal.

#### **Termo de Verificação Fiscal**

10. A omissão de receitas correspondente à diferença entre a quantidade (MDC) e valor unitário de carvão vegetal registrados nas Notas Fiscais de Produtor emitidas pela interessada e a quantidade e valor unitário constantes das Notas Fiscais de Entrada emitidas pelos clientes ISIVI – Indústria Siderúrgica Viana Ltda., COSIMAT Siderúrgica de Matozinhos Ltda., SIDERPA Siderúrgica Paulino Ltda. e SICAPE Produtos Siderúrgicos S/A foi assim descrita no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18891910):

*“O fisco diligenciou os quatro maiores clientes da empresa fiscalizada, Intimando-os a apresentar cópias das notas fiscais referentes as compras de carvão vegetal efetuadas junto à empresa AGROPECUÁRIA AGP LTDA.*

*Todas as quatro empresa apresentaram as cópias das Notas Fiscais de Produtor, emitidas pela própria AGP, e as Notas Fiscais de Entrada emitidas pelas empresas adquirentes do produto. Tendo em vista as diferenças apuradas nos valores constantes dessas notas, intimamos o próprio contribuinte fiscalizado a prestar esclarecimentos, bem como as empresas diligenciadas. Para essas empresas também solicitamos os comprovantes dos pagamentos efetuados à AGROPECUÁRIA AGP LTDA e a informar sobre o valor do frete, se estava incluído ou não no valor total da nota.*

*Em respostas apresentadas pelas empresas diligenciadas, conforme descrito nos itens 6 a 9 do tópico “DESCRIÇÃO DOS FATOS”, constatamos que as Notas Fiscais de Produtor eram emitidas pela empresa AGROPECUÁRIA AGP LTDA sem uma conferência exata de quantidade de metros cúbicos de carvão, que havia sido carregado em determinado caminhão, e o preço unitário estipulado, era um preço mínimo de mercado. Dessa forma, a nota de produtor servia mais para amparar, dar suporte ao transporte da mercadoria. Quando a mesma chegava ao seu destino, nas indústrias siderúrgicas, ocorria a efetiva medição da quantidade de carvão vegetal,*

cujo acompanhamento era feito por um representante da adquirente (siderúrgica) e pelo motorista, como representante da AGROPECUÁRIA AGP LTDA. Dessa forma, chega-se à quantidade precisa de metros cúbicos de carvão vegetal que foi recebido pelas siderúrgicas. Tal quantidade era informada na Nota Fiscal de Entrada emitida pelas mesmas.

Quanto ao valor unitário, fazia-se a cotação do valor de mercado do dia do recebimento da mercadoria, sendo a multiplicação de ambos o valor total a ser pago à empresa fiscalizada, AGROPECUÁRIA AGP LTDA. Quanto ao frete, foi-nos informado que o valor do mesmo estava incluído no valor total da Nota Fiscal de Entrada, mas que tratava de frete CIF, ou seja, o seu pagamento era de responsabilidade da empresa vendedora, AGROPECUÁRIA AGP LTDA. Informaram também que as indústrias siderúrgicas entregavam os cheques ou faziam transferências bancárias dos valores totais das Notas Fiscais de Entrada à AGROPECUÁRIA AGP e que esta se responsabilizava pelo pagamento dos motoristas de caminhão que ela contratou, inclusive destacaram que os mesmos (motoristas) a representavam no momento da medição da quantidade de carvão descarregado nas indústrias.” (Grifou-se)

11. Com relação à receita escriturada e não declarada, a autoridade fiscal relatou:

“Primeiramente, vale destacar que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) é meramente informativa e que a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) é considerada confissão de dívida. Portanto, somente as Receitas decorrentes dos valores dos tributos declarados em DCTF é que são consideradas como Receitas Declaradas para fins fiscais; eventuais diferenças, que tenham sido escrituradas em sua contabilidade, mas que os tributos não tenham sido declarados ao fisco, serão lançadas de ofício, através do presente auto de infração.

(...)

Na planilha denominada “Apuração das Receitas Escrituradas e Não Declaradas” (em anexo, a qual faz parte integrante do presente auto de infração), apuramos as diferenças entre as Receitas Escrituradas e as Declaradas, as quais foram lançadas de ofício, conforme infração de RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS provenientes de Vendas de Produtos (...).” (Grifou-se)

12. A falta de tributação da receita proveniente da Transferência de Crédito de Volume Florestal foi assim descrita:

“Contatamos a escrituração de Receitas Não Operacionais provenientes de recebimento por Transferência de Crédito de Volume Florestal. As receitas escrituradas totalizaram R\$ 2.273.030,00, integralmente recebidos através de lançamentos a débito na conta Banco Bradesco.

O contribuinte foi intimado, através do item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 005 a apresentar documentação referente a essas receitas. Analisando a documentação apresentada (Contratos Particulares de Compra e Venda e Transferência de Créditos de Volume Florestal e TCVF – Transferência de Crédito de Volume Florestal e Vínculo à Reposição Florestal), concluímos que, como a empresa fiscalizada é detentora de Crédito de Volume Florestal equivalente a determinado potencial de produção de metros de carvão, é facultado a ela a transferência desses Créditos a empresas que tenham interesse em adquiri-los, pois dessa forma, as empresas adquirentes ficam devidamente possibilitadas de comercializar carvão vegetal. E a empresa fiscalizada, beneficiária das quantias recebidas pela transferência desses créditos, fica obrigada ao cumprimento da Reposição Florestal.

A legislação do imposto de renda prevê a tributação de receitas não operacionais auferidas pelo sujeito passivo, as quais devem ser somadas à base de cálculo do imposto apurada após a aplicação dos percentuais de presunção do lucro sobre as Receitas Operacionais do contribuinte, conforme determina o art. 521 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).” (Grifou-se)

**Impugnação**



13. Regularmente intimada em 03/05/2012, a interessada, por intermédio de seus representantes legais (mandato à fl. 1957), apresentou, em 01/06/2012, a tempestiva impugnação de fls. 1913-1953, instruída com os documentos de fls. 1959-2137, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) No tópico “Créditos oriundos da reposição florestal. Natureza indenizatória. Não incidência do imposto sobre a renda. Ainda que houvesse incidência. Receita operacional. Atividade fim da empresa” argui que o crédito de reposição florestal é, eminentemente, compensatório (indenizatório), na medida em que se trata de um valor que serve de “estímulo à formação de florestas de produção”, ou seja, o crédito nada mais é do que um incentivo, uma recompensa, ao plantio de florestas;

b) a legislação do Estado da Bahia, a Lei nº 10.431, de 2006, em seu art. 119, estabelece três estágios para obtenção do crédito de reposição florestal: (i) o reconhecimento da estimativa volumétrica de produção, (ii) a emissão de crédito de volume florestal e (iii) a autorização da transferência de crédito de volume florestal; o art. 127 do mesmo diploma legal estabelece as formas possíveis de reposição florestal e os procedimentos a serem realizados em cada uma delas;

c) trata-se de um procedimento dispendioso, com uma série de exigências, além dos próprios custos da reposição florestal em si; que somente terá direito ao crédito as pessoas que: (i) executarem ou participarem de programas de fomento florestal, devidamente contratados e legalmente assinados e registrados junto ao órgão competente; (ii) doarem áreas a serem destinadas à criação, ampliação e regularização fundiária de Unidades de Conservação;

d) argumenta que o conceito constitucional de renda é o acréscimo patrimonial de uma pessoa, física ou jurídica, em um determinado lapso de tempo; que o art. 43 do CTN prevê, como fato gerador do imposto de renda, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial; que as naturezas jurídicas de indenização e acréscimo patrimonial não se coadunam, face ao conteúdo semântico de indenizar (ressarcir, recompor, compensar), que não produz acréscimo patrimonial, mas apenas visa ao restabelecimento da esfera jurídica do indenizado, tal qual se encontrava no momento anterior ao dano infligido;

e) aduz que obteve do Estado da Bahia créditos de reposição florestal em decorrência da execução e participação em programas de fomento florestal em sua propriedade particular; os mesmos créditos foram transferidos, pelo próprio Estado da Bahia, para outras pessoas jurídicas, após assinarem contratos com a impugnante, sem qualquer ganho de capital; tais créditos têm natureza meramente compensatória/indenizatória e não representam qualquer acréscimo patrimonial;

f) como o Estado da Bahia disponibilizou um crédito pela recomposição florestal de uma empresa que tem por objeto o cultivo de árvores, o crédito concedido pelo Estado tem total vinculação com a atividade fim da empresa; muito provavelmente, a reposição florestal que realizou somente aconteceu em razão da sua própria atividade fim, o cultivo de árvores; ainda que o crédito de reposição florestal não seja uma hipótese de incidência do imposto sobre a renda, sem qualquer sombra de dúvidas, as receitas provenientes do crédito de reposição florestal disponibilizado pelo Estado da Bahia são “operacionais”, pois estão flagrantemente ligadas à atividade fim da empresa; em sendo uma despesa operacional, diferentemente da sistemática utilizada pela fiscal atuante, deve sobre a totalidade das receitas ser, também, aplicado o percentual de presunção do lucro sobre as despesas operacionais para, somente após, ser calculado o IRPJ e a CSSL;

g) no tópico “Retificação da DIPJ e da DCTF. Inexistência de diferença entre os valores declarados e os recolhidos. Parcelamento do crédito tributário. Desconsideração pelo fiscal atuante. Improcedência do lançamento pela falta de omissão” argumenta que a autoridade fiscal não considerou a retificação realizada pela contribuinte e o parcelamento dos créditos posteriormente declarados; que a despeito de a empresa fiscalizada ter retificado a DIPJ e estar pagando o parcelamento, tendo como base de cálculo o faturamento de R\$ 3.776.000,00 (R\$ 2.468.000,00 de receita operacional decorrente da venda de produtos e R\$

1.308.000,00 de arrendamento de bens móveis), a auditoria fiscal somente considerou como base de cálculo o valor inicialmente lançado em DCTF, no valor de R\$ 1.877.350,00;

h) no tópico “Inclusão em DIPJ relativa ao exercício de 2008 de parcela não tributável (leasing) como sendo receita operacional. Abatimento na base de cálculo omitida. Princípios da verdade material, capacidade contributiva e economia processual. Tributação excessiva ao Contribuinte” alega que durante o exercício de 2008 a impugnante apresentou equivocadamente à tributação a receita proveniente de leasing de caminhões de sua propriedade; ao fazer a retificação da DIPJ, a contabilidade escriturou, de forma errônea, como receita operacional o valor de R\$ 1.308.000,00;

i) que o leasing é uma modalidade de financiamento, onde a pessoa, física ou jurídica, não disponibilizando de erário suficiente para adquirir o bem, pode usufruir deste e, somente ao final torna-se proprietário mediante pagamento de um valor residual; que as receitas decorrentes do leasing podem ser comparadas a empréstimos e, em consequência, não são tributáveis, pois a impugnante terá de pagar o valor recebido ao banco com juros e correções inerentes ao próprio negócio jurídico; que a receita decorrente do refinanciamento de bens móveis, no caso seis caminhões, não é tributável, tendo sido escriturada de forma equivocada pela impugnante;

j) a impugnante declarou, equivocadamente, um montante de R\$ 1.308.000,00 como sendo receita operacional, tendo sido os tributos dela decorrentes parcelados e recolhidos mensalmente aos cofres públicos; de outro lado, no curso da presente fiscalização, foi encontrada omissão de rendimento por meio de circularização no valor de R\$ 2.201.892,99; utilizando o instituto da analogia e os princípios constitucionais da verdade material, capacidade contributiva e economia processual, evitando-se, principalmente, uma tributação excessiva, ocorrida através de erro no preenchimento da declaração, requer seja excluída do faturamento omitido (R\$ 2.201.892,99) o valor de R\$ 1.308.000,00, apresentado equivocadamente à tributação;

k) no tópico “Multa de 150%. Ausência de subsunção do fato à norma. A multa não deve ser duplicada” contesta a aplicação da multa de 150% sobre a omissão de receitas detectada por meio de circularização, pois não houve subsunção do fato à norma no caso concreto; a despeito da existência de omissão, a duplicação da multa está equivocada porquanto a impugnante expediu nota fiscal de produtor por estimativa e a ofereceu ao Fisco para tributação; a diferença é que foi omitida, tratando-se, por óbvio, de declaração inexata, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996; que não houve qualquer omissão de fato gerador, pois as notas fiscais de saída (produtor) foram emitidas de maneira lícita e não houve qualquer intenção de omitir fato gerador da obrigação tributária;

l) ao final requer:

. a exclusão dos créditos decorrentes da reposição florestal da base de cálculo, uma vez que os mesmos têm natureza eminentemente compensatória (indenizatória) ou, alternativamente, que o mesmo seja considerado receita operacional, devendo sobre sua totalidade ser aplicado o percentual de presunção do lucro sobre as despesa operacionais para, somente após, ser calculado o IRPJ e a CSLL,;

. sejam consideradas as retificações realizadas espontaneamente pelo próprio impugnante, bem como o parcelamento realizado em relação aos créditos posteriormente declarados, tendo como faturamento o valor de R\$ 3.776.000,00 no ano-calendário de 2008;

. a declaração de que a “receita operacional” proveniente de “leasing”, no valor de R\$ 1.380.000,00, está equivocada e que a mesma, com fulcro no art. 108 do CTN, pode ser abatida dos rendimentos omitidos no valor de R\$ 2.201.892,99;

. nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seja aplicada a multa de 75% para omissão proveniente da circularização entre os clientes da impugnante, uma vez que houve uma declaração inexata, tendo a mesma relatado ao Fisco a ocorrência de fato gerador, ou que, por si só, descaracteriza a sonegação e fraude.

14. É o relatório.

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*OMISSÃO DE RECEITAS. CIRCULARIZAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR DAS NOTAS FISCAIS DE PRODUTOR, EMITIDAS PELA CONTRIBUINTE, E O DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, EMITIDAS PELOS CLIENTES NO RECEBIMENTO DO PRODUTO.*

*Provada a omissão de receitas mediante confronto entre as notas fiscais de produtor emitidas pela contribuinte, com quantidade e valor unitário estimados do carvão vegetal vendido, e as notas fiscais de entrada dos clientes, obtidas por meio de circularização, com a quantidade real e o preço de mercado na data de recebimento do produto, cabível a exigência de ofício dos tributos devidos sobre a receita omitida.*

*RECEITA BRUTA DA VENDA E SERVIÇOS.*

*A receita bruta da venda e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*

*RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO/PAGAMENTO DO IMPOSTO.*

*Apurada diferença entre a receita escriturada e a declarada, é devido lançamento de ofício para constituição do crédito tributário declarado a menor em DIPJ/DCTF.*

*REPOSIÇÃO FLORESTAL. CRÉDITO DE VOLUME FLORESTAL. TRANSFERÊNCIA. RECEITA TRIBUTÁVEL.*

*Constitui receita tributável o valor dos Créditos de Volume Florestal – obtidos pela interessada em decorrência da execução e participação em programas de fomento florestal – vendidos a empresas siderúrgicas obrigadas a efetuar a reposição florestal em compensação de débito ambiental por consumo de produto ou subproduto florestal com fins comerciais, oriundo do corte ou supressão de vegetação nativa, ou de florestas de produção previamente vinculadas à reposição florestal.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2008*

*MULTA DE OFÍCIO POR INFRAÇÃO QUALIFICADA .*

*Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada agiu de maneira dolosa ao ocultar deliberada e intencionalmente da autoridade fazendária a existência da receita omitida.*

*DECORRÊNCIA. CSLL, PIS E COFINS.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, através de patrono legitimamente constituído, pugnano pelo provimento, onde apresenta seus argumentos.

É o Relatório.



**VOTO**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado pela empresa autuada é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

**ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Conforme relato, o presente processo tem origem em autos de infração, que formalizam exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes de; (i) omissão de receitas provenientes da venda de produtos (carvão vegetal), acrescido da multa qualificada no percentual de 150% e dos juros moratórios; (ii) receita bruta da venda de produtos de fabricação própria escriturada e não declarada, acrescido de multa de 75% e dos juros moratórios e (iii) falta de tributação de receita não operacional proveniente da venda de Créditos de Volume Florestal, acrescido de multa de 75% e dos juros moratórios.

Passamos a análise da primeira infração:

**Omissão de Receitas Provenientes da Venda de Produtos (Carvão Vegetal)**

A omissão da receita proveniente da venda de produtos (carvão vegetal), foi apurada mediante circularização realizada junto aos quatro maiores clientes da interessada, conforme descrito nos itens 6 a 9 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1890-1894).

Em recurso, o Contribuinte volta a alegar que ofereceu equivocadamente à tributação a receita de R\$ 1.308.000,00 de leasing de caminhões de sua propriedade, cujo valor requer seja deduzido da nova base tributável apurada mediante circularização. Volta a advogar a tese de que as receitas decorrentes de leasing podem ser comparadas a empréstimos e, em consequência, não são tributáveis, pois ela terá que pagar o valor recebido ao banco com juros e correções inerentes ao próprio negócio.

Estas alegações foram enfrentadas pelo Acórdão recorrido. Por concordar com seus fundamentos neste ponto, passo a adotá-los como razões de decidir, nos exatos termos descritos:

*16. A omissão da receita proveniente da venda de produtos (carvão vegetal) foi apurada mediante circularização realizada junto aos quatro maiores clientes da interessada, conforme descrito nos itens 6 a 9 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1889-1910):*

[...]

*19. Ao que parece, a receita de R\$ 1.308.000,00 recebida no ano-calendário de 2008 pela interessada seria a título de aluguel de seis caminhões, pois ela não poderia ter firmado um contrato de leasing (arrendamento mercantil) com seu cliente em face dessa operação ser privativa de sociedade arrendadora devidamente registrada no Banco Central do Brasil, conforme previsto no Regulamento aprovado pela Resolução Bacen nº 351, de 17 de novembro de 1975.*

*20. Considerando que consta da Cláusula 1º do Contrato Social da contribuinte (fls. 1013) que o objetivo da sociedade é o cultivo de cereais (milho e soja), bovinocultura, caprinocultura, extração e exploração de carvão vegetal, bem como comércio atacadista de carvão vegetal, ou seja, não contempla o aluguel de bens móveis, conclui-se que a receita de R\$ 1.308.000,00 não compõe a receita bruta definida no artigo 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta*

alheia) e deve ser adicionada à base de cálculo do imposto na condição de outras receitas, conforme previsto no inciso II do artigo 25 da Lei nº 9.430, de 1996 (base legal do artigo 521 do RIR de 1999), in verbis:

“Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.” (Grifou-se)

21. Dessa forma, voto por manter integralmente a exigência.

Por estes mesmos fundamentos, mantém-se a exigência.

### **Receita Bruta da Venda de Produtos de Fabricação Própria Escriturada e Não Declarada**

Aponta a autoridade fiscal que a contribuinte escriturou receita de venda de produtos em seus Livros Diário e Razão (R\$ 2.468.000,00) em valor superior à receita bruta correspondente aos tributos declarados na DIPJ 2009 e nas DCTF dos 1º e 2º semestres/2008 (R\$ 1.877.350,00).

Em recurso, volta a aduzir a interessada que a autoridade fiscal não considerou a retificação da declaração, tendo por base o faturamento de R\$ 3.776.000,00 (R\$2.468.000,00 de receita operacional decorrente da venda de produtos e R\$ 1.308.000,00 de arrendamento de bens móveis) e o parcelamento dos créditos posteriores declarados.

Como estes mesmos argumentos foram apresentados na impugnação, a decisão recorrida esclareceu que a declaração retificadora a que se refere a contribuinte é a DIPJ/2008, que possui natureza meramente informativa (porém, apresentada em 30/06/2011, sob procedimento fiscal), e que a DCTF ativa em seus sistemas (e que constitui instrumento de confissão de dívida), consta apenas valores declarados antes do procedimento fiscal; portanto, sem mencionar débitos aqui exigidos.

Com relação ao parcelamento, esclareceu que o exigido nos presentes autos **não** foi incluído nesse parcelamento.

Contra essas questões fáticas, o recurso diz que houve um erro de fato do contribuinte ao retificar o lançamento pela DIPJ e não por DCTF, sustentando que o pagamento efetuado, mesmo diante de tal erro, deveria ser considerado, sob pena de caracterizar-se uma bi-tributação.

Ocorre que não há pagamento, pois, como esclarecido pela DRJ, débito algum exigido nestes autos foi incluído no parcelamento da Lei nº 11.941, de 1999.

Logo, mantém-se a exigência.

### **Créditos de Volume Florestal**

Como visto, a fiscalização entendeu tributar a receita não operacional de R\$ 2.273.030,00, auferida no ano-calendário de 2008, em decorrência de venda de Créditos de Volume Florestal para empresas siderúrgicas.

O Contribuinte, em sua defesa, alega que o crédito de reposição florestal tem natureza eminentemente compensatória (indenizatória), na medida em que serve de “estímulo à formação de florestas de produção”; que obteve do Estado da Bahia créditos de reposição florestal em decorrência da execução e participação em programas de fomento florestal em sua propriedade particular; que os mesmos créditos foram transferidos, pelo próprio Estado da Bahia, para outras pessoas jurídicas, após assinarem contratos com a Recorrente, sem qualquer ganho de capital; alternativamente, requer que o mesmo seja considerado receita operacional, devendo sobre sua totalidade ser aplicado o percentual de presunção do lucro sobre as despesa operacionais para, somente após, ser calculado o IRPJ e a CSLL.

Estes mesmos argumentos foram analisados pela DRJ. Por concordar com os fundamentos da decisão, permito-me reproduzi-los e adotá-los como razões de decidir:

*32. O Crédito de Volume Florestal em análise foi instituída pela Lei nº 10.431, de 20 de dezembro de 2006, do Governo do Estado da Bahia, cujos artigos 119 e 127 a 129 assim dispõem:*

*“Art. 119 – As florestas plantadas, bem como os projetos de implantação de florestas de produção, devidamente registrados no órgão executor da política estadual de biodiversidade, sob responsabilidade de pessoas físicas e jurídicas em situação regular perante o mesmo órgão, poderão ter sua estimativa volumétrica de produção reconhecida em até 100% (cem por cento), na forma de Crédito de Volume Florestal, nos termos desta Lei e demais disposições regulamentares.*

*§ 1º - O Crédito de Volume Florestal será liberado de acordo com a implementação do cronograma de plantio.*

*§ 2º - Nos casos de emissão de créditos antecipados ao efetivo plantio, serão exigidas garantias por parte do órgão competente, conforme regulamento.*

*§ 3º - O reconhecimento da estimativa volumétrica de produção e a emissão do correspondente Crédito de Volume Florestal, de que trata o caput deste artigo, deverão ser efetuados pelo órgão executor da política estadual de biodiversidade e somente emitidos nos casos de plantios não vinculados à reposição florestal.*

*§ 4º - Os Créditos de Volume Florestal poderão ser vinculados ao Plano de Suprimento Sustentável – PSS ou à reposição florestal, próprio ou de terceiros, caracterizando condição essencial para comprovação do cumprimento dessas obrigações.*

*§ 5º - O Crédito de Volume Florestal poderá ser utilizado por seu detentor original ou transferido, uma única vez, integral ou parcialmente, para outras pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao Plano de Suprimento Sustentável – PSS ou à reposição florestal.*

*(...)*

*Art. 127 – As pessoas físicas e jurídicas que industrializem, beneficiem, comercializem, utilizem ou sejam consumidoras de produtos e/ou subprodutos florestais, incluindo seus resíduos, provenientes de corte ou supressão de vegetação nativa primária ou secundária em qualquer estágio de regeneração ou de plantios vinculados à reposição florestal, são obrigadas a formar ou manter florestas para efeito de reposição florestal, em compensação de débito por consumo dessa matéria-prima.*

*§ 1º - A reposição florestal poderá ser executada por qualquer das seguintes modalidades:*

*I – pela vinculação de projetos de implantação de florestas de produção ou de florestas plantadas, próprias ou de terceiros, contratadas mediante apresentação de Crédito de Volume Florestal em nome da pessoa física ou jurídica obrigada à reposição;*

*II – pela execução e/ou participação em programas de fomento florestal, devidamente contratados e legalmente assinados e registrados junto ao órgão competente;*

*III – pela doação de áreas a serem destinadas à criação, ampliação e regularização fundiária de Unidades de Conservação, nos termos do regulamento.*

*(...)*

*Art. 128 – Não são obrigadas ao cumprimento da reposição florestal as pessoas físicas ou jurídicas que comprovadamente industrializem, beneficiem, utilizem ou consumam:*

*I – resíduos da atividade industrial ou de beneficiamento;*

*II- matéria-prima florestal e resíduos provenientes de áreas submetidas à execução de Planos de Manejo Florestal Sustentável;*

*III – matéria-prima e resíduos originários de floresta plantada não vinculada à reposição;*

*IV – matéria-prima florestal originada e destinada à própria propriedade rural;*

*V – matéria-prima proveniente de fornecedor que já tenha cumprido a reposição florestal.*

*Parágrafo único – As dispensas previstas neste artigo não desobrigam a comprovação da origem regular dos produtos e subprodutos florestais.*

*Art. 129 – As áreas florestais relacionadas com os Créditos de Volume Florestal e vinculadas à reposição florestal, na modalidade prevista no inciso I do § 1º do artigo 127 desta Lei, ou ao Plano de Suprimento Sustentável PSS, deverão ser objeto de termo de compromisso celebrado pelo responsável pelo plantio com o órgão executor da política estadual de biodiversidade.*

*§ 1º - Através de termo de compromisso, o proprietário ou justo possuidor do imóvel em que exista plantio ou outra área vinculada a Créditos de Volume Florestal assumirá a obrigação de manter a referida área vinculada coberta por formação florestal que apresente potencial de produção suficiente para garantir o volume relativo ao crédito vinculado ou o valor ecológico e econômico que justificou a sua emissão.*

*§ 2º - O termo de compromisso deverá ser registrado ou averbado, conforme o caso, no cartório competente e apresentado ao órgão executor da política estadual de biodiversidade, no prazo a ser estabelecido em regulamento, para anotação no Cadastro Estadual Florestal de Imóveis Rurais – CEFIR.*

*§ 3º - É proibida a vinculação do Crédito de Volume Florestal a mais de uma finalidade, quer seja referente à reposição florestal ou ao Plano de Suprimento Sustentável PSS.*

*§ 4º - As pessoas físicas ou jurídicas que utilizarem os Créditos de Volume Florestal para cumprimento da reposição florestal deverão direcionar seu abastecimento futuro ao consumo ou utilização de produtos florestais provenientes de florestas de produção, preferencialmente, aquelas vinculadas à reposição florestal.*

*§ 5º - Na hipótese de transferência total ou parcial de titularidade do imóvel rural, no qual tenha havido vinculação de áreas à reposição florestal ou ao Plano de Suprimento Sustentável PSS, mediante Crédito de Volume Florestal, os sucessores permanecerão responsáveis pela manutenção da formação florestal de que trata o caput deste artigo, obrigando-se à assinatura de novo termo de compromisso e respectivo registro ou averbação.*

*§ 6º - As áreas de plantios florestais vinculadas à reposição florestal mediante Crédito de Volume Florestal poderão ter este vínculo cancelado, quando do corte definitivo desses plantios, desde que seja apresentada, para aprovação do órgão executor da política estadual de biodiversidade, outra floresta plantada com potencial produtivo que garanta o volume referente ao crédito inicial, exigindo-se celebração*

de novo termo de compromisso, registro ou averbação da restrição no cartório competente.

§ 7º - A vinculação de Créditos de Volume Florestal à reposição florestal ou ao Plano de Suprimento Sustentável PSS será formalizado através de contrato entre o detentor dos créditos e o beneficiado pela vinculação.” (Grifou-se)

33. Assim, a legislação ambiental dispõe que toda pessoa física ou jurídica que utilize produto ou subproduto florestal com fins comerciais, oriundo do corte ou supressão de vegetação nativa, ou de florestas de produção previamente vinculadas à reposição florestal, tem a obrigação de formar ou manter florestas para efeito de reposição florestal, em compensação de débito ambiental por consumo dessa matéria-prima. A reposição florestal tem por objetivo garantir a sustentabilidade ambiental do fornecimento de produtos florestais ao mercado consumidor.

34. No presente caso, as empresas siderúrgicas mineiras, por utilizarem produtos e/ou subprodutos florestais (carvão vegetal) adquiridos de fornecedor estabelecido no Estado da Bahia, foram obrigadas a formar ou manter florestas para efeito de reposição florestal, em compensação de débito ambiental por consumo dessa matéria-prima, conforme disposto no caput do artigo 127 da Lei nº 10.431, de 2006.

35. Como o parágrafo 1º, inciso I, desse artigo autorizou que a obrigatoriedade de reposição florestal pudesse ser cumprida com a vinculação de projetos de implantação de florestas de produção ou de florestas plantadas, próprias ou de terceiros, contratadas mediante apresentação de Crédito de Volume Florestal em nome da pessoa física ou jurídica obrigada à reposição, tais créditos foram adquiridos da interessada com base nos contratos de compra e venda a seguir relacionados:

. Contrato Particular de Compra e Venda e Transferência de Créditos de Volume Florestal firmado, em 16/10/2007, com a SIDERPA Siderúrgica Paulino Ltda. pela venda de 15.000 mdc (quinze mil metros cúbicos de carvão) pelo valor total de R\$ 150.000,00, divididos em três parcelas (fls. 721-725);

. Contrato Particular de Compra e Venda e Transferência de Créditos de Volume Florestal firmado, em 31/03/2008, com a SIDERPA Siderúrgica Paulino Ltda. pela venda de 20.000 mdc pelo valor de R\$ 200.000,00 (fls. 726-731);

. Contrato Particular de Compra e Venda e Transferência de Créditos de Volume Florestal firmado, em 30/06/2008, com a COSIMAT Siderúrgica de Matozinhos Ltda. pela venda de 65.280 mdc pelo valor total de R\$ 1.109.760,00 (fls. 732-736);

. Contrato Particular de Compra e Venda e Transferência de Créditos de Volume Florestal firmado, em 08/03/2008, com a FERGUMINAS Siderúrgica Ltda. pela venda de 10.000 mdc pelo valor total de R\$ 100.000,00, divididos em duas parcelas (fls. 737-743);

. Contrato Particular de Compra e Venda e Transferência de Créditos de Volume Florestal firmado, em 05/08/2008, com a SICAFE Produtos Siderúrgicos Ltda. pela venda de 20.000 mdc por R\$ 150.000,00 (fls. 744-747);

. Contrato Particular de Compra e Venda e Transferência de Créditos de Volume Florestal firmado, em 14/09/2007, com a SIDERPA Siderúrgica Paulino Ltda. pela venda de 5.000 mdc pelo valor total de R\$ 50.000,00, divididos em duas parcelas (fls. 748-751).

36. Portanto, constitui receita tributável o valor dos Créditos de Volume Florestal – obtidos pela interessada em decorrência da execução e participação em programas de fomento florestal – vendidos no ano-calendário de 2008 às empresas siderúrgicas obrigadas a efetuar a reposição florestal em compensação de débito ambiental por consumo de produto ou subproduto florestal com fins comerciais, oriundo do corte ou supressão de vegetação nativa, ou de florestas de produção previamente vinculadas à reposição florestal.

37. Com relação à alegação de que os Créditos de Volume Florestal teriam natureza indenizatória e, em consequência, não deveriam ser tributados, cumpre destacar que inexistente nos presentes autos qualquer comprovação de dano ou perda sofrida pela interessada que justificasse tal indenização. O que se constata é que a contribuinte foi obrigada a efetuar a reposição florestal em consequência da grande utilização de recursos



*florestais na exploração de sua atividade, e os recursos necessários, ou parte deles, foram obtidos mediante venda de Créditos de Volume Florestal para as siderúrgicas mineiras.*

*38. Quanto à solicitação para aplicação do coeficiente de 8% de presunção do lucro para determinação da base de cálculo do imposto, cabe salientar que no presente caso apenas a receita obtida com a extração, exploração e comercialização do carvão vegetal pode ser enquadrada como receita bruta definida pelo artigo 31 da Lei nº 8.981, de 20 de 1995. Não há como nela classificar a venda de Créditos de Volume Florestal porquanto trata-se de recurso decorrente do incentivo à produção florestal sustentável, razão pela qual a receita assim auferida deve ser adicionada à base de cálculo do imposto na condição de outras receitas, conforme previsto no inciso II do artigo 25 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*39. Dessa forma, voto por manter a exigência correspondente.*

Assim, por estes termos, mantém-se a exigência.

### **Multa de Ofício Qualificada**

A multa aplicada no percentual de 150% diz respeito à infração de Omissão de Receitas Provenientes da Venda de Produtos (Carvão Vegetal).

A fiscalização assim fundamentou a aplicação da aludida multa de ofício:

O contribuinte omitiu valores de produtos (carvão vegetal) efetuados no ano-calendário de 2008, conforme constatado junto a seus quatro maiores clientes, sendo indústrias siderúrgicas localizadas no Estado de Minas Gerais.

Essas empresas, compradoras de carvão vegetal vendido pela fiscalizada, foram diligenciadas e apresentaram documentação hábil e idônea comprovando que os valores das operações de compra e venda foram superiores aos valores escriturados pela empresa fiscalizada.

A fiscalização realizou circularização entre os quatro maiores clientes da Recorrente e que, em resposta, todos narraram de forma semelhante a sistemática da compra e venda de carvão vegetal. As informações prestadas pela empresa COSIMAT, consignadas no TVF, evidenciam este fato:

Em resposta a empresa diligenciada informa que as diferenças se dão porque ao emitir a nota fiscal de produtor é feito apenas uma “cubagem” da metragem e ao ser descarregada a mercadoria na siderúrgica é feita a medição do volume entregue. Que o volume corretamente medido é pago ao preço ajustado com o produtor para a data de entrega, gerando assim diferenças no volume e preço do produto. Que, portanto, o que comprova o volume e o valor da operação é a NF da entrada emitida pela COSIMAT e não a nota fiscal do Produtor.:

Em assim sendo, a omissão consistiu, basicamente, entre a diferença existente na nota fiscal do produtor, emitida por estimativa e declarada ao Fisco, e a nota fiscal de entrada, onde o cliente, efetivamente, verifica a totalidade da mercadoria recebida e paga pelo preço do dia. Assim, concluiu a fiscalização:

A empresa fiscalizada, sabendo dos métodos utilizados na operação de compra e venda de carvão vegetal, que, ao que tudo indica, é praxe neste ramo, sabendo, principalmente, que os valores efetivamente recebidos de seus clientes, após a descarga e medição do carvão vegetal nas indústrias siderúrgicas adquirentes, era

superior ao valor das notas fiscais envolvidos nas operações, bem como, não emitiu notas fiscais dos valores totais envolvidos.

Por sua vez, a DRJ manteve a qualificação, por entender evidenciado dolo, no caso, quando o contribuinte omitiu de sua escrituração comercial os valores efetivamente recebidos, além de apresentar DIPJ e DCTF com informações falsas de nível de atividade muito inferior ao efetivamente realizado. Na ótica da autoridade julgadora de 1ª instância, estes fatos caracterizariam *o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e das condições da contribuinte, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando-se a hipótese do artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964.*

Em recurso, a Recorrente protesta a aplicação da multa de ofício qualificada, ao argumento de se tratar de declaração inexata, pois expediu nota fiscal de produtor por estimativa e apenas a diferença foi omitida.

Pois bem.

O primeiro ponto a ser notado é que a autoridade autuante não indicou qual dispositivo da Lei 4.502/1964 residiria a acusação. Tal circunstância, por si só, no entender deste Relator, é suficiente para levar ao cancelamento da multa qualificada, por que deficiente.

Não apenas inexistente indicativo do artigo da Lei 4.502/1964 ao qual a fiscalização se refere, mas também não há nenhuma menção específica no TVF aos termos “sonegação”, “fraude” ou “conluio”. Não se sabe, assim, em qual dispositivo da Lei 4.502/1964 reside o fundamento da aplicação da aludida multa.

Nesse passo, é imprescindível, a meu ver, que a autoridade fiscal indique e comprove qual das condutas previstas refere-se sua acusação, pois apenas com a comprovação das condutas previstas em norma imperativa, que se permitirá a qualificação da multa, no percentual de 150%.

E nem que se diga que o fato da autoridade fiscal ter feito referência a todas as hipóteses possíveis de qualificação, estaria devidamente indicado o dispositivo da Lei 4.502/1964 que residiria a acusação. Este argumento equivale, num exemplo imaginário e hipotético, aceitar a transcrição de todos os artigos de lei pra lavratura de auto de infração por omissão de receita, o que, por óbvio não se admite, por violar, entre tantas garantias, o exercício de defesa do contribuinte.

Mas, não é só.

Para que se possa cogitar da multa qualificada de 150%, é igualmente imprescindível que a Autoridade Fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios idôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Trata-se, no caso, dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

No caso concreto, pelo que se vê dos autos, consubstanciado no próprio relato da fiscalização (TVF), os valores considerados omissos decorrem da diferença encontrada, em comparação com as notas fiscais de entrada emitidas por seus clientes, constatando-se ainda, de acordo com o mesmo TVF, que o método utilizado na operação de compra de carvão vegetal é

praxe no mercado, ou seja, apenas após a descarga e medição do carvão vegetal nas indústrias siderúrgicas adquirentes, é pago o preço ajustado com o produtor.

Inexiste, assim, a comprovação da intenção dolosa, e muito menos a individualização da conduta do agente.

A evidência da intenção dolosa exigida na Lei para a qualificação da penalidade deve-se aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Compreendo que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar que o sujeito passivo utilizou-se, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar o tributo. Como se disse a omissão, e por consequência, a qualificação, no entender da fiscalização, consistiu basicamente entre a diferença existente na nota fiscal do produtor, emitida por estimativa e declarada ao Fisco, e a nota fiscal de entrada do adquirente das mercadorias, sendo inconteste que nesse tipo de operação cabe ao adquirente, e não ao produtor, verificar a totalidade da mercadoria recebida.

Logo, inexistente, no caso, elemento doloso adicional que justifique a qualificação da multa de ofício, além da individualização da conduta do agente.

Ressalte-se que a maioria do Colegiado acompanhou o voto por este segundo fundamento.

Assim, voto por dar provimento a este ponto do recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar 75%.

#### CONCLUSÃO

Do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e no mérito, voto por dar parcial provimento, para reduzir a multa para o percentual ordinário de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**