



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

Processo nº 10580.721834/2008-98
Recurso nº 883.966
Resolução nº **1802-000.045 – 2ª Turma Especial**
Data 22 de novembro de 2011
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente INOVAPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que considerou parcialmente procedente o lançamento relativo à Multa Isolada pela insuficiência de recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ / ESTIMATIVA, referente a todos os meses do ano-calendário de 2005, e procedente o lançamento relativo à Multa Isolada pela insuficiência de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL / ESTIMATIVA, referente aos mesmos períodos de apuração.

Para descrever os fatos que antecederam o recurso voluntário, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 15-20.222, às fls. 327 a 343:

Trata o processo em questão de Autos de Infração relativos à aplicação da Multa Isolada pela falta de recolhimento integral das estimativas do IRPJ dos meses de janeiro a dezembro de 2005, no valor de R\$19.034,20 (dezenove mil, trinta e quatro reais e vinte centavos); e da Multa Isolada pela falta de recolhimento integral das estimativas da CSLL dos meses de janeiro a dezembro de 2005, no valor de R\$6.344,53 (seis mil, trezentos e quarenta e quatro reais e cinquenta e três centavos), em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal em anexo.

O enquadramento legal dos dois Autos de Infração de IRPJ aponta: arts. 222 e 843 do RIR/1999, combinados com o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007, combinados com o art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 1966.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 11 a 17, o Autuante declara, em síntese, que:

– a ação fiscal relativa ao IRPJ teve início em 04/03/2008 e foi ampliada, em 22/10/2008, para acrescentar a CSLL relativa ao ano-calendário de 2005. Trata-se de contribuinte que tem por objeto social a industrialização, comércio, exportação e importação de materiais plásticos, consultoria técnica e fornecimento de tecnologia de processo de industrialização de plásticos. No ano-calendário de 2005, apurou pelo regime do Lucro Real Anual, cuja opção se concretizou com o recolhimento do IRPJ estimado, com base na receita bruta e acréscimos, em janeiro, de acordo com o extrato do sistema Sinal 05 da RFB;

– do cruzamento das informações obtidas junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme Convênio de Cooperação Técnica, havia sido verificado que, enquanto a DIPJ/2006, ano-calendário de 2005 estava totalmente zerada, as DCTF do 1º e 2º semestres de 2005 continham débitos inferiores aos esperados de um contribuinte que informou um montante de vendas de mercadorias no valor de R\$19.461.944,34, nas Declarações de Apuração Mensal do ICMS – DMA, relativas ao mesmo período;

– solicitou-se da Fiscalizada que elaborasse demonstrativos que elucidassem a apuração do lucro real, do IRPJ, da CSLL, do PIS e da

COFINS, o que ela satisfizes integralmente. Analisando e cotejando as DMA com os lançamentos nos livros Razão e de Apuração do ICMS, verificou-se que as divergências entre os valores de receitas de vendas de mercadorias declarados ao Fisco Estadual e os escriturados nos mencionados livros eram irrisórias, conforme demonstrado nas Planilhas I a IV, componentes do conjunto “Planilhas de Apuração da Receita Tributável – AC 2005”;

– tomou-se como referência para receita bruta os valores escriturados no Razão e, conseqüentemente, no Diário, deduzindo-se que não houve, concretamente, omissão de receitas, mas apenas receitas escrituradas e não declaradas. Após se verificar que, consoante sua apuração e escrituração, de acordo com espelhos do sistema Sinal 05 da SRB, o sujeito passivo recolheu todos os tributos, integralmente e tempestivamente, fez-se necessário retificar a DIPJ/2006, as DCTF e a DACON do ano-calendário de 2005, para que se adequassem ao escriturado e fossem vinculados os respectivos débitos. Em seguida, averiguando a apuração do lucro real, conforme LALUR, constatou-se a inexistência de divergências que ensejassem lançamento de ofício no período abrangido, tanto do IRPJ como da CSLL anuais;

– por determinação legal, caberia ao sujeito passivo recolher, mensalmente, o IRPJ e a CSLL por estimativa, ainda que tivesse prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente. Tal fato incitou-nos a apurar as estimativas devidas e cotejá-las com os valores levantados pelo contribuinte. Elaboramos então a “Planilha de Apuração do IRPJ e da CSLL Estimados – AC 2005”, que embasou os lançamentos das multas isoladas do IRPJ e da CSLL estimados, devidos e não integralmente declarados e/ou recolhidos.

Às fls. 234 a 246, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

- trata-se de empresa de direito privado cuja atividade exercida até o momento é a industrialização de embalagens plásticas, mais especificamente sacarias industriais termoplásticas. Das planilhas anexas ao Auto de Infração, conclui-se que a autuação está equivocada quanto aos fatos e aos critérios jurídicos apresentados, caracterizando erro de fato e erro de direito. Se a Impugnante não estiver enganada, o Auditor adotou os seguintes passos, dos quais redundaram as Planilhas I a IV e a Planilha de Apuração do IRPJ e da CSLL Estimados, que serviram de lastro à autuação:

1) constatou que os DMA e o Livro de Apuração do ICMS (LAICMS) estavam coincidentes quanto aos valores da receita de vendas correspondentes às Planilhas I, II e IV, cujos valores estão claramente inflados do IPI;

2) constatou que os valores dos DMA e LAICMS também estavam coincidentes com a conta contábil 3.1.1.00.001 – Receita de Vendas. Correspondentes às Planilhas III e IV, também com valores inflados do IPI;

3) apurou um suposto valor de serviços, tomando como base a conta contábil 3.1.2.00.001 – Receita de Prestação de Serviços, que se refere às industrializações processadas por conta e ordem do autor da

encomenda (clientes), mediante remessas de matérias-primas de sua propriedade. O industrial (Impugnante) adiciona apenas alguns materiais secundários e/ou de embalagem. Demais disso, o valor dos serviços utilizado pelo AFTN também está inflado do IPI;

- como se sabe, tais operações, denominadas de façom, não fogem do conceito de industrialização, afastando-se a possibilidade jurídica de considerá-las como serviços, sujeitas ao ISS. É notório que estão subsumidas à incidência do IPI e do ICMS. Ademais, o ilustre AFTN foi alertado oral e formalmente, como mencionado no Termo de Verificação anexo, que a empresa é indústria que não praticou até o momento a prestação de serviços sujeita ao ISS. A empresa apenas utiliza a nomenclatura Prestação de Serviços como meio de diferenciá-las das operações usuais de industrialização, cuja matéria-prima é integralmente adquirida por ela;

- o AFTN tributou isoladamente as sobreditas Receitas de Prestação de Serviços, como se fosse atividade diversificada, díspar das atividades de industrialização, o que redundou num maior ônus das exações em comento, mesmo sabendo a Autoridade Fiscal, que tais atividades não estão sujeitas ao ISS e se tratam de industrializações de produtos processadas na fábrica da Autuada. Todos os documentos fiscais exigidos pela legislação do IPI e do ICMS foram postos à disposição do Auditor e estão anexados, por amostragem, à presente peça impugnatória. De outra quadra, o Termo de Verificação aduz que “o sujeito passivo recolheu todos os tributos, mas houve receita escriturada e não declarada”, tornando difícil o entendimento do que teria querido dizer o nobre AFTN;

- da simples análise dos procedimentos fiscais, conclui-se pela existência incontestemente de mácula da nulidade do Auto de Infração. São erros decorrentes de critérios jurídicos, quais sejam a “inclusão do IPI na apuração da Receita Bruta que serviu de parâmetro para cálculo dos tributos por estimativa” e a “segregação das Receitas de Vendas advindas das operações de industrialização com o fornecimento de matérias-primas, encomendadas pelos clientes”, contabilizadas sob a denominação de Serviços, mas de natureza jurídica idêntica a das Vendas de Mercadorias. Ao considerá-la atividade diversa das vendas normais, o Autuante aplicou percentual de 32%, ao invés de 8%, na determinação da base de cálculo estimada. Tais equívocos são suficientes para exigir a nulidade da autuação;

- descabe a multa isolada para o caso vertente, uma vez que a contribuinte apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2005, o que inviabiliza o lançamento tributário em data posterior, como pacificado nas decisões do Conselho de Contribuintes. E para complementar os enganos, a capitulação legal também padece de falhas. O inciso IV, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da MP nº 351/07, que foi revogado pela Lei nº 11.488/2007, e nada tem a ver com o art. 116 do CTN, pois este preceitua a aplicação do princípio benigna amplianda. A aplicação retroativa de norma mais benéfica tem que ser necessariamente de norma promulgada após a ocorrência da conduta ilícita, isto é, deve ser aplicada não a norma capitulada no Auto, mas o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que é versão atual dada pela Lei nº 11.488/2007, por ser mais branda;

- manter a autuação com tal imperfeição é atentar contra a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, insculpida no art. 5º, LV, da Constituição Federal e do Princípio da legalidade Estrita. Diante das evidentes falhas, é extreme de dúvidas a nulidade do Auto de Infração;

- caso seja rejeitada a preliminar, no mérito, tem-se que, em matéria de contabilidade e em matéria fiscal, é elementar que o IPI compõe o valor das receitas, pois é destacado e somado ao valor das mercadorias, perfazendo o valor total da Nota Fiscal de Vendas. Este último é o valor contabilizado na escrita comercial a crédito da conta de Resultado "Receita de Venda", e a débito da conta do Ativo Circulante "Bancos ou Valores a Receber de Clientes". Em contraposição, o valor do IPI é contabilizado a débito da conta de Resultado "Despesas de Impostos", como conta redutora da conta "Receita de Vendas", e a crédito da conta do Passivo Circulante "Impostos a Recolher";

- dos lançamentos contábeis acima, a Impugnante montou o "Demonstrativo do IRPJ e CSLL – Base Estimativa Ano-calendário 2005", fornecido ao AFTN, que, apesar disso, tomou os registros da conta de Receita de Vendas, incluindo ilegalmente o IPI como parâmetro da Receita Bruta utilizada para aferir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O art. 31 da Lei nº 8.981/95 (transcreve), reproduzido no art. 224 do RIR/99, é claro ao determinar a exclusão do IPI da Receita Bruta. Ao incluir o IPI, o Autuante ampliou a base de cálculo das exações, apurando, indevidamente insuficiência de recolhimentos;

- para comprovar suas asserções, anexa, por amostragem, o Livro de Apuração do IPI e o Razão Contábil (doc. 02), correspondentes aos meses de janeiro, março, junho e setembro de 2005, que comprovam a inclusão do IPI nas Planilhas apenas ao Auto de Infração. Veja-se, por exemplo, o mês de janeiro, códigos 5.101, 6.101 e 6.118, referentes a vendas dentro e fora do Estado da Bahia (excetos as chamadas Receitas de Serviços), cuja soma de R\$1.394.026,97 coincide com o valor tomado pelo Auditor na Planilha III (Receita de Vendas). Portanto, todas as Planilhas e Demonstrativos anexos estão equivocados ao incluírem o IPI na composição da Receita Bruta, daí resultando na insubsistência do Auto de Infração;

- como já se afirmou, as industrializações por conta e ordem de clientes, com o fornecimento de insumos por eles mesmo, estão previstas no Regulamento do ICMS e do IPI. Para efeito de determinação da Receita Bruta, não são vendas apartadas das vendas normais da empresa, devendo compor uma base única que é utilizada para o cálculo do percentual de 8%, sobre cujo resultado são apurados o IRPJ e a CSLL. Como é notório, qualquer prestação de serviços deve ocorrer, necessariamente, do esforço físico e intelectual dos respectivos prestadores. Jamais abarcam processo industrial;

- dessa forma, a Autuada anexa várias notas fiscais, por amostragem, que comprovam a vinculação das remessas de matérias-primas e respectivos retornos simbólicos, atreladas ao fecho da operação, mediante a emissão pela Impugnante das Notas Fiscais de faturamento do produto final da industrialização. Observa-se que o Razão Contábil

da conta de Serviços está consentâneo com o Livro de Apuração do IPI, demonstrando que se trata de industrialização e não de serviços em sentido próprio. Tais operações são subsumidas ao ICMS e ao IPI, estando, entretanto, suspensas do IPI e com ICMS diferido, conforme preceptivos regulamentares;

- quanto à multa isolada prevista o art. 44 da Lei nº 9.430/96, o Conselho de Contribuintes já se manifestou solidamente sobre a sua inexigibilidade, no que se refere a lançamentos posteriores à apuração de Prejuízo Fiscal e Base Negativa da CSLL, o que inviabiliza a presente autuação (transcreve trechos de decisões do Conselho de Contribuintes). No caso vertente, não é possível cobrar a multa isolada sobre insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativas, se por ocasião da apuração anual se constatar prejuízo fiscal e base de cálculo negativa. Nem seria lógico cobrar multa por uma obrigação que poderia ter sido suspensa ou reduzida à época dos recolhimentos mensais, se a contribuinte tivesse projetado tais resultados negativos (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º da Lei nº 9.430/96);

- do exposto, a Impugnante requer que:

1) em preliminar, que seja anulado o lançamento tributário, vincado nos vários equívocos contidos no Auto de Infração, especialmente a capitulação errônea do ilícito, a inclusão indevida do IPI no cômputo da Receita Bruta utilizada para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e o tratamento mais gravoso para as receitas de industrializações encomendadas pelos clientes, com a remessa de matérias-primas, que foram tributadas como se fossem receitas de prestação de serviços;

2) superada ou rejeitada a preliminar, que seja dado provimento à impugnação, com base nos mesmos equívocos mencionados, bem como na indevida aplicação de multa isolada, vez que a empresa apurou prejuízo fiscal e base negativa da CSLL anual;

3) ainda pairando dúvidas sobre as alegações da Impugnante, que seja determinada diligência para constatação da inclusão do IPI e da natureza real das vendas contabilizadas sob a rubrica contábil de Prestação de Serviços.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 247 a 325.

Como mencionado, a DRJ Salvador considerou parcialmente procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

NULIDADE.

Descabe a argüição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Devem ser negadas as solicitações de diligência consideradas desnecessárias à solução do litígio.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Restando comprovada, no caso de pessoa jurídica que apura seu resultado com base no lucro real anual, insuficiência dos valores declarados em DCTF e recolhidos a título de estimativas mensais do IRPJ, fica autorizado o lançamento da multa de ofício isolada incidente sobre a diferença apurada em cada mês.

RECEITA DE VENDAS. RECEITA BRUTA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).

O valor do IPI destacado na nota fiscal de venda não integra a receita de vendas; não é uma despesa redutora dessas receitas; não compõe a receita bruta; não é escriturado em conta de resultado; e não foi computado na base de cálculo do imposto estimado apurado no Auto de Infração.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. NATUREZA DAS RECEITAS.

Ressalvados os casos específicos, distinguidos expressamente pela legislação de regência com a natureza de prestação de serviços, caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a atividade exercida pela Contribuinte, que transforma as matérias-primas adquiridas ou fornecidas pela empresa encomendante, importando na obtenção de espécie nova.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Restando comprovada, no caso de pessoa jurídica que apura seu resultado com base no lucro real anual, insuficiência dos valores declarados em DCTF e recolhidos, a título de estimativas mensais da CSLL, fica autorizado o lançamento da multa de ofício isolada incidente sobre a diferença apurada em cada mês.

Lançamento Procedente em Parte

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 09/03/2007, a Contribuinte apresentou em 07/04/2010 o recurso voluntário de fls. 202 a 220, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, acrescentando ainda os seguintes:

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

- não é acertado o entendimento firmado pelos julgadores *a quo*, no sentido de que a única nulidade possível é a prevista no art. 59 do Decreto nº. 70.235/1972;

- tem-se que o mencionado artigo não traz uma lista taxativa das nulidades dos atos administrativos, pois a nulidade é uma sanção imposta pelo ordenamento jurídico que determina a privação dos efeitos, em função da perda da validade, ao ato administrativo quando praticado em desobediência à lei. Tanto é que o antigo Conselho de Contribuintes, agora o CARF, nunca se limitou à interpretação reducionista do referido art. 59, tendo diversos julgados abarcando nulidades de outra ordem;

- conforme aduzido desde a impugnação, a capitulação legal do presente lançamento padece de falhas;

- o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 foi alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, que foi revogado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Nesta quadra, a multa de 50% do novo texto sancionatório da Lei 11.488/2007, passou a ser mais branda, o que representa incontestemente alteração não só do texto da lei, como a norma em si, eis que passou a ter nova carga sancionatória. É, inexoravelmente, outra norma jurídica;

- então, a capitulação legal deveria ser a do inciso II, alínea *b* do novel texto do art. 44 da Lei 9430/96 e não a do inciso IV, § 1º, do art. 44, como registrado pelo AFTN, porque este último já está revogado e o texto atual, por ser mais brando (50% de multa) é que deve prevalecer, com base na aplicação retroativa determinada pelo art. 106 do CTN. E, ainda assim, se realmente houvesse insuficiência de recolhimentos, o que não ocorreu;

DO MÉRITO

- a única diferença entre a Base de cálculo utilizada pela Contribuinte e a do Auditor Fiscal é a inclusão do IPI havido nesta última;

- ao não abater o IPI da Receita Bruta faturada, o Auditor Fiscal ampliou a base de cálculo das exações *sub judice*, o que motivou a apuração indevida de insuficiência de recolhimentos, objeto do presente auto de infração, que, à evidência, não existiu, uma vez que o IPI não deveria compor a BC do IRPJ e CSLL;

- os julgadores *a quo* nem sequer analisaram mais detidamente os demonstrativos do Auto de Infração, persistindo num absurdo e primário engano;

- caso parem dúvidas sobre a exatidão das afirmações de defesa, a Recorrente roga, desde já, pela determinação de diligência para apurar se realmente o IPI não constou da base de cálculo sobre a qual foi construído, não só o cálculo do *quantum* dos tributos que respaldaram a multa isolada, como a própria íntegra do AI;

- a Recorrente apresenta algumas notas fiscais por amostragem, dos meses de janeiro, junho e setembro de 2005 (cujos livros fiscais já se encontram encartados nos autos),

como forma de, atendendo à sugestão dos Nobres Julgadores, comprovar que os valores utilizados pelo Auditor para definição da Base de Cálculo dos tributos, e que estão devidamente escrituradas no Livro Razão, no Livro Registro de Apuração do ICMS e nas Declarações e Apurações Mensais do ICMS (DMA), estão realmente inflados pelo IPI;

- não obstante o acórdão *a quo* ter firmado, também equivocadamente, que “no momento da venda, o montante a ser contabilizado na escrita comercial em conta de resultado, como Receita de Vendas, é apenas o valor da venda da mercadoria e não o valor total constante da nota fiscal (incluído o valor do IPI destacado)”, o procedimento efetivamente adotado pela empresa Recorrente, que pode ser constatado analisando a documentação acostada (Livro de apuração do IPI, Razão contábil e Notas Fiscais de janeiro, junho e setembro de 2005), inclui o IPI nas receitas de vendas;

- apesar de o IPI não fazer parte da base de cálculo do ICMS, a DMA e o Livro de Apuração do ICMS tem um campo para ser preenchido com o Valor Contábil, que é o Valor Total da Nota Fiscal (que contém IPI), e outro campo para preenchimento com o valor da Base de cálculo do ICMS (excluindo-se o IPI), tendo sido utilizado o primeiro pelo Auditor Fiscal para compor as Tabelas anexadas ao Auto de Infração. Por isso, esse valor é igual, conforme constatado pelo Auditor, ao escriturado nos Livro Razão, estando, ambos, inflados com o IPI.

Como a Delegacia de Julgamento decidiu que as estimativas de IRPJ deveriam ser apuradas apenas com o coeficiente de 8%, e não com o de 32% (prestação de serviços), a Recorrente deixou de abordar essa matéria no recurso voluntário.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento para aplicação de multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL durante o ano-calendário de 2005.

Em primeira instância, houve redução dos valores relativos à multa isolada para o IRPJ, porque a DRJ entendeu que não havia nos autos qualquer justificativa para que a receita oriunda de industrialização por encomenda fosse tratada como receita de prestação de serviços. Deste modo, o cálculo das estimativas de IRPJ foi feito, utilizando-se somente o coeficiente de 8%, e não mais o de 32%.

PRELIMINAR

Quanto à preliminar, realmente são admitidas outras hipóteses de nulidade do lançamento (que é um dos tipos de ato administrativo) além daquelas expressamente previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 – PAF.

Mas são improcedentes os argumentos no sentido de que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996 teria sido revogada em razão das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, não houve qualquer revogação da norma que prevê a aplicação de multa isolada para o caso de falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Houve apenas uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai.

A referida norma legal, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, apenas passou a constar do art. 44, II, “b”, da mesma lei, com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%).

Vale mencionar ainda as considerações da decisão recorrida, que também adoto como fundamento deste voto:

Os Autos de Infração indicavam no enquadramento legal o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, que vigorava à época da ocorrência do fato gerador da infração apontada. Menciona também o artigo 14 da MP nº 351, de 2007, que lhe alterou a redação original, reduzindo o percentual da penalidade prevista, e o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que autoriza a aplicação da lei nova a atos e fatos pretéritos, em função do princípio da retroatividade da lei mais benigna. Logo, não há qualquer reparo a ser feito na capitulação legal constante dos Autos de Infração.

Da mesma forma, não haveria equívoco se o lançamento estivesse fundamentado no inciso II, “b”, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (alteração inserida definitivamente por meio do artigo 14 da Lei nº

11.488, de 15/06/2007), como defende a Impugnante, também combinado com o artigo 106, II, “c”, do CTN.

Entretanto, tal discussão é de toda irrelevante, visto que a Autuada deixa patente que entendeu perfeitamente a infração que lhe foi imputada, vindo a apresentar sua impugnação, na qual expôs livremente seus argumentos contestatórios, o que revela ser inadequada a alegação de falta de garantia ao direito da ampla defesa e do contraditório.

Nestes termos, tenho como improcedente a preliminar suscitada, pelo que passo a análise do mérito.

MÉRITO

Em relação ao mérito, a Contribuinte renova a alegação de que as diferenças apuradas pela Fiscalização decorreram do fato de o IPI não ter sido excluído para efeito de apuração das bases de cálculo das estimativas mensais.

De acordo com o art. 224 do RIR/99, cuja base legal é o art. 31 da Lei 8.981/1995, o IPI realmente não deve compor a base de cálculo das estimativas.

Ao examinar os argumentos da Contribuinte, a DRJ fez as seguintes considerações:

A propósito, vale transcrever do livro de Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia, Manual de Contabilidade, 4ª edição, pgs. 261 e 262, o seguinte trecho:

“Quando a empresa é contribuinte do IPI (empresa industrial, importador de produtos industrializados ou equiparado a industrial, as notas fiscais emitidas determinam o valor das vendas e do imposto sobre elas incidente. É considerado um imposto calculado “por fora” do preço, ou seja, o valor total da nota fiscal será o valor da mercadoria mais o valor do IPI. O vendedor é um mero agente arrecadador do tributo, devendo repassá-lo aos cofres públicos posteriormente. Quem de fato suportará o ônus do tributo será o comprador, que pagará ao vendedor, além do valor da mercadoria, o valor correspondente ao IPI.

O IPI quando recuperável (conceito que será dado mais adiante), não constitui despesa nem receita. O seu controle ocorre somente por meio de contas patrimoniais. O valor do imposto, por ocasião da venda da mercadoria, deverá ser registrado como uma “obrigação” (passivo exigível) para a empresa...” (grifei)

(...)

O texto acima evidencia que, ao contrário do que afirma a Impugnante, o valor do IPI destacado na nota fiscal de venda não é considerado uma despesa redutora da Receita de Vendas. No momento da venda, o montante a ser contabilizado na escrita comercial, em conta de resultado, como Receita de Vendas, é apenas o valor da venda da mercadoria e não o valor total constante da nota fiscal (incluído o valor do IPI destacado). Este último não passa por conta de resultado,

sendo contabilizado, também a crédito, em conta do Passivo Circulante (IPI a Recolher). A contrapartida seria um débito, no valor total da nota fiscal, em conta do Ativo Circulante (Caixa ou Bancos, se a venda foi à vista ou Clientes/Duplicatas a Receber, no caso de venda a prazo).

Portanto, os valores das notas fiscais escrituradas no Livro Razão, às fls. 23 a 76, que coincidem com os valores escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS, às fls. 82 a 131, bem como com as Declarações e Apurações Mensais do ICMS (DMA), às fls. 138 a 149, que subsidiaram a apuração da receita bruta constante das Planilhas de fls. 18 a 20, não estão inflados do IPI, como afirma a Impugnante.

Nem poderia ser diferente, não só por contrariar a forma correta de contabilização do IPI, consoante explicitado acima, como também pelo fato de que o valor do IPI não pode compor a base de cálculo do ICMS, conforme determinação expressa da Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso XI. Ademais, não seria crível que a Interessada majorasse – inclusive ofendendo a Carta Magna – a base de cálculo do ICMS e, dessa forma, pagasse mais imposto do que deveria.

As cópias do Livro Razão e do Livro Registro de Apuração do IPI anexados pela Impugnante apenas comprovam o acerto da autuação, uma vez que nos valores contabilizados não estão incluídos o IPI, que é calculado “por fora do preço”, não integrando sua própria base de cálculo. Se quisesse – e pudesse – comprovar suas alegações, bastaria anexar notas fiscais de vendas contendo o valor do IPI destacado, que cotejado com os livros apresentados mostraria quais os valores efetivamente escriturados. Ressalte-se que todas as notas fiscais juntadas pela Impugnante referem-se a operações com suspensão do IPI.

Desse modo, o IPI, que é um imposto não-cumulativo cobrado destacadamente do comprador, não devendo, assim, fazer parte da Receita Bruta, não foi incluído nas planilhas fiscais e, portanto, não integrou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por estimativa, cuja insuficiência de recolhimento motivou a aplicação da multa isolada.

O IPI referente às vendas realizadas por uma indústria não passa pelas contas de resultado (Receitas). Essa é a idéia básica que fundamentou as conclusões da decisão recorrida.

Contudo, no caso da Recorrente, a coincidência entre os valores globais constantes dos Livros de apuração de ICMS e de IPI, e também do livro Razão/Receitas aponta em sentido contrário, conforme ela vem alegando desde o início.

Em sede de recurso, para reforçar seus argumentos, conforme inclusive foi sugerido pela DRJ, a Contribuinte apresentou algumas notas fiscais (fls. 367 a 375), buscando comprovar que os valores de IPI realmente foram contabilizados em conta de resultado.

Compulsando os autos (Livro Razão às fls. 23 a 76), constato que as notas fiscais acima referidas foram contabilizadas em conta de receita - “vendas no país” - pelos seus valores totais, incluindo o IPI.

Há ainda outro ponto que merece ser destacado.

Pelo Demonstrativo de fls. 18, vê-se que o Auditor Fiscal compôs a base de cálculo das estimativas a partir das saídas registradas sob os códigos 5101, 5111, 5124, 5125, 6101, 6111 e 6118.

A título de ilustração, vale transcrever as informações contidas na planilha da Fiscalização (fls. 18) e nos livros de apuração de ICMS (fls. 82 a 131) e de IPI (fls. 256 a 286), em relação ao mês de janeiro:

Planilha II – Valores obtidos do livro do ICMS

Mês	Venda de mercadoria		Devolução de Mercadoria		Total da Receita Apurada na DMA
	5101/5111/5124/5125	6101/6111/6118	1201	2201	
Jan	605.373,21	811.909,53	2.027,68	45.321,60	1.369.933,46

Registro de Apuração do ICMS

Mês ou Período/Ano: Janeiro/2005

		Saídas				
		ICMS - Valores Fiscais				
		Operações com Débito do Imposto			Operações sem Débito do Imposto	
Codificação	Valores Contábeis	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou não Tributadas	Outras	
Contábil Fiscal						
5101	582.117,36	516.309,47	87.772,46	-	15.564,15	
5124	19.165,45	-	-	-	19.165,45	
5125	4.090,40	-	-	-	4.090,40	
5556	351,50	351,50	59,75	-	-	
5901	511.262,27	-	-	-	511.262,27	
5902	96.533,51	-	-	-	96.533,51	
5915	10.000,00	-	-	10.000,00	-	
6101	621.586,74	585.675,01	70.280,92	-	-	
6118	190.322,79	190.322,79	22.838,72	-	-	
6911	18,40	16,00	1,92	-	-	
6915	900,00	-	-	900,00	-	
6923	190.322,79	-	-	-	190.322,79	

Registro de Apuração do IPI

Mês ou Período/Ano: Janeiro/2005

		Saídas			
		IPI - Valores Fiscais			
		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Codificação	Valores Contábeis	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou não Tributadas	Outras
Fiscal					
5101	582.117,36	384.956,98	50.243,74	*	*
5124	19.165,45	-	-	-	19.165,45

5125	4.090,40	-	-	-	4.090,40
5556	351,50	-	-	351,50	-
5901	511.262,27	-	-	-	511.262,27
5902	96.533,51	-	-	-	96.533,51
5915	10.000,00	-	-	10.000,00	-
6101	621.586,74	250.670,05	37.600,48	-	335.004,96
6118	190.322,79	-	-	-	190.322,79
6911	18,40	16,00	2,40	-	-
6915	900,00	-	-	900,00	-
6923	190.322,79	-	-	-	190.322,79

* valores ilegíveis nas cópias juntadas aos autos

A Fiscalização, levando em conta os “valores contábeis”, somou as saídas com os códigos em destaque no Livro do ICMS, obtendo os seguintes valores de vendas realizadas para dentro e para fora do Estado, respectivamente: R\$ 605.373,21 e R\$ 811.909,53, que, após descontadas as devoluções, resultaram num total de R\$ 1.369.933,46 a título de vendas de mercadorias, conforme o primeiro dos quadros acima transcritos.

Já destacamos a coincidência entre os “valores contábeis” nos livros do ICMS e do IPI, fato que fortalece as alegações da Recorrente, no sentido de que o IPI estaria incluído na rubrica que serviu de base para o trabalho fiscal.

O segundo aspecto a ressaltar é que, por exemplo, a diferença entre o “valor contábil” do código 5101 em janeiro (R\$ 582.117,36) e as operações “com” e “sem” débito de ICMS (R\$ 516.309,47 e R\$ 15.564,15) corresponde exatamente ao valor do IPI referente às saídas sob este código (R\$ 50.243,74), de modo que, pelo menos em relação ao código 5101 do mês de janeiro/2005, resta bastante evidente que a base de cálculo apurada pela Fiscalização ficou mesmo inflada com o IPI.

Contudo, não se pode afirmar que todas as diferenças apuradas pela Fiscalização decorrem da inclusão indevida do IPI na base de cálculo das estimativas, eis que a composição destas bases se deu por valores globais mensais.

Deste modo, entendo que o processo deve ser encaminhado à Delegacia de origem, para que sejam elaborados demonstrativos detalhados em relação às rubricas que compõem as bases de cálculo, com a devida exclusão dos valores relativos ao IPI, conforme restou evidenciado nas situações acima.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a DRF Salvador/BA atenda a solicitação acima.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa