



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	10875.004258/2001-39
Recurso nº	151.983 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS
Acórdão nº	108-09.749
Sessão de	12 de novembro de 2008
Recorrente	NOVOESTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997 e 1998

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

IRPJ – OMISSÃO DE COMPRAS - A apuração direta de omissão no registro de compras de mercadorias, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, pois a presunção legal contida no artigo 41 da Lei nº 9.430/96 exige que seja efetuado levantamento quantitativo de estoques. A omissão de compras é indicio, mas não a prova conclusiva da ocorrência de receitas omitidas.

IRPJ – GLOSA DE CUSTOS – Os custos admitidos pela legislação tributária são aqueles necessários e usuais à atividade da pessoa jurídica, comprovados por documentos hábeis e idôneos, cuja efetividade seja plenamente demonstrada.

MULTA DE OFÍCIO – CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO – A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, não se aplicando a ela o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula nº 02 do 1º Conselho de Contribuintes.

TAXA SELIC – JUROS DE MORA – PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente. Súmula nº 04 do 1º Conselho de Contribuintes.

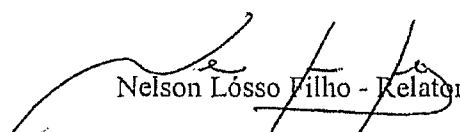
PIS – COFINS E CSL - LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.


ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar da tributação o item 1 do auto de infração (omissão de compras de mercadorias).

Mário Sérgio Fernandes Barroso - Presidente


Nelson Lósson Filho - Relator

EDIADO EM: 11 NOV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Mário Sérgio Fernandes Barroso, Nelson Lósson Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Irineu Bianchi, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, Cândido Rodrigues Neuber e Karem Jureidini Dias.



Relatório

Contra a empresa Novoeste Distribuidora de Petróleo S/A, foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 323/337, PIS, fls. 338/341, COFINS, fls. 342/345 e CSL, fls. 346/353, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades nos anos-calendário de 1996 a 1998, descritas às fls. 336/337:

“001 – OMISSÃO DE RECEITAS - MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela não contabilização de custos (Omissão de Compras), conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade. (2º e 3º trimestres de 1997, 1º, 3º e 4º trimestres de 1998)

002 – CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS. GLOSAS DE CUSTOS.

Valor apurado conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade. (meses 11 e 12 de 1996, 1º e 4º trimestres de 1997 e 2º e 3º trimestres de 1998)”

Complementa o auditor fiscal a descrição dos fatos no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade de fls. 311/312, de onde extraiu o seguinte excerto:

“O contribuinte tomou ciência dos Termos de Início de Fiscalização, de Continuação de Fiscalização, Mandado de Proseguimento Fiscal, e Mandado de Procedimento Complementar, às fls. 01; 64 a 66, 68, 72, 74 a 75, 84 a 86, 222; às fls. 208 e 214; 209, 210, 212, 213, 221, 223 e 307, respectivamente, para apresentação, em síntese, de notas fiscais de entradas e saídas, dos livros: Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Diários e Razão, dos anos calendários de 1.996, 1.997, 1.998 e 1.999, Declarações de IRPJ e DCTFs dos anos calendário 1.995, 1.996, 1.997, 1.998 e 1.999 e DARFs, para fins de satisfazer as Verificações Preliminares, dos últimos 05 (cinco) anos;

Às fls. 03 a 04, 67, 69 a 71, encontram-se comprovação da entrega dos elementos solicitados, declarações às fls. 05 a 12 sobre extravio de livros e filiais sem movimentação, às fls. 13 a 63, Estatuto Social e alterações, sendo que as mais recentes encontram-se às fls. 302 a 306;

Às fls. 87 a 119, 120 a 130 e 131 a 165, encontram-se registros de entrada de mercadorias da matriz e filiais, cujos CNPJ são 00.228.062/0003-17 e 00.228.062/0007-40, que abrangem os seguintes períodos: matriz setembro de 1.996 a dezembro de 1.998, filiais abril de 1.998 a dezembro de 1.998 e novembro de 1.996 a dezembro de 1.998, respectivamente, com seus termos de abertura e encerramento;



Às fls. 164 a 185, juntei livro Diário, parte referente à custo das mercadorias vendidas, com seus termos de abertura e encerramento;

Além dos elementos citados juntei a este trabalho pesquisa feita no sistema CNPJ, CONSULTA CNPJ da matriz e filiais, docto. de fls. 77 a 84, assim como cópias de parte das declarações processadas de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, referente ao custo das mercadorias vendidas, dos anos calendário de 1996 a 1998, às fls 186 a 207;

Baseado nos elementos fornecidos pelo contribuinte, pesquisas por mim feitas, para conclusão deste trabalho, que ficam fazendo parte integrante deste trabalho, os considerados imprescindíveis, ou seja, fls. Resumo do registro de entrada de mercadoria, partes dos livros diários, referente ao custo das mercadorias vendidas e parte da declaração processada sobre custos das mercadorias, elaborei após verificações quanto às compras, registros de entrada, notas fiscais de entrada, livro diário e razão, demonstrativo de fls. 224 a 292, contendo dados externos da Petrobrás, notas fiscais que estavam em poder do contribuinte, registro de entrada, parte da declaração processada referente a compras e do livro diário concernente ao custo das mercadorias vendidas, donde se extraiu as compras efetivadas.

Consubienciado no demonstrativo necessário se faz elaboração de um quadro resumo das entradas apuradas, escrituradas, da matriz e filiais, valor escriturado com exclusão de devolução de compras e ICMS e, por último diferença entre valor apurado e escriturado, que é objeto de glosa de custos, nos meses de nov/96 e dez/96; 1º Trim/97, 4º Trim /97 e 2º Trim./98; omissão de compras no 2º Trim./97, 3º Trim /97, 1º Trim /98, 3ºTrim /98 e 4º Trim./98, que se verifica às fls 309 a 310.

Isso posto, fica o contribuinte sujeito ao lançamento de Ofício pela glosa de custos e omissão de compras, apurados conforme demonstrativo já citados de fls 309 a 310."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 12 de abril de 2002, em cujo arazoado de fls. 399/468 contesta integralmente os lançamentos.

Em 04 de fevereiro de 2005 foi prolatado o Acórdão nº 8.298, da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, fls. 970/998, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: LANÇAMENTO. PRAZO DE VALIDADE DOS ATOS DE OFÍCIO. O prazo de validade dos termos lavrados pelos agentes fiscais somente tem relevância na reaquisição da espontaneidade pelo sujeito passivo, quando o contribuinte, após o prazo de validade dos atos indicativos da vigência do



procedimento fiscal, procede à denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos demais acréscimos cabíveis, nos termos do art. 138 do CTN.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-MPF. NULIDADE.

Regularmente assinados pelo Delegado da unidade de jurisdição da contribuinte, os MPF emitidos atendem aos requisitos exigidos pela legislação.

A suposta inobservância de ato regulamentar que visa ao controle interno não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário, cuja atividade é vinculada à lei e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE VENDA PARA ENTREGA FUTURA E DE FATURAMENTO ANTECIPADO. No que tange às vendas para entrega futura, os custos incorridos com as compras devem ser computadas na apuração do lucro líquido do período-base da operação de compra, posto que a vendedora, no caso, passa a ser mera depositária. Da mesma forma, as compras para as quais houve emissão de nota fiscal com faturamento antecipado.

PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS. O crédito tributário apurado em regular procedimento de fiscalização independe dos valores devidos e escriturados pela contribuinte, para os quais houve pleito de inclusão do REFIS, com eles não se confundindo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSL. Contribuição ao PIS. COFINS. Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo este seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

Lançamento Procedente em Parte”



Cientificada em 07 de março de 2006, AR de fls. 1.041, e novamente irresignada com o Acórdão de Primeira Instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 31 de março de 2006, em cujo arrazoado de fls. 1.047/1.096, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em Preliminar:

1- a nulidade dos lançamentos pela inobservância do prazo legal para a realização da fiscalização, bem como da ilegalidade da Portaria n.º 1.265/99;

2- segundo o art. 7º, § 2º, do Decreto n.º 70.235/72 o prazo para a realização dos trabalhos fiscais é de 60 dias, prorrogável por igual período, devendo ser encerrado o procedimento de fiscalização em no máximo 120 dias, como disposto no art. 12, inciso I, da Portaria n.º 1.265/99;

3- no caso, o início da atividade fiscalizatória se deu em 16/11/99. Em 21/12/99 foi lavrado Termo de Continuação Fiscal, sendo que somente em 30/06/2000 sobreveio novo Termo em Continuação, em 30/08/2000 adveio outro Termo de Continuação, cuja renovação ocorreu a destempo, em 28/11/2000, fato que viola flagrantemente o que dispõe a legislação vigente;

4- não é crível que as empresas fiquem a mercê dos dissabores de uma fiscalização sem qualquer observância de prazos para seu término. É certo que, uma vez expirado o prazo de 60 dias sem a manifestação da autoridade fiscal, a espontaneidade de que trata o art. 138 do CTN é recuperada pelo fiscalizado;

5- é incorreto pensar na atividade de fiscalização sem vinculação aos prazos estipulados em lei, atuando indefinidamente, pautando-se em norma infralegal, a Portaria n.º 1.265/99, que ofende direitos e princípios inerentes ao contribuinte;

6- não é razoável que a Receita Federal por meio de elaboração de Portaria, fixe prazos para a conclusão de seus trabalhos fiscais, mormente quando se prevê a possibilidade de o Fisco prorrogar a fiscalização por quantas vezes entender necessárias;

7- por qualquer ângulo que se estude a legalidade da Portaria n.º 1.265/99, sempre se chegará a conclusão de que a legislação aplicável nela mencionada atine-se ao Decreto n.º 70.235/72, sendo certo que o STF entende que tal Decreto tem natureza de lei ordinária;

8- o processo administrativo fiscal deve obediência às regras contidas no Decreto n.º 70.235/72, erigido a lei ordinária, o qual determina que a fiscalização detém o prazo de 60 dias para o exercício de suas atividades e que esse prazo pode ser prorrogado por uma única vez, desde que devidamente fundamentada;

9- outro aspecto que permeia o presente processo administrativo diz respeito a elaboração dos Mandados de Procedimentos Fiscais, visto que foram feitos pelo mesmo Agente Fiscal;

10- os vícios apontados não constituem apenas meras irregularidades que possam ser supridas diante de suas eventuais insignificâncias;



11- não é plausível que as hipóteses de nulidade estejam presas apenas às previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, eis que o vício da nulidade não pode estar restringido apenas aos casos em que o legislador, ao seu próprio talento, elenca.

No Mérito:

1- o relatório da fiscalização é absolutamente precário e sem qualquer substrato inteligível que permita prosperar a tese do auto de infração;

2- a fiscalização não apreciou adequadamente as operações de venda para entrega futura;

3- existem determinados casos em que ocorre a emissão de notas fiscais por conta da encomenda de bens ou serviços a serem entregues ou prestados futuramente;

4- nessas situações, a receita de prestação de serviços deve ser contabilizada por ocasião de sua efetiva realização, ou seja, pela execução do serviço, enquanto que a receita com a venda de mercadorias deve ser reconhecida no momento da efetiva entrega ou remessa ao destinatário;

5- no caso de venda de mercadorias para entrega futura, o reconhecimento contábil de sua receita condiciona-se a que o vendedor deve estar de posse dos bens a serem entregues, ou seja, estes já devem ter sido produzido ou adquiridos e os estoques devem ser segregados dos demais e colocados à disposição do cliente;

6- efetuada a transação, o vendedor transforma-se em simples depositário das mercadorias que continuam em seu poder. No entanto, ele não é mais o efetivo proprietário, não existe nada que o impeça de efetuar normalmente o registro contábil da receita da transação;

7- o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu pelo acórdão n.º 101-71.906/80 que no caso de faturamento antecipado ou venda para entrega futura a receita deverá ser apropriada no exercício em que a mercadoria for efetivamente entregue, salvo se já houverem sido imputados os custos de qualquer natureza aos resultados de exercícios anteriores, quando, então, também dever-se-á apropriar a receita correspondente, considerando-se a vendedora como mera depositária de mercadoria vendida;

8- o resultado da venda de mercadorias para entrega futura deverá ser apropriado no exercício social de sua tradição, ainda que tenham sido recebidos adiantamentos, consoante acórdão nº 103-07.878/87;

9- no caso em questão o atuante não considerou corretamente as vendas para entrega futura, pretendendo caracterizar como omissão de receita em considerando a nota fiscal de simples faturamento, e, da mesma forma, quando da efetiva entrega da mercadoria não reconheceu a apropriação dos custos de mercadorias vendidas, em total desrespeito ao regime de competência;

10- não houve qualquer tipo de levantamento específico ou contagem física de estoque, inexistindo saldo credor na conta estoque, o chamado estoque negativo ou excesso de estoque, que poderia legitimar omissão de receitas ou glosa de custos;



11- a apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois, representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período;

12- o regime de competência implica em que as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua ocorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa;

13- o exame dos custos das mercadorias vendidas tem, necessariamente, que passar pelo exame dos estoques;

14- embora a doutrina avalie diversas hipóteses de realização de lucro, o certo é que a observância do regime de competência nas contas de resultado é equação da lei comercial e fiscal, pressupondo que a escrituração das contas patrimoniais adote o critério de procurar registrar, em cada período base, todas as mutações que a ela competem, no sentido de que são efeitos de fatos nele ocorridos, ainda que somente no futuro venham a se realizar em dinheiro. Essa orientação é necessária para que a pessoa jurídica possa determinar os custos correspondentes às receitas e aos rendimentos reconhecidos nas contas de resultado. Esse regime permite a elaboração de demonstrações de resultado do exercício que são comparáveis a de outros períodos, como também a realização de balanços que refletem com precisão a posição financeira e econômica na data do respectivo levantamento;

15- o Agente Fiscal não respeitou o princípio da competência contábil, ao não considerar corretamente os lançamentos efetuados nas vendas para entrega futura, que reconheceram como receitas os montantes havidos por ocasião da tradição, oportunidade em que também foram apropriados os custos de mercadorias vendidas no mesmo período de apuração;

16- a inobservância do regime de competência, ainda que também tivesse ocorrido, por si só não é motivo de exigência tributária ao teor do artigo 219 do RIR/94;

17- o Parecer Normativo CST nº 57/79 ao estabelecer que a inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custos, deduções ou reconhecimento de lucro só tem relevância para fins do imposto de renda, quando dela resultem prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto;

18- como a comercialização de combustíveis derivados de petróleo e de álcool carburante se encontrava coberta pela imunidade, nos termos do art. 155, § 3º, da Constituição Federal, não promoveu os recolhimentos do PIS e da COFINS, como não aplicou a substituição tributária nos períodos em que estava sujeita a essa obrigação;

19- sobreveio a decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de não reconhecer a imunidade perseguida, incluiu tais valores no Programa de Recuperação Fiscal – Refis, promovendo uma cisão das empresas, de forma tal que se encontra em discussão administrativa a sua exclusão do citado Programa;

20- de qualquer forma, conforme documentos juntados aos autos, tanto a Novoeste Distribuidora de Petróleo S/A, quanto a Kume Transportes Ltda., se envolveram em regular processo de cisão, reconheceram os débitos em questão, dentro dos parâmetros da referida legalidade, o que fica latente que alguns valores cobrados naquele Programa são indevidos;

21- os valores exigidos no auto de infração podem ser regularmente escriturados por ocasião de sua lavratura e são devidamente dedutíveis do imposto de renda, uma vez que não mais está em vigência a regra legal que foi temporariamente aplicada, que condicionava sua dedutibilidade ao regular recolhimento do tributo;

22- a multa de ofício, exigida no percentual de 75%, afronta os princípios da proporcionalidade e do não-confisco;

23- é ilegal e inconstitucional a aplicação da Taxa SELIC como juros de mora.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive initial followed by a vertical line extending downwards.

Voto

Conselheiro Relator, Nelson Lósso Filho

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

De plano rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração, argüida tendo como base irregularidades na execução do Mandado de Procedimento Fiscal, MPF-F.

Esta Câmara já analisou a questão de irregularidades no MPF no Acórdão 108-07.708, se manifestando no sentido de que tais incorreções não têm o condão de causar a nulidade do auto de infração. Este posicionamento está firmemente fundamentado na Declaração de Voto do ilustre Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias, da qual extraio o seguinte excerto:

“Acompanhei o Senhor Relator tanto na questão preliminar quanto no mérito do recurso voluntário.

Permito-me, no entanto, aditar algumas considerações acerca da alegada nulidade do auto de infração, em razão de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, apontados pelo sujeito passivo

É sabido que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte.

Objetiva o Mandado de Procedimento Fiscal assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais e que o agente fiscal indicado recebeu ordem da Administração Tributária para executar a ação fiscal.

Nesse sentido, o Senhor Secretário da Receita Federal baixou a Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, disciplinando a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições por ela administrados.

Eis as principais diretrizes estabelecidas:

- 1. do MPF será dada ciência ao sujeito passivo, por ocasião do início do procedimento fiscal;*
- 2. o MPF será emitido, caso a caso, pelas seguintes autoridades: a) Coordenador-Geral de Fiscalização; b) Coordenador-Geral de Administração Aduaneira; c) Superintendente da Receita Federal; d) Delegado da Receita Federal etc;*
- 3. do MPF conterão: a) a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos; b) os dados identificadores do sujeito passivo, c) a natureza do procedimento fiscal a ser executado; d) o prazo para a realização do procedimento fiscal;*



e) o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado etc;

4. o MPF indicará, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), podendo ser fixado o período de apuração correspondente etc,

5. o MPF (para fiscalização) terá prazo máximo de validade de 120 (cento e vinte) dias, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, mediante emissão de MPF Complementar;

6. o MPF se extingue pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo decurso do prazo, sendo que, nessa segunda hipótese, na emissão de novo MPF não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do MPF extinto.

Alegou a recorrente que a fiscalização levada a efeito pela Receita Federal deixou de observar as normas emanadas da referida portaria, uma vez que: 1. do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF-F emitido em 26/07/00, com validade até 23/11/00, somente tomou ciência em 08/08/00; 2. do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar – MPF-C emitido em 22/11/00, com validade até 22/03/01, somente tomou ciência em 29/11/00; 3. do MPF-C emitido em 23/03/01, com validade até 21/07/01, somente tomou ciência em 09/04/01, e 4. do MPF-C emitido em 19/07/01, com validade até 18/08/01, somente tomou ciência em 20/07/01.

Sustenta o sujeito passivo que “admitir a continuidade do trabalho fiscalizatório, sem que seja, de imediato, dada ciência ao contribuinte, é o mesmo que aceitar a fiscalização por Agentes Fiscais sem a ordem específica, o que é vedado pela Portaria n.º 1.265/99, em seu art. 2.º”.

Não tem razão a recorrente.

Como já salientado, o Mandado de Procedimento Fiscal criado pelo aludido ato administrativo visa primordialmente informar ao contribuinte que o procedimento fiscal que estiver sendo executado por auditor-fiscal é de conhecimento da Administração Tributária e por ela foi autorizado.

A ciência tardia das prorrogações dos mandados de procedimento de fiscalização não trouxe qualquer insegurança para o contribuinte fiscalizado, bastando se observar a cronologia das prorrogações para se concluir que os trabalhos de fiscalização tinham o consentimento da Senhora Delegada da Receita Federal em Santo André (SP)

E mais: ainda que os MPF-C somente tivessem sido emitidos após extinto o MPF-F, por decurso de prazo, não haveria que se falar em vício ou nulidade, uma vez que a emissão do MPF-C supre a finalidade do referido ato administrativo, qual seja, a de que o agente fiscal seja autorizado a prosseguir os trabalhos de fiscalização já iniciados



A prevalecer o entendimento do sujeito passivo, ai sim, teríamos que admitir que eventual inobservância de uma norma infra-legal (Portaria SRF n.º 1265/99) teria o condão de gerar nulidades no procedimento, assim entendido o caminho para consecução do ato do lançamento, a chamada fase meramente fiscalizatória.

Ocorre que é matéria reservada à lei o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, assim entendido tanto a fase do procedimento (preparatório do ato do lançamento), quanto a fase do processo (iniciada com a impugnação do lançamento).

No âmbito federal, é o Decreto n.º 70.235/72, lei em sentido material, que regula a matéria, dispondo inclusive de capítulo próprio relativo ao tema das nulidades.

Estabelece o art. 59 do Decreto n.º 70 235/72 as duas hipóteses de nulidades passíveis de serem declaradas pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No âmbito do procedimento, em princípio, é válido todo e qualquer ato praticado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, em exercício nas Divisões de Fiscalização e integrante de Equipe de Fiscalização, não havendo que se falar em pessoa incompetente.

Nesse sentido, reafirma a recente Medida Provisória n.º 46/2002 a competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal para executar procedimentos de fiscalização, bem assim, constituir, mediante lançamento, crédito tributário em favor da União (art. 6º, I, "a" e "c").

Assim, na hipótese de MPF-F ou MPF-C tardiamente cientificado ao contribuinte, que seja do conhecimento do Delegado da Receita Federal ou do Chefe de Divisão de Fiscalização, e que essas autoridades administrativas não tenham sequer suscitado eventual incompetência do agente fiscal, revela-se absolutamente despropositado, data venia, o entendimento, de julgador de primeiro ou de segundo grau, que vier a acolher tese no sentido da incompetência do AFRF, uma vez que própria Administração Tributária, por meio de autoridade administrativa, teria ratificado essa competência.

Nos presentes autos, frise-se também, não há que se cogitar de eventual preterição do direito de defesa do contribuinte, seja porque por ele não suscitada, seja porque a referida ciência tardia do MPF-F ou dos MPF-C não lhe acarretou qualquer insegurança quanto à validade da fiscalização que lhe foi imposta

Qualquer outra interpretação da comentada portaria, que não seja a teleológica, pode gerar graves prejuízos para o Erário



Público e ir de encontro aos princípios constitucionais do interesse público e da justiça fiscal, além de ferir o princípio de direito de que a nulidade, salvo se absoluta, não deve ser declarada se a parte interessada não demonstrar a existência de prejuízo, uma vez que esse é da essência daquela.

Por fim, ressalto que compete exclusivamente à autoridade administrativa verificar eventual inobservância de norma de controle administrativo e promover a sua apuração imediata, mediante sindicância ou processo administrativo disciplinar, nos termos da Lei n.º 8.212, de 11 de dezembro de 1990."

Pelo exposto, não se sustenta a alegação de nulidade do auto de infração motivada por vícios na execução do Mandado de Procedimento Fiscal.

Rejeito, também, a preliminar nulidade com base em cerceamento do direito de defesa, por não ter ocorrido nenhuma das hipóteses de nulidade do lançamento elencadas de forma expressa no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72.

Pela análise dos autos, nas razões de impugnação e recurso, percebe-se que a empresa entendeu perfeitamente as infrações que estavam sendo imputadas, demonstrando conhecer os fatos descritos no auto de infração, rebatendo a matéria ali constante, não sendo a incongruência apontada no procedimento fiscal motivadora do cerceamento do direito de defesa, não tendo sido ultrapassado o prazo de fiscalização nem exercida a espontaneidade prevista no § 2º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72.

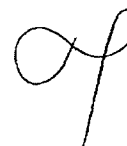
Quanto ao mérito, a empresa foi autuada por omissão de receitas e apropriação indevida de custos em virtude da constatação pelo Fisco de diferenças na movimentação de mercadorias, pelo confronto entre os valores escriturados pela pessoa jurídica e aqueles constantes das notas-fiscais de compras de fornecedores.

No que concerne à glosa de custos, todos os elementos trazidos aos autos militam contra a contribuinte, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco.

O acórdão de primeira instância assim se manifestou a respeito da matéria:

"26 Em sua defesa, a contribuinte insurgiu-se, alegando basicamente que as diferenças encontradas pelo Fisco decorrem da inobservância das regras contábeis que regem as vendas para entrega futura, cujas receitas devem ser escrituradas observando-se o regime de competência, considerando-se para esse efeito o período em que for efetivada a entrega ou entrada da mercadoria Acrescenta que não houve qualquer tipo de levantamento específico ou contagem física de estoque, mas mera irregularidade da fiscalização que não teria reconhecido o regime de competência na venda para entrega futura.

27. Em regra, o reconhecimento da receita, para fins contábeis, deve dar-se, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens



anteriormente pertencentes à empresa, quer pela fruição de serviços por esta prestados, consoante dispõe a Resolução CFC n.º 774, de 16 de dezembro de 1994, em obediência ao Princípio da Competência.

28. O Princípio da Competência é adotado não somente pela legislação comercial, conforme disposto na Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 187, § 1º, "a" (Lei das SA), mas também pela tributária, conforme inciso XI do art. 67, c/c art. 7º, § 4º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e também art. 247, § 1º, art. 251 e art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

29. Na venda para entrega futura, de mercadoria em estoque, a transferência da propriedade pode dar-se por tradição simbólica, pela aceitação da fatura, sem oposição do comprador, nos termos do art. 200 da Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850, Código Comercial

30. De fato, mercantilmente, constitui tradição simbólica, nos termos do art. 200, item 3 do Código Comercial, a remessa e a aceitação da fatura, sem oposição imediata do comprador.

31. Nesta linha está o Parecer Normativo CST n.º 75, de 11 de fevereiro de 1972, quando trata sobre a apropriação da receita de vendas de equipamentos industriais:

"... deverá ser apropriado em conta de resultado a receita auferida na medida que for faturada a venda do equipamento global ou das partes autônomas, eis que transferida a propriedade do produto, mediante negócio jurídico perfeito consumado no faturamento, coloca-se o vendedor na posição de simples depositário do equipamento até que se efetue a entrega "

32. Dessa forma, no que tange às vendas para entrega futura, assim consideradas quando a empresa vendedora já dispõe do bem produzido, as receitas devem ser computadas na apuração do lucro líquido do período-base da operação de venda, posto que a vendedora, no caso, passa a ser mera depositária. A título de exemplo, poder-se-á citar a decisão contida no Acórdão n.º 101-80.615, de 1990, do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferida num processo versando sobre mercadoria faturada em um exercício e entregue no exercício seguinte segundo a qual a aceitação da fatura sem oposição imediata do comprador constitui tradição simbólica da mercadoria, sendo irrelevante o fato de a retirada da mercadoria se operar posteriormente

33. Da mesma forma, no que tange à empresa compradora, os custos decorrentes devem ser computados também no período-base da operação da venda, ou seja, na data da emissão da nota fiscal de venda para entrega futura, quando ocorre a transmissão da propriedade das mercadorias ou produtos, e não quando da emissão da nota fiscal de simples remessa.



34. Portanto, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, o momento de contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, deve ser o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos. Dessa forma, o importante não é sua posse física, mas sim, o direito de sua propriedade.

35. Diante dessas determinações legais, constata-se que o atuante agiu corretamente ao efetuar seu levantamento com base nas datas de emissão das notas fiscais para entrega futura ou de faturamento antecipado.”

Sem reparos o posicionamento adotado pela Turma Julgadora, porque as esparsas alegações apresentadas pela empresa não conseguiram ilidir a constatação da irregularidade detectada pela fiscalização. Não junta a pessoa jurídica nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique o procedimento adotado.

Caberia à atuada contraditar o conjunto probatório levantado pelo Fisco, demonstrando a efetividade das operações realizadas, o que de fato não ocorreu.

Tangencia a empresa em seu recurso pela contestação dos elementos aditivos constantes da descrição dos fatos e do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade, deixando de produzir a necessária comprovação exigida pelo Fisco, com afronta ao regime de competência.

A Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, assim definiu o chamado regime de competência estampado na legislação comercial e fiscal:

“O Princípio da Competência.

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;



II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções

§ 4º - Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor económico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem correspondente ativo.”

Bulhões Pedreira, em seu livro Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, assim comenta tal regime de apropriação de receitas e despesas:

“A denominação “regime de competência” exprime a idéia de que as receitas e despesas são registradas no período de escrituração a que cabem, ou competem, em função da época em que são, respectivamente, ganhas ou incorridas, bem dizer existe um emparelhamento entre as receitas reconhecidas nas contas de resultado e custos incorridos para ganhar essas receitas.”

Portanto, a determinação do Lucro Líquido pelas empresas tributadas pelo Lucro Real obedece ao princípio contábil do emparelhamento dos custos com as receitas correspondentes, em respeito ao regime de competência na apuração dos resultados.

Assim, face à total ausência de provas em sentido diverso, deve ser confirmada a glosa de custos efetuada.

Melhor sorte tem a recorrente quanto ao item do auto de infração relativo à omissão de receitas caracterizada por omissão no registro de compras, ao alegar em seu recurso inexistir qualquer levantamento específico de estoques, o que teria provocado inconsistências no procedimento de auditoria.

Com efeito, o Fisco apurou diferenças que tributou como omissão de receitas (omissão de compras), enquadrando o fato detectado na presunção legal contida no artigo 41 da Lei nº 9.430/96, a seguir transcrito:

“Levantamento Quantitativo por Espécie

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos



fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda ”

A presunção legal contida no artigo 41 da Lei nº 9.430/96 pressupõe a ocorrência de levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, isto é, as diferenças por ventura apuradas devem levar em conta a movimentação das quantidades de bens adquiridos e vendidos.

As diferenças detectadas, portanto, são em quantidades de mercadorias que depois são valoradas pelo custo médio ou pelo custo mais antigo para se chegar à omissão de receitas. Este procedimento não foi adotado pela fiscalização, que realizou seu levantamento com base nos valores das notas fiscais, contrariando as determinações do citado artigo 41 para sustentação da presunção legal.

Assim, pela falta de caracterização da presunção legal de omissão de receitas contida no art. 41 da Lei nº 9.430/96, deve ser cancelada a exigência relativa ao item I do auto de infração, denominado omissão de compras de mercadorias.

As alegações apresentadas pelo recorrente a respeito da inaplicabilidade da taxa SELIC como juros de mora, por ferir normas e princípios constitucionais, não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Conselho de Contribuintes para, em caráter original, negar eficácia à lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:


“Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(Omissis)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;



b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.”

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando exista decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

“17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

(Omissis)

32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.”
(grifo nosso)

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

“As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia “ex tunc”, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial” (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

*“DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA –
INCONSTITUCIONALIDADE.*



Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ n.º 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência n.º 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106)

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional" (in "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).

Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

Pacificando o litígio a respeito da matéria foi prolatada a Súmula n.º 02 do 1º Conselho de Contribuintes, no sentido de que "o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Em relação à taxa SELIC, o Supremo Tribunal Federal proferiu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (n.º 4-7 de 7.03.1991) que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Constituição, pois seu dispositivo que fixa a limitação ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Assim está ementado tal julgado:

"DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO. TAXA DE JUROS REAIS: LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS 5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI n.º 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o "caput" e seus incisos do mesmo dispositivo..." (STF pleno, MI 490/SP).

A Súmula n.º 04 do 1º Conselho de Contribuintes firmou entendimento de que a partir de 1º de abril de 1995 os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.



A multa de ofício foi exigida tendo por base o art. 728, II do RIR/80, sendo perfeitamente aplicável ao fato, haja vista a constatação pelo Fisco de irregularidades tributárias, não se adequando aqui o conceito de Confisco estampado no artigo 150 da Constituição Federal, que trata desta situação apenas no caso de tributos.

Lançamentos Decorrentes:

PIS – COFINS e CSL.

Os lançamentos do PIS, COFINS e CSL em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, na qual a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida.

Afastada a tributação de omissão de receitas e mantida apenas a glosa de custos, que nada influencia a base de cálculo do PIS e da COFINS, deixo de analisar as outras contestações apresentadas pela recorrente relacionadas às exigências dessas contribuições.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar da tributação o item 1 do auto de infração, intitulado omissão de compras de mercadorias.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2008.


Nelson Losso Filho




MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO : 10875.004258/2001-39

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 12 de novembro de 2010.


Maria Conceição de Sousa Rodrigues
Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração.