



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

Processo n° 10730.000041/2004-47
Recurso n° 269.202 Voluntário
Acórdão n° **1101-00.559 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de agosto de 2011
Matéria Omissão de Receitas - Reflexo de IPI
Recorrente REFRIGERANTES PAKERA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1999

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

EXIGÊNCIA PRINCIPAL CANCELADA. Descabe nova análise de fatos já apreciados em segunda instância administrativa de julgamento, devendo a exigência reflexa ser cancelada sob os mesmos fundamentos processo principal: *OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE PAGAMENTO DE COMPRAS - INDÚSTRIA - ART. 40 DA LEI 9.430/96 - A tributação com base na presunção legal contida no artigo 40 da Lei n° 9.430/96, só tem lugar quando há a interação com o contribuinte para que ele tenha oportunidade de informar a origem dos recursos, eventuais ocorrências que redundaram no não recebimento dos insumos, índices de quebra e perdas no processo produtivo e entrega venda CIF e outras ocorrências que podem afetar o valor tributável. Para não haver dúvidas, a intimação deve individualizar os fornecedores e os documentos obtidos na circularização junto aos vendedores e conceder prazo de no mínimo vinte dias para atendimento. Auditoria contábil-fiscal que não atende tais requisitos contamina o lançamento de dívida quanto aos critérios quantitativo e temporal da regra matriz de incidência.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

Processo nº 10730.000041/2004-47
Acórdão n.º **1101-00.559**

S1-C1T1
Fl. 1.316

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Sergio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

REFRIGERANTES PAKERA LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE o lançamento formalizado em 06/01/2004, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 5.464.642,85.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo do auto de infração, fls. 04 a 18, lavrado contra a interessada para exigência de imposto e da multa do IPI não lançado com cobertura de crédito.

O crédito tributário exigido decorre de omissão de receitas apurada no âmbito do IRPJ, da qual resultou a lavratura de Auto de Infração para aquele tributo e seus reflexos, processo 10730.005539/2003-15.

A irregularidade constatada pela fiscalização foi relatada na Descrição dos Fatos (fls. 06/07) e no Termo de Constatação e Intimação de fl. 08. A omissão de receitas decorreu da não-contabilização, pela contribuinte, de aquisições de matérias-primas e outros insumos.

Essa falta de contabilização (compras não registradas) foi constatada por intermédio de circularização efetuada perante fornecedores da fiscalizada (fls. 259 a 1150).

Os valores da omissão apurados estão consolidados no Quadro I, fls. 09/10 (VALORES DAS COMPRAS NÃO REGISTRADAS POR FORNECEDOR). Das receitas mensais omitidas foram descontados os créditos do IPI relativos às compras não registradas, calculados segundo Quadro II à fl. 11 (o fiscal excluiu do valor da omissão o IPI que incidiu sobre as compras não registradas). Desse procedimento resultaram os valores omitidos que constam da coluna 1 do Quadro III (fl. 12), que serviram de base para a apuração do IPI devido (coluna IPI Não Lançado — Quadro III — fl. 12). Finalmente, dos valores do IPI não lançado foi descontado o crédito apurado pela fiscalização (fl. 11), do que resultaram os valores exigidos de ofício segundo Demonstrativo de Apuração de fl. 14. Em virtude da apuração de créditos do imposto também está sendo exigida a multa do IPI não lançado com cobertura de crédito, segundo demonstrativo de fls. 17/18.

Irresignada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1184 a 1195.

Discorda da exigência fiscal, alegando, em preliminar, nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa. Aduz que, apesar de haver sido intimada para comprovar a origem dos recursos utilizados no pagamento das compras supostamente não registradas, foi-lhe dado o prazo de cinco dias para apresentar tal comprovação, e mesmo assim o Auto de Infração foi lavrado "antes do término do já exíguo prazo estabelecido pela fiscalização".

Além disso, alega que o prazo de cinco dias dado pela fiscalização está em desacordo com a disposição do art. 844, do RIR/99, que estabelece o prazo de vinte dias para o contribuinte prestar esclarecimentos solicitados em intimação. E mais, alega que foi impossibilitada de exercer plenamente sua defesa em virtude de a intimação efetuada pela fiscalização não ter mencionado os números das notas fiscais de aquisições de insumos e das duplicatas correspondentes, o que

impossibilitou o cotejo dos valores que constavam dos quadros anexos à intimação com os valores registrados em sua contabilidade.

Finaliza sua defesa insurgindo-se contra a "utilização da taxa Selic como taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos de natureza fiscal".

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- A arguição de nulidade do lançamento deveria ser afastada com base nos mesmos fundamentos expressos no Acórdão nº 5.111/2004 da DRJ/Rio de Janeiro, no sentido de que não houve cerceamento ao direito de defesa, na medida em que as alegações se dirigiam a aspectos do procedimento administrativo, e não do processo, além de a contribuinte ter sido intimada e reintimada por mais de uma vez a apresentar livros fiscais e outros elementos, sendo impróprio a interessada centrar sua defesa no prazo final dado pelo Fisco para a comprovação das operações realizadas. O acórdão mencionado também refutou a aplicação do art. 844 do RIR/99, questionou o fato de a contribuinte não ter se valido do prazo da impugnação para a juntada de, ao menos, uma amostra dos documentos que comprovassem as operações questionadas, e destacou a inexistência de qualquer registro de *negativa da repartição onde estava localizado o processo em deferir a vista dos autos ao interessado.*
- No mérito, a exigência deveria ser mantida nos seguintes termos:

No tocante ao mérito, cumpre informar que o presente litígio refere-se à discussão acerca do IPI decorrente da omissão de receitas apurada no âmbito do IRPJ (compras não-registradas). E a decisão nestes autos, no meu entender, está vinculada ao que foi decidido no processo de exigência do IRPJ. Contrariamente ao argumento da Impugnante, que considera a inexistência de relação de causa e efeito entre os dois lançamentos, no meu entender essa relação é nítida, uma vez que a base de cálculo do IPI exigido neste lançamento corresponde ao valor da omissão de receita apurada nos autos do IRPJ. Ou seja, não foi efetuado nenhum procedimento específico de fiscalização do IPI na apuração da receita omitida pela fiscalização. O auditor, apenas, procedeu à apuração do IPI a partir da omissão de receita (compras não-registradas) constatada em fiscalização daquele imposto (IRPJ).

A impugnante argumenta que "ao pretender aproveitar-se da presunção legal de omissão de receitas, prevista na legislação de IRPJ, para sustentar a imputação a título de IPI, a fiscalização utilizou-se de critério que não encontra respaldo na legislação de regência". Ao contrário, existe, sim, previsão legal para exigência do IPI decorrente de omissão de receitas: o parágrafo segundo do artigo 423 do RIR/98, cuja matriz legal é o artigo 108, § 2º, da Lei 4.502/64. Vejamos a disposição do artigo do RIR/98:

§2º - Apuradas, também receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior. (grifo acrescido)

Note-se que o uso do advérbio também na redação do dispositivo permite inferir, contrariamente ao entendimento da contribuinte, que é possível exigir-se o IPI decorrente de omissão de receitas apuradas na esfera do

IRPJ (p.ex. passivo fictício, suprimentos de caixa de origem não comprovada, etc). Ou seja, não é apenas por intermédio de auditoria de produção que se pode exigir o IPI decorrente de omissão de receitas apuradas pela fiscalização.

Como mencionado anteriormente o processo 10730.005539/2003-15 (Auto de Infração do IRPJ) já foi objeto de julgamento pela DRJ/Rio de Janeiro (Acórdão 5.111/2004 —cópia legível às fls. 1239 a 1261). Como é daquela DRJ (Rio) a competência para apreciar lançamentos relativos ao IRPJ, e como a presente exigência do IPI é decorrente da omissão de receitas constatada em fiscalização do IRPJ, o presente voto seguirá o resultado daquele julgamento. Como se comprova da leitura do Acórdão 5.111, em especial do que consta da ementa (fls. 1239/1240), a seguir transcrita, e do resultado do julgamento (Lançamento Procedente), a exigência relativa à omissão de receitas em comento foi integralmente mantida:

"Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS PARA PAGAMENTO DAS COMPRAS. ALEGAÇÃO DESPROVIDA DE SUSTENTAÇÃO PROBANTE. CONCRETIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL. O sujeito passivo, ao centrar sua defesa unicamente nos aspectos jurídicos do lançamento, sem contrapor os fatos nele descritos com elementos de prova que tivessem o condão de afastar a imputação fiscal, faz reforçar a tese de omissão de receita formulada pelo Fisco, resultando, via de consequência, na manutenção do presente feito."

Registre-se que, o processo relativo ao IRPJ já foi objeto de julgamento pelo primeiro Conselho de Contribuintes, cujo resultado foi pelo provimento ao recurso do contribuinte, segundo Ac 105-15.237/2005 (cópia de consulta ao sítio dos conselhos - fl. 1262).

Se definitiva fosse, na presente data, a decisão de segunda instância proferida naqueles autos, esta julgadora resolveria por afastar a presente exigência em coerência ao lá decidido. Todavia, o mencionado acórdão foi objeto de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, encontrando-se, até a presente data, pendente de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (fl. 1263).

Na ausência de decisão administrativa definitiva quanto ao processo 10730.005539/2003-15 entendo que deve ser acatado o decidido em primeira instância pela DRJ/RIO, pelo que voto por manter a exigência do IPI decorrente da omissão de receitas apurada pela fiscalização.

- A aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora é decorrência do que determinado em lei.

Cientificada da decisão de primeira instância em 04/03/2009 (fl. 1276, verso), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 01/04/2009 (fls. 1280/1291), no qual destaca, inicialmente, o fato de a presente exigência ser *reflexa da apuração fiscal no âmbito do IRPJ*, como reconhecido pela autoridade julgadora de 1ª instância, e aponta que tal exigência já foi declarada insubsistente pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 105-15.237.

Reprisa os argumentos tecidos na impugnação acerca da inexistência de *base legal para exigência do IPI*, na medida em que o lançamento está baseado em *presunção legal de omissão de receitas estabelecida em procedimento fiscal inerente ao IRPJ*. De toda sorte, tal *presunção* somente se caracterizaria *caso o contribuinte não apresente prova em contrário*,

situação esta que, não restou configurada no lançamento do IRPJ, muito menos foi caracterizada nestes autos, por culpa única e exclusiva da própria fiscalização, açodada na lavratura de ambos os autos de infração.

Acrescenta que no âmbito do IPI, o *lançamento com base em omissão de vendas deve ser justificado pelo levantamento do estoque*, inclusive tendo-se em conta quebras e perdas decorrentes da produção. Cita julgado do 2º Conselho de Contribuintes neste sentido, e argúi a nulidade do lançamento.

Reitera a arguição de nulidade do lançamento em razão de sua lavratura antes de expirado o prazo concedido na última intimação lavrada pela autoridade lançadora, e também porque informados apenas valores globais das compras apuradas, e por não ter sido *dado à recorrente o devido acesso às informações prestadas por terceiros.*

Aduz, também, *que o suposto ilícito tributário apurado, foi calcado em alegados indícios, que levaram à uma primeira presunção, no sentido de que as informações prestadas por terceiros eram verdadeiras, o que resultou numa segunda presunção, de que as compras elencadas não foram devidamente contabilizadas. Com base nestas duas presunções, foi firmada uma 3ª presunção, esta sim legal, de omissão de receitas.* Reproduz ementa de acórdão do 2º Conselho de Contribuintes em favor de sua defesa.

Transcreve excertos do Acórdão nº 105-15.273 e destaca estar ali reconhecido *que o agente lançador, ao não permitir que a Recorrente prestasse os esclarecimentos pertinentes, não buscou a verdade material, utilizando-se de uma presunção estabelecida em lei, porém, aplicada de forma inadequada.*

Pede, assim, que o lançamento seja julgado improcedente.

Os autos do presente processo foram inicialmente distribuídos à 3ª Seção de Julgamento (2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara), mas, posteriormente, despachados para a 1ª Seção, a quem competiria seu julgamento nos termos do art. 2º, inciso IV do Regimento Interno do CARF.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Dispõe o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 259/2009 e alterado pela Portaria MF nº 586/2010, em seu Anexo II:

Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;

IV - demais tributos e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ;

[...]

Por sua vez, a infração imputada à contribuinte está assim descrita no Auto de Infração, à fl. 07:

Falta de lançamento de imposto caracterizada (equiparada) pela saída do estabelecimento de produtos sem a emissão de notas fiscais, apuradas através da não contabilização de compras de matérias primas e outros insumos, para o ano calendário de 1999, apurada através de circularização de fornecedores, conforme quadros, anexos, relativos aos valores das compras NÃO REGISTRADAS (I, IA, II), em decorrência do Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica n. 10730.005539/2003-15, tendo o débito de IPI calculado e representado através do Quadro III, lançando-se, ainda, por determinação legal o crédito de IPI apurado e não lançado, basendo-se também no Termo de Constatação Fiscal, lavrado em 19/12/2003, quando ficou o contribuinte INTIMADO a comprovar a Origem dos Recursos, não apresentando nada que contestasse o referido Termo, fazendo todos os Quadros e Termo parte integrante do presente Auto de Infração. (negrejou-se)

Claro está que a presente exigência de IPI decorre do lançamento de IRPJ formalizado nos autos do processo administrativo nº 10730.005539/2003-15, cabendo a esta 1ª Seção do CARF apreciar o recurso voluntário aqui interposto.

Tal exigência, por sua vez, foi cancelada pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, como dito pela recorrente, e tal decisão tornou-se definitiva administrativamente, na medida em que a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial intempestivamente, conforme exposto no Acórdão CSRF nº 9101-00.103, assim ementado:

PRELIMINAR - TEMPESTIVIDADE DO AGRAVO DE DESPACHO DENEGATÓRIO DE RECURSO ESPECIAL - Não se conhece de Recurso Especial processado em razão de decisão proferida em agravo de despacho que negou

seguimento ao recurso especial, quando o agravo é intempestivo, suprimindo-se os efeitos da respectiva decisão.

Os sistemas informatizados da Receita Federal confirmam que o crédito tributário vinculado ao processo administrativo nº 10730.005539/2003-15 estão extintos em razão do julgamento administrativo, e que seus autos encontram-se arquivados.

A 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos – vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero –, deu provimento ao recurso voluntário da autuada nos autos do processo administrativo nº 10730.005539/2003-15, estando o acórdão nº 105-15.237 assim ementado:

IRPJ E OUTROS - OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE PAGAMENTO DE COMPRAS - INDÚSTRIA - ART. 40 DA LEI 9.430/96 - A tributação com base na presunção legal contida no artigo 40 da Lei nº 9.430/96, só tem lugar quando há a interação com o contribuinte para que ele tenha oportunidade de informar a origem dos recursos, eventuais ocorrências que redundaram no não recebimento dos insumos, índices de quebra e perdas no processo produtivo e entrega venda CIF e outras ocorrências que podem afetar o valor tributável. Para não haver dúvidas, a intimação deve individualizar os fornecedores e os documentos obtidos na circularização junto aos vendedores e conceder prazo de no mínimo vinte dias para atendimento. Auditoria contábil-fiscal que não atende tais requisitos contamina o lançamento de dívida quanto aos critérios quantitativo e temporal da regra matriz de incidência.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS, CSLL E CONFINS - Afastada a tributação em relação ao IRPJ, afastam-se também os lançamentos decorrentes, por se basearem nos mesmos fatos

O voto do I. Presidente e Relator Conselheiro José Clovis Alves não deixa dúvidas acerca dos motivos para cancelamento da exigência:

Analisando os autos verifico o seguinte:

A auditoria contábil-fiscal teve início em 16 de outubro de 2.002 conforme Termo de Início de folha 86.

A fiscalização foi encerrada em 26 de dezembro de 2.003, data da ciência do auto de infração, tendo portanto a auditoria demorado mais de um ano.

Verifico também que para atendimento das intimações dirigidas aos fornecedores para informar as vendas à fiscalizada e respectivas notas fiscais e comprovantes de pagamentos, a fiscalização concedeu 10 dias (dez dias) úteis, fls. 316 em diante.

Verifico também que nem sempre os fornecedores atenderam as solicitações nos prazos estabelecidos, conforme se pode ver na resposta de folha 612 da empresa FISCHER-DOHLER, datada de 22 de outubro de 2.003, em resposta a solicitação feita em 16 de agosto de 2.003.

Vejo nas respostas dos fornecedores que eles relacionaram cada venda com as respectivas notas fiscais.

Da intimação à fiscalizada.

Constato a intimação de folha 08 dá notícia de que a fiscalização se referia a operação 0801 Fornecedores — Passivo fictício. Diz que realizou circularização e que através dela e de indícios encontrados nos livros fiscais de entrada e relação de clientes acompanhada de fornecimento constante do dossiê enviado pela fiscalização e referente ao ano calendário de 1999, constatou-se compras não contabilizadas,

equiparando-se a omissão de receitas pelos valores não contabilizados conforme quadros I, II e IA.

Intima a empresa a comprovar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos das compras mencionadas nos quadros acima indicados. Para tal concede o prazo de 05 DIAS.

E alerta: "A não comprovação das origens dos recursos ou a falta de resposta ensejará a autuação por Omissão de Receita."

Dá ciência à fiscalizada dia 19 de dezembro de 2.003, sexta feira, após as 11 horas visto que esta é a data constante do Termo pois a ciência foi pessoal.

Inicialmente transcrevamos alguns requisitos do procedimento de lançamento contidos no RIR/99.

[arts. 841 e 844 do RIR/99]

De pronto qualquer pessoa de bom senso que analise o processo constatará sem sombra de dúvida o aqodamento da fiscalização.

O auditor levou, mais de um ano para realizar os levantamentos junto aos fornecedores, deu a eles no mínimo dez dias úteis para informar as vendas à fiscalizadas, porém quando se dirigiu ao contribuinte, concedeu cinco dias, sendo que a autuada foi cientificada em uma sexta feita dia 19 de dezembro, provavelmente na parte da tarde.

Assim o início de qualquer providência por parte da empresa para atendimento, começaria na segunda feira dia 22 de dezembro pois esse trabalho normalmente é realizado por pessoas do escritório que costumeiramente não trabalham sábado e domingo. Pois bem se contarmos da segunda feira, mesmo contando dias 24 e 25 de dezembro, véspera e dia de natal, o prazo para atendimento encerraria no dia 26 sexta feira.

Pois bem a fiscalização antes mesmo do vencimento do exíguo prazo já autuou a empresa pois os lançamentos têm como data e hora, 26.12.03 e 10:00, respectivamente.

Não seria crível que em cinco dias com um natal no meio a empresa tivesse condições de responder a intimação por vários motivos. Primeiro pelo exíguo tempo, quando a fiscalização na realidade para casos como esse teria que dar no mínimo vinte dias, conforme artigo 844 do RIR/99. Segundo porque os quadros sobre os quais a fiscalizada foi intimada a prestar esclarecimentos quanto a origem dos recursos utilizados nos pagamentos, fls. 09 a 11, trazem valores totais mensais, sendo que a fiscalização tinha cada valor cada nota fiscal de venda, fornecidos pelos vendedores.

Como pode haver comprovação de origem de recurso para pagamentos se eles não são individualizados, com data, nº de documento, etc? Não se pode afirmar ser impossível, mas diante dos globais, provavelmente a empresa em interação com a fiscalização solicitaria a individualização para possibilitar a resposta.

A fiscalização contrariou em cheio as determinações quanto a hipótese em que o lançamento de ofício deve ser feito e os procedimentos para o lançamento.

Primeiro deveria ter dado no mínimo 20 dias para o atendimento da intimação, pois tendo levado mais de um ano para coletar as informações não seria crível que a autuada pudesse cotejá-las com sua escrituração e/ou verificar outras ocorrências como devoluções, extravios, perdas, enganos, etc que pudessem modificar as informações. É fornecidas pelos vendedores. Ora com isso o a fiscalização contrariou o artigo 844 do RIR/99.

Segundo a fiscalização não cumpriu a previsão contida no inciso V do artigo 841 do RIR199, que no presente caso não está descolado do inciso VI, de atuar somente depois do contribuinte deixar de atender pedido de esclarecimento ou não prestar satisfatoriamente.

Não cumpriu também o § 2º do artigo 844, visto que no auto de infração não consta uma só palavra a respeito de não atendimento da intimação, ou seja como bem disse o recorrente houve a presunção da presunção da presunção pois faltou a interação.

De longa data como instrutor de legislação e auditoria de IPI nos cursos de formação de auditores da SRFB, pude estudar e ensinar aos meus alunos como os procedimentos de fiscalização deveriam ser realizados desde o início. O cuidado principalmente em se tratando de indústria deve ser redobrado, pois cada uma tem um processo produtivo, um tipo de maquinário para fabricação, uma forma de distribuição. Por isso nos casos em que a tributação parta de insumos como no presente caso, seja numa auditoria de produção — Insumo/produto, seja na presunção legal contida no artigo 40 da Lei 9.430 de 1996, a fiscalização deve ser prudente pois cada empresa tem um tipo de processo produtivo e de distribuição que pode levar a diversos índices de perdas, dependendo da idade de seu parque industrial e de sua frota de distribuição.

No presente caso trata-se de uma indústria de refrigerantes, que com certeza, desde o almoxarifado de matéria prima até a entre do produto ocorrem perdas que precisam ser consideradas. Considerar a compra o valor de uma compra de matéria prima como omissão de receitas, sem a interação com o contribuinte no curso da fiscalização, como no presente caso, é desconsiderar a realidade do setor industrial e muito mais do de refrigerante onde as perdas são normalmente elevadas, visto trabalharem com insumos voláteis como gás carbono e frágeis como as embalagens, sem contar a perda por eventuais impurezas só constatadas no final do processo produtivo.

A fiscalização ancorou a exigência no artigo 40 da Lei nº 9.430, verbis:

[...]

O artigo 40 da Lei nº 9.430/96 traz mais uma dessas presunções, por isso devemos analisar seu texto para dele extrair o alcance da presunção e os limites e cuidados inseridos o que podem do texto ser extraídos.

Passemos então a analisar as expressões que o legislador utilizou e qual o alcance da presunção legal.

De início, cabe salientar trata-se de uma presunção legal, veiculada em lei ordinária regularmente inserida no ordenamento jurídico pátrio, sobre a qual não vislumbro qualquer conflito com a legislação superior, lei complementar ou a carta magna.

Entendo no entanto, haver limites, exatamente impostos pela Constituição Federal, artigo 153-II pelo Código Tributário Nacional, artigo 43, pois o tributo continua sendo sobre a renda, ou seja sobre o acréscimo patrimonial, aquilo que transborda a riqueza pré-existente.

Assim sempre que possível deve a autoridade lançadora utilizar todos meios legais disponíveis para se chegar na verdadeira renda ou acréscimo patrimoniais, para que a parcela tributada seja aquela que o legislador quis alcançar.

Os instrumentos dados pelo legislador ao sujeito ativo do tributo, como as presunções legais, devem ser utilizadas com prudência e dentro dos parâmetros e limites por ele estabelecidos.

Sabemos que com a evolução do sistema bancário e a velocidade em que os recursos transitam pelos Estados da Federação e até pelo mundo, levaram aqueles

que escondiam suas riquezas no colchão ou em potes enterrados, seja para fugir dos ladrões ou esconder do fisco, a utilizarem as facilidades trazidas pela era da informática existente no mercado financeiro para alcançarem seu objetivo, que foi e continua sendo a fuga da tributação.

O legislador sabedor disso e atento às modificações ocorridas na sociedade muitas vezes institui então as presunções legais das quais as autoridades tributárias se utilizam para facilitar seu trabalho de combate à sonegação. O trabalho é facilitado pois uma vez provado o fato, não necessita a autoridade comprovar outras coisas ou carrear aos autos outras provas, inverte-se o ônus da prova, mas para isso não pode haver dúvidas quanto à perfeita adequação do fato à norma.

A autuação se fez com apoio na primeira parte da norma ou seja na falta de escrituração de pagamentos pela pessoa jurídica.

Primeiro a fiscalização deveria intimar a empresa esclarecer sobre a escrituração das compras, pois poderia haver falhas no levantamento feito pelo auditor.

Além disso considerando os eventuais enganos contidos nas informações prestadas pelos fornecedores, contabilizações equivocadas, mercadorias não entregues, venda na realidade realizada a outro cliente, o prazo deveria ser razoável para que essas dúvidas fossem afastadas, pois são sempre possíveis.

Chegando-se à conclusão de que haveria realmente compra de insumos não contabilizados, a fiscalização poderia tomar dois cominhos:

a) realizar auditoria de produção incluindo os insumos não contabilizados pelos períodos seguintes aos seus fornecimentos, ou;

b) depois da depuração quanto às compras não contabilizadas, realizadas através de intimações com prazos factíveis e em vista das respostas, intimar o contribuinte a comprovar um a um os pagamentos e só depois se não comprovados é que poderia se falar em falta de pagamentos efetuados.

A fiscalização deu total credibilidade às informações dadas pelos fornecedores, em relação à veracidade do fornecimento, da entrega da mercadoria, do pagamento e não ouviu o que o contribuinte tinha a dizer. Ora isso macula o lançamento do ponto de vista da quantificação do crédito tributário contida no artigo 142 do CTN, sobre ela não pode haver dúvida na hora do lançamento.

Macula o lançamento também do ponto de vista temporal pois dá certeza quanto à data dos pagamentos realizados com base única e exclusiva nas informações prestadas pelos vendedores. Ora os pagamentos podem ter ocorrido em outras datas e ter ocorrido erro na escrituração por parte dos recebedores, ou podem ter errado em um número de um título liquidado, no valor, etc. São dúvidas que teriam de ser solucionadas no curso da fiscalização, antes da lavratura do auto.

Se a escrituração não foi apresentada como deixou a entender o relator do acórdão recorrido a forma de tributação seria o arbitramento do lucro e não a tributação pelo lucro real.

Se a escrituração foi apresentada como parece ter ocorrido, a intimação de folha 08 deveria ser específica quanto aos valores, datas e documentos fiscais obtidos junto aos fornecedores e para os quais o auditor não tivesse encontrado os registros contábeis.

Diferentemente do que argumenta o relator do acórdão recorrido, as providências para garantir a certeza e a liquidez do crédito tributário devem ser tomadas sempre que possível na fase inquisitória e não na fase litigiosa, pois caso contrário seria admitir a incerteza quanto à matéria tributável que deve ser determinada pela autoridade conforme artigo 142 do CTN, critério quantitativo da regra matriz de incidência.

Aos decorrentes, PIS, CSLL, CONFINS, aplica-se a decisão dada ao IRPJ em razão da íntima relação de causa e efeito que os une.

Assim conheço o recurso como tempestivo e no mérito voto para DAR-LHE provimento.

Acrescente-se estar confirmado, nestes autos, o início do procedimento fiscal teve início em 16/10/2002 (fl. 31), a realização de circularização junto a fornecedores da contribuinte (fls. 259/1150) e a lavratura de intimação em 19/12/2003 exigindo a comprovação, em 5 (cinco) dias, da *origem dos recursos utilizados para pagamento das compras* mencionadas em quadros anexos (fls. 08/12). Apenas que, o lançamento de IPI foi formalizado em 05/01/2004, e não em 26/12/2003, mas afirmando expressamente ser ele *decorrência do Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica n. 10730.005539/2003-15*, a evidenciar que a situação fática que motivou a exigência de IPI já estava caracterizada desde a lavratura daquele lançamento.

Claro está, nestes termos, que os fatos apurados pela Fiscalização já foram objeto de apreciação nesta instância administrativa de julgamento, concluindo-se pela sua insuficiência para fundamentação da exigência. Logo, não cabe, aqui, promover nova análise destes fatos para definição do destino a ser dado a esta exigência reflexa, formalizada em decorrência daquele mesmo procedimento fiscal.

Por oportuno cumpre esclarecer que o recurso especial intempestivamente interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional trazia argumentos assim relatados no Acórdão nº 9101-00.103:

(i) Violação à Lei nº 3470/58: neste ponto, o acórdão entendeu que a intimação em que o Fisco determina que a Recorrida esclareça no prazo de cinco dias a origem dos recursos utilizados para pagamento das compras ofende o artigo 844 do Regulamento do Imposto de Renda/99. No entanto, argumenta a Recorrente que a modificação introduzida pela Medida Provisória nº 2.158-34, alterou o prazo de vinte para cinco dias para apresentação de documentos que digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo (artigo 19, § 1º da Lei nº 3.470/58). Assim, argumenta que a intimação era para comprovar fatos que deveriam estar escriturados pelo contribuinte;

(ii) violação à Lei nº 9.784: neste ponto, alega que o entendimento do acórdão recorrido viola o prazo de cinco dias para os atos dos administrados previsto pelo artigo 24, para os casos em que inexistir disposição específica. Aduz, ainda, que mediante comprovada justificação, pode haver dilação do prazo até o dobro do original, justificação que não ocorreu no presente caso

(iii) Violação ao Decreto 70.235 (PAF): neste ponto, argumenta a Recorrente que o artigo 16, § 4º do referido decreto estabelece que a impugnação deverá ser instruída com a documentação necessária a prova dos fatos, razão pela qual o contribuinte poderia ter carreado aos autos a documentação que elidiria a fiscalização.

(iv) Valor probante dos indícios: entendeu o acórdão recorrido que a fiscalização não poderia ter fundamentado o lançamento em apenas um indivíduo, devendo o fisco buscar uma soma de indício. Porém, alega a recorrente que o posicionamento contraria o disposto no artigo 678, § 2º do RIR (artigo 845, §1º do RIR/99), que previu que os esclarecimentos do contribuinte poderão ser afastados pelo fiscal com base em "indício veemente". Aponta jurisprudência demonstrando entendimento do Conselho de Contribuintes, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscal, segundo o qual a omissão de compras é indício veemente de omissão de receitas.

Porém, como antes transcrito, o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 105-15.237 não se limitou a desqualificar o procedimento fiscal em razão, apenas, da concessão do prazo objetivo de 5 (cinco) dias, mas sim por não ter o Fisco aguardado seu transcorrer para formalização da exigência, além de ele se verificar durante as festas natalinas, e ser incompatível para cotejo de informações que a fiscalização levou *mais de um ano para coletar*. Demais disto, a intimação apontava valores globais das compras a serem esclarecidas, aspecto considerado suficiente para desqualificar a construção do indício adotado como base para a imputação de omissão de receitas.

Logo, nem mesmo sob este ângulo, é possível validar o lançamento questionado.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10730.000041/2004-47
Acórdão n.º **1101-00.559**

S1-C1T1
Fl. 1.328
