



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo n° 10880.005283/2003-22
Recurso n° 136.847 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EXS.: 1991 a 1993
Acórdão n° 105-16.940
Sessão de 16 de abril de 2008
Recorrente IOCHPE - MAXION S/A
Recorrida 16 DE ABRIL DE 2008

Ementa: DECADÊNCIA - IRPJ - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LEI Nº 8.383/91 – A partir da vigência da Lei nº 8.383/91, resta pacificado na jurisprudência da CSRF que o lançamento do IRPJ passou a se amoldar as regras do art. 150, § 4º do CTN, operando-se por homologação todos os atos do contribuinte para apuração da base de cálculo.

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 d Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Tendo o Pleno do STF já se manifestado sobre a obrigatoriedade de veiculação de normas regulando as matérias contidas no artigo 146-III da CF, serem complementares, pode o julgador administrativo se aliar à referida tese, aplicando-se o Código Tributário Nacional em detrimento de Lei Ordinária (STF TRIBUNAL PLENO - RE 407190/RS - SESSÃO DE 27/10/2004 e Ac. nº CSRF/01-05.513, DE 18/09/2006).

PENALIDADES - MULTA QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, as infrações devem ser devidamente descritas conforme explicitadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

IRPJ/CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇA OU SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE - POSTERGAÇÃO - A omissão no valor do estoque acarreta-lhe subavaliação e, em consequência, postergação na satisfação pecuniária, para outro exercício, do imposto incidente sobre o valor omitido com o qual se reduziu indevidamente o lucro real no exercício de competência (art. 171 e §§ do RIR/80 e PN/COSIT nº 02/96).

IRPJ/CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS - REMESSAS PARA DEMONSTRAÇÃO - RETORNOS - Comprovado documentalmente que os produtos remetidos a título de demonstração para empresas revendedoras foram vendidos para consumidores, não prospera a imputação de omissão de receitas. A venda para terceiros diferente do

destinatário da remessa para demonstração, por si só, não permite a presunção de venda a margem da contabilidade.

IRPJ/CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS - REMESSAS PARA REPOSIÇÃO EM GARANTIA - A emissão de notas fiscais a título de remessa para reposição ou substituição de peças e acessórios não permite a presunção de omissão de receitas quando o sujeito passivo comprova documentalmente a ocorrência do defeito e envio das peças substituídas para os respectivos fornecedores ou o retorno dos bens com defeito. Mesmo que não for comprovado o efetivo retorno, a emissão de nota fiscal de remessa para reposição ou substituição em garantia comprova a saída dos produtos e, quando muito, caberia o estorno dos custos apropriados nas mercadorias enviadas em substituição porque as vendas já foram efetivamente contabilizadas a apurados os resultados.


IRPJ/CSLL/IRF - OMISSÃO DE RECEITAS - REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92 - CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA - A revogação dos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95, implica em aplicação retroativa da revogação face ao disposto no art. 106, letra 'c', do CTN, visto que os dispositivos revogados estabeleciam tributação em separado da receita omitida, com caráter de penalidade.

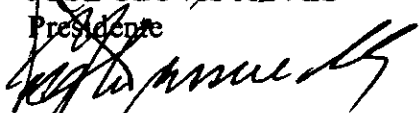
LANÇAMENTOS REFLEXIVOS - IR FONTE - COFINS - FINSOCIAL E PIS/FATURAMENTO - Provido o recurso voluntário no lançamento principal e correspondente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (omissão de receitas), o veredicto estende-se para os lançamentos ditos reflexivos (IR FONTE, COFINS, FINSOCIAL e PIS/FATURAMENTO) que estão fundados nos mesmos fatos apurados no lançamento principal (omissão de receitas e distribuição de receitas omitidas).

Recurso voluntário conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Presidente


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
Relator

Formalizado em: 30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERMANDES GUIMARÃES, IRINEU BIANCHI, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA e ALEXANDRE ANTONIO ALKMIN TEIXEIRA.

Relatório

A IOCHPE MAXION S/A, sucessora de Indústria de Máquinas Agrícolas Ideal S.A, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 61.156.113/00001-75, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

Este litígio tem origem no lançamento inicial formalizado nos Autos de Infração, de fls. 103 a 154 (fls. 209 a 260, do processo original nº 13808.00077/96-05, com recurso de ofício), com o seguinte crédito tributário, apurado em quantidade de UFIR:

TRIBUTOS	LANÇADOS	JUROS	MULTA	TOTAIS
IRPJ	847.549,20	675.762,95	(*)2.204.415,96	3.727.728,11
PIS	15.685,90	12.130,52	42.268,01	70.084,43
COFINS	7.017,38	2.414,51	19.691,10	29.122,99
CSLL	202.663,84	161.039,51	528.800,31	892.503,66
FINSOCIAL	8.743,71	7.980,63	23.317,09	40.041,43
IRF/LL	128.154,87	92.938,12	329.481,04	550.574,03
TOTAIS	1.209.814,90	952.266,24	3.147.973,51	5.310.054,65

NOTA (*): incluída multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos de 891,16 UFIR

As parcelas serviram como bases de cálculo para os seguintes tributos e contribuições sociais:

AC	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	IRPJ/CSLL	IRF/LL	COFINS	FINSOCIAL	PIS/FAT
	TC Nº 01 E TC Nº 01-A					
1990	Remessa p/ Demonstração	80.790.000,00	80.790.000,00	0	80.790.000,00	80.790.000,00
1990	Sub avaliação de estoque	11.017.364,60	11.017.364,60	0	0	0
1991	Diferença de Estoque	860.889.838,48	860.889.838,48	0	860.889.838,48	860.889.838,48
1992	Remessa p/ Demonstração	1.482.606.721,36	1.482.606.721,36	1.482.606.721,36	0	1.482.606.721,36
1992	Diferença de Estoque	175.716.390,83	175.716.390,83	175.716.390,83	0	175.716.390,83
1993	Remessa p/ Demonstração	3.049.800.000,00	3.049.800.000,00	3.049.800.000,00	0	3.049.800.000,00
		0	0	0	0	0
	TC Nº 2	0	0	0	0	0
1990	Remessa como Amostra	148.836,92	148.836,92	0	148.836,92	148.836,92
1991	Remessa como Amostra	2.926.336,00	2.926.336,00	0	2.926.336,00	2.926.336,00

	TC N° 3	0	0	0	0	0
1989	Subfaturamento de Exportação	819.754,32	819.754,32	0	819.754,32	819.754,32
1990	Abatimentos/ Descontos Incondicionais	4.610.658,00	4.610.658,00	0	4.610.658,00	4.610.658,00
	TC N° 04	0	0	0	0	0
1990	Comissões p/ Coligadas	33.885.436,35	33.885.436,35	0	0	0
	TC N° 5	0	0	0	0	0
1990	Remessa p/ Reposição em Garantia	4.055.358,99	4.055.358,99	0	4.055.358,99	4.055.358,99
1991	Remessa p/ Reposição em Garantia	51.318.572,19	51.318.572,19	0	51.318.572,19	51.318.572,19
1992	Remessa p/ Reposição em Garantia	252.108.250,98	252.108.250,98	252.108.250,98	0	252.108.250,98
	TC N° 6	0	0	0	0	0
1990	Complementação de Vendas	14.546.834,57	14.546.834,57	0	14.546.834,57	14.546.834,57
1991	Complementação de Vendas	11.915.030,68	11.915.030,68	0	11.915.030,68	11.915.030,68
1992	Complementação de Vendas	110.425,93	110.425,93	110.425,93	0	110.425,93
1990	Receita não Contabilizada	0	156.200,52	0	0	0
	TOTAIS	6.037.265.810,2	6.037.422.010,72	4.960.341.789,1	1.032.021.220,15	5.992.363.007,25

Os autos de infração indicam que foram infringidos os seguintes dispositivos legais:

IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA:

Omissão de receita operacional: arts. 157 e § 1º, 175, 178, 179 e 387, inciso II, do RIR e arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92;

Diferença de Estoque: arts. 157 e § 1º, 163, 179, 181 e 387, inciso II, do RIR/80;

Subavaliação de Estoque: arts. 157 e § 1º, 182, 183, 185, 186 e 387, inciso II, do RIR/80; e

Pagamento sem Causa: arts. 154, 157 e § 1º, 192, 197 e 387, inciso II, do RIR/80;

CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO: arts. 2º e seus §§ da Lei nº 7.689/88 e arts. 38, 39 e 43, § 1º, da Lei nº 8.541/92;

IR FONTE/LL – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO: art. 35 da Lei nº 7.713/88 e **IR FONTE (Receitas não Contabilizadas):** art. 44 da Lei nº 8.541/92;

COFINS – CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70/91;

FINSOCIAL/FATURAMENTO: art. 1º, § 1º do DL 1.940/82, art. 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86 e art. 28 da Lei nº 7.738/89; e

PIS/FATURAMENTO – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL SOBRE FATURAMENTO: art. 3º, alínea 'b' da Lei Complementar nº 07/70 c/c art. 1º § único da Lei Complementar nº 17/73, Título t, Capítulo 1, Seção 1, Alínea 'b', itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82.

Estabelecido o litígio com a impugnação, de fls. 156 a 237, foi proferido o julgamento de 1º grau, de fls. 238 a 254, cuja decisão foi anulada, por cerceamento do direito de ampla defesa, pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 105-13.583, de 22 de agosto de 2001 (fls. 324 a 341).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo determinou diligências para esclarecimentos de fatos relacionados com a autuação. Realizada as diligências determinadas, foi produzido o Relatório de Fiscalização, de fls. 375 a 376, que veio a subsidiar o julgamento.

Uma nova decisão foi proferida pela 7ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP), onde o lançamento inicial foi julgado parcialmente procedente, consubstanciada na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – Anos-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993 - Exercícios: 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994

DIFERENÇA DE ESTOQUE. *Constatada diferença entre o número de bens em estoque e aqueles que, tendo saído para demonstração, deveriam compô-lo, deve-se proceder ao lançamento de ofício quanto aos itens omitidos do inventário do final do período.*

OMISSÃO DE RECEITA. BENS SAÍDOS PARA DEMONSTRAÇÃO. *Demonstrado que determinados bens saídos para demonstração teriam sido vendidos e tendo sido contabilizadas as operações com tributação das correspondentes receitas, irrelevante que a empresa tenha deixado de emitir nota fiscal “simbólica” de retorno dessas mercadorias em demonstração. Não sendo possível relacionar as notas de saída de bens a título de demonstração com as notas de venda dos produtos deve-se considerar procedente o lançamento.*

OMISSÃO DE RECEITA. REMESSAS A TÍTULO DE AMOSTRA. *Considerando que as mercadorias enviadas a título de amostra devem ser registradas na contabilidade, que devem observar determinados requisitos, tal como a quantidade de cada bem, e por esses bens o comerciante não pode receber nenhum preço, sob pena de se caracterizar compra e venda, correta a exigência fiscal nos casos em que esses requisitos não foram observados.*

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO OU CONTABILIZAÇÃO A MENOR. *Constatada através de documentos que a autuada mantinha à margem de sua contabilidade valores recebidos em moeda estrangeira é correta exigência fiscal. Nos casos em que, embora a contabilização não esteja correta, tenha sido demonstrado através de documentos e explicações acerca da escrita contábil que não houve omissão de receitas é cabível a exoneração do correspondente crédito tributário.*

GLOSSA DE DESPESA. DESPESA NÃO COMPROVADA. COMISSÃO. *Os pagamentos feitos a empresa coligada localizada em Ilhas Cayman a título de comissão sobre venda, cujas correspondentes operações não se demonstrou terem sido intermediadas, podem ser glosados por se tratar de despesas não comprovadas.*

OMISSÃO DE RECEITAS. BENS PARA REPOSIÇÃO. A saída de bens em reposição de garantia deve ser registrada na contabilidade e este registro deve ser instruído com o termo de garantia do produto. Os itens que houverem sido substituídos devem ser escriturados pela empresa através de nota fiscal de entrada, mesmo que venham a ser sucateados posteriormente, particularmente se se tratar de bens de alto valor. Não procedendo desta forma, correta a exigência fiscal que considerou a existência de operação de compra e venda, não mera substituição de peça em virtude de garantia dada pelo fabricante.

OMISSÃO DE RECEITAS. COMPLEMENTAÇÃO DE VENDAS. A emissão de notas fiscais de complementação de vendas deve observar determinadas formalidades. Constatado que diversas notas não se vinculam a nenhuma operação de transporte assim como outras são de datas muito distantes da nota original, correto presumir que se trata de novas vendas.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial do IPRJ é de 5 anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento. Para as contribuições a regra é a mesma, contudo, o prazo é de 10 anos.

TRD. Exclui-se a TRD no período entre 04/02/1991 a 29/07/1991.

ILL. Exonera-se o lançamento do ILL relativamente às empresas constituídas sob a forma de sociedade anônima.

PIS. COFINS. FINSOCIAL. CSLL. IRFON. As exigências decorrentes devem acompanhar o que ficou decidido quanto ao IRPJ.

MULTA. Exonera-se a multa de ofício no que for superior 75% bem como a multa agravada no ultrapassar 150% em face da retroatividade de norma punitiva que reduziu o valor das referidas multas.

Lançamento Procedente em Parte"

Após a decisão de 1º grau, o crédito tributário remanescente passou a ser o seguinte, em quantidade de UFIR:

TRIBUTOS	LANÇADOS	EXCLUÍDOS	EXIGÊNCIA MANTIDA		TOTAIS
			TRIBUTOS	MULTAS	
IRPJ	847.549,20	246.827,67	600.721,52	830.540,49	1.431.262,01
PIS	15.685,90	5.165,13	10.520,76	8.651,07	19.171,83
COFINS	7.017,38	5.423,43	1.593,95	1.883,44	3.477,39
CSLL	202.663,84	64.377,54	138.286,30	190.406,08	328.692,38
FINSOCIAL	8.743,71	2.127,46	6.616,25	5.296,92	11.913,17
IRF/LL	128.154,87	123.269,33	4.885,54	7.328,32	12.213,86
TOTAIS	1.209.814,90	447.190,56	762.624,32	1.044.106,32	1.806.730,64

NOTA: (1) foi cancelada a multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos

No recurso voluntário de fls. 479, a recorrente esclareceu que concorda com os lançamentos relacionados com o Termo de Constatação nº 04 e 06, e efetuou o pagamento dos respectivos créditos tributários, na forma estabelecida na Lei nº 10.637/2002 e Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 07/2003, cujo recolhimento deve ser conferido pela autoridade preparadora do processo administrativo fiscal.

Desta forma, relativamente à exigência contida no Termo de Constatação nº 04 e 06, não há litígio a ser apreciado visto que o crédito tributário foi extinto pelo pagamento.

As bases de cálculo objeto de litígio, após a decisão de 1º grau e manifestação de conformidade pela recorrente, podem ser resumidas conforme demonstrativo abaixo:

AC	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	BASES DE CÁLCULO				MULT A
		ORIGINAL	EXCLUÍDAS	ACEITAS	EM LITIGIO	
	TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 1 E 1-A					
1990	Remessa p/ Demonstração	80.790.000,00	80.420.000,00	0	370.000,00	150%
1990	Sub avaliação de estoque	11.017.364,60	0	0	11.017.364,60	150%
1991	Diferença de Estoque	860.889.838,48	131.288.582,52	0	729.601.255,96	150%
1992	Remessa p/ Demonstração	1.482.606.721,36	1.396.646.897,00	0	85.959.824,36	150%
1992	Diferença de Estoque	175.716.390,83	64.706.817,66	0	111.009.573,17	150%
1993	Remessa p/ Demonstração	3.049.800.000,00	2.409.800.000,00	0	640.000.000,00	150%
		0	0		0	
	TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 2	0	0		0	
1990	Remessa como Amostra	148.836,92	0	0	148.836,92	150%
1991	Remessa como Amostra	2.926.336,00	0	0	2.926.336,00	150%
		0	0		0	
	TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 3	0	0		0	
1989	Subfaturamento de Exportação	819.754,32	819.754,32	0	0	
1990	Abatimentos e Descontos Incondicionais	4.610.658,00	2.309.923,15	0	2.300.734,85	150%
		0	0		0	
	TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 04	0	0		0	
1990	Comissões p/ Coligadas	33.885.436,35	0	33.885.436,35	0	
		0	0	0	0	
	TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 5	0	0	0	0	
1990	Remessa p/ Reposição em Garantia	4.055.358,99	0	0	4.055.358,99	50%
1991	Remessa p/ Reposição em Garantia	51.318.572,19	107.989,76	0	51.210.582,43	75%
1992	Remessa p/ Reposição em Garantia	252.108.250,98	3.281.889,93	0	248.826.361,05	75%
		0	0	0	0	
	TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 6	0	0	0	0	
1990	Complementação de Vendas	14.546.834,57	7.439.999,82	7.106.834,75	0	-
1991	Complementação de Vendas	11.915.030,68	7.918.573,62	3.996.457,06	0	-
1992	Complementação de Vendas	110.425,93	0	110.425,93	0	-
	TOTAIS	6.037.265.810,20	4.104.740.427,78	45.099.154,09	1.887.426.228,33	

A decisão de 1º grau que exonerou parte da exigência inicial foi objeto de recurso de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, no processo original de nº 13808.000077/96-05, que foi examinado pela Quinta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuinte, em Acórdão nº 105-14.366, de 12 de maio de 2004 (fls. 1871 a 1891), onde foi negado provimento.

Desta forma, as bases de cálculo objeto de litígio e que serão examinadas no presente litígio são as seguintes:

TERMOS DE CONSTATAÇÃO Nº 01 E 01-A:

OMISSÃO DE RECEITAS – REMESSA PARA DEMONSTRAÇÃO - Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela remessa de produtos á guisa de demonstração, mas que encerravam operações de venda:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1991 (?)	370.000,00	150%
12/92	85.959.824,36	150%
06/93	640.000.000,00	150%
TOTAL – Cr\$	726.329.824,36	

OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇA DE ESTOQUE - Omissão de Receita Operacional, caracterizada por remessa de bens a título de demonstração, mas que não foram consideradas em cada um dos estoques finais:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1992	729.601.255,96	150%
12/92	111.009.573,17	150%
TOTAL – Cr\$	840.610.829,13	

CUSTO DOS BENS VENDIDOS - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL - Bens remetidos a título de demonstração, e que não foram considerados em cada um dos estoques finais:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1991	11.017.364,60	150%
TOTAL – Cr\$	11.017.364,60	

TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 02:

OMISSÃO DE RECEITAS – AMOSTRAS – Omissão de Receita, consistente em vendas marginalizadas da escrituração, sob o título de amostras:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1991	148.836,92	150%
TOTAL – Cr\$	148.836,92	

OMISSÃO DE RECEITAS - AMOSTRAS - Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela remessa ou amostras, mas que consistiam na verdade em operações de venda:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1992	2.926.336,00	150%
TOTAL – Cr\$	2.926.336,00	

TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 03

OMISSÃO DE RECEITAS. ABATIMENTOS E DESCONTOS INCONDICIONAIS - Omissão de Receita Operacional, caracterizada por subfaturamento na exportação, operações de venda, e recuperação de despesas:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1991	2.300.734,85	150%
TOTAL - Cr\$	2.300.734,85	

TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 05:

OMISSÃO DE RECEITA - Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela remessa como reposição ou substituição em garantia, e que encerravam operações de venda:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1991	4.055.358,99	50%
TOTAL - Cr\$	4.055.358,99	

OMISSÃO DE RECEITA - Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela remessa de bens como reposição ou substituição em garantia, mas que se constituíam em verdadeiras operações de venda:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
1992	51.210.582,43	75%
TOTAL - Cr\$	51.210.582,43	

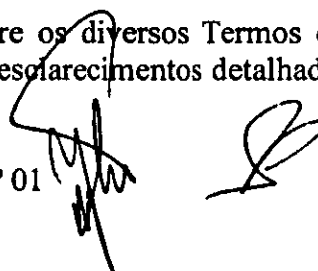
OMISSÃO DE RECEITA - Omissão de Receita Operacional, caracterizada pelo envio de bens como reposição ou substituição em garantia, mas que encerrava operação de venda:

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA - %
12/92	248.826.361,05	75%
TOTAL - Cr\$	248.826.361,05	

No recurso voluntário, de fls. 478 a 528, a recorrente tece longas considerações sobre a inconsistência do trabalho fiscal que efetuou o lançamento com base em estimativas e presunções, sem base em levantamento quantitativo e preciso de entradas, saídas e estoque de produtos acabados e de componentes e que a recorrente demonstrou que os fatos apresentados pela fiscalização encerram dúvidas ponderáveis a ponto de induzir o julgador a extrair conclusões diversas sobre fatos apurados e não descritos de forma clara e precisa pela autoridade lançadora.

No mérito e especificamente sobre os diversos Termos de Constatação, a recorrente apresenta suas razões de defesa com os esclarecimentos detalhados sobre cada um dos tópicos objeto de lançamento.

TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 01



As acusações relativas à omissão de receitas operacionais neste Termo de Constatação, a recorrente esclarece que inexistem as diferenças de estoque imputadas na decisão de 1º grau de colheitadeiras (1990, 1991 e 1992) e plataformas (1991 e 1992) porque foram efetivamente vendidas e regularmente escrituradas e apresenta as cópias das notas fiscais correspondentes.

Relativamente as colheitadeiras remetidas para demonstração, inicialmente, de 43 que foi reduzida a apenas 6 unidades, e correspondentes as Notas Fiscais nº 8379, 118361, 120599, 0120839, 120876 e 120926, apresenta os esclarecimentos tais como de simples erro de descrição de produtos ou se referiam a parte e peças de colheitadeiras, venda para outro consumidor diferente do remetido para demonstração, protótipos para experimentação que não poderiam ser vendidos e foram contabilizados na conta Ativo Diferido.

Esclarece mais que relativamente à diferença de estoque, a matéria foi objeto de decisão judicial que absolveu os ex-diretores da empresa sucedida, conforme sentença transitada em julgado.

TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 02

A acusação contida neste Termo foi contestada pela recorrente argumentando que os produtos remetidos como amostras foram efetivamente comercializadas e as respectivas receitas devidamente contabilizadas como atestadas pela própria fiscalização quando da realização de diligências (fls. 374/376).

Desta forma e embora a recorrente tenha efetuado o pagamento do crédito tributário envolvido, a recorrente mantém o litígio e solicita seja reconhecido o direito creditório do valor pago indevidamente.

TÉRMO DE CONSTATAÇÃO Nº 03

Sobre este tópico, a recorrente esclarece que em se tratando de transações comerciais efetuadas pela sucedida Indústria de Máquinas Agrícolas Ideal S.A. que foi incorporada, encontrou dificuldades para encontrar a documentação correspondente e efetuou o pagamento dos créditos tributários, inclusive, no ano-calendário de 1989, já decadente.

Entretanto, tendo em vista que a própria fiscalização, em diligências efetuadas em 13/03/2002 (fls. 374/376) concordou com a improcedência das exigências, solicita seja reconhecido o direito creditório correspondente.

TÉRMO DE VERIFICAÇÃO Nº 04

O crédito tributário exigido foi pago e, portanto, inexistente litígio a ser apreciado.

TÉRMO DE CONSTATAÇÃO Nº 05

Este tópico versa a tributação de partes e peças enviadas para os clientes para reposição em garantia dos produtos vendidos que, no entender da fiscalização, não retornaram para a empresa e daí a imputação de que teria sido uma venda.

Na fase impugnativa, a recorrente apresentou a documentação disponível, mas parte da documentação que se encontrava no arquivo morto da sucedida só foi possível anexar ao processo numa fase posterior.

Entretanto, esta documentação anexada posteriormente não foi objeto de exame pela autoridade julgadora de 1º grau embora a Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte tenha determinado expressamente o exame daqueles documentos.

Sobre o tema, a recorrente esclarece que em se tratando de peças ou componentes de uma colheitadeira, os pedidos eram analisados por um Supervisor de Garantia de Fábrica, na revenda ou na própria propriedade/lavoura do adquirente da colheitadeira e sendo procedente o pedido e estando a colheitadeira dentro do prazo de garantia, o supervisor adotava uma das seguintes atitudes:

a) se a peça ou componente era de baixo valor ou de fabricação própria, a mesma era destruída no próprio local, evitando assim despesas desnecessárias de frete e outros encargos, tendo em vista que a lei não exige laudo ou a termo de sucateamento e solicitada para a fábrica uma peça para substituir a danificada;

b) outra modalidade era a remessa da peça ou componente danificada para a fábrica onde era procedida a análise e, sendo procedente o pleito, era concedida a substituição em garantia;

c) havia casos em que a peça ou componente era enviada ao fabricante, fornecedor da Indústria de Máquinas Ideal S.A.;

d) havia, também, a remessa de peças ou componentes em garantia quando o objetivo era eliminar falhas constatadas no lançamento de uma nova colheitadeira e nestes casos, a empresa agia preventivamente, através do chamado 'recall', procedimento utilizado com frequência pela indústria automobilística.

A recorrente esclarece que em todas as hipóteses acima descritas, eram emitidas as notas fiscais de garantia para acompanhar as mercadorias e, portanto, não poderia confundir-se com uma venda, mas sim uma despesa com garantia e, como tal, não poderia integrar o faturamento da empresa.

Desta forma, a falta de retorno das peças ou componentes substituídos, por si só, não constitui fundamento suficiente para embasar a pretensão fiscal e, quando muito, seria mera presunção ou prova indiciária que, por estar dissociada de qualquer outro elemento de prova, não permite a manutenção do lançamento.

TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 06

A recorrente concordou com a exigência e efetuou o pagamento do crédito tributário lançado, na forma da Lei nº 10.637/2002 e Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 07/2003.

OUTROS TÓPICOS

A recorrente contesta a aplicação da multa de lançamento de ofício tendo em vista que a recorrente incorporou a Indústria de Máquinas Agrícolas Ideal S.A. em 30 de julho de 1993 e, portanto, as infrações apuradas em 1989, 1990, 1991 e 1992, foram cometidas pela sucedida.

Argüi a preliminar de decadência relativamente a tributos e contribuições por se tratar de lançamento por homologação e o prazo decadência deve ter início na data da ocorrência do fato gerador e não no exercício seguinte como decidiu a autoridade julgadora de 1º grau, relativamente ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas.

Ao final, solicita sejam compensados, de ofício, os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa com os créditos tributários remanescentes.

Posteriormente, o julgamento foi convertido em diligências (Resolução nº 105-01.179, de 12 de maio de 2004) para que sejam cotejadas as cópias das notas fiscais constantes dos cadernos de documento nº 01 a 03 (fls. 529 a 1.156), relacionadas a este item da autuação, com os originais dos respectivos documentos, medida indispensável ao julgamento do litígio de que se cuida.

No Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, o autor do procedimento esclareceu que no cotejo das originais com as cópias das notas fiscais, *“não se averiguou a autenticidade do conteúdo das notas fiscais, ou seja, dos dados nelas declarados, mas apenas a identidade formal entre os originais e as cópias constantes do referido processo.”*

Pelo DESPACHO de fls. 1260/1260, foi solicitada a juntada do processo original de nº 13808.000077/96-05, onde foi examinado o recurso de ofício, vez que muitos dos documentos não foram trasladados por cópia aos presentes autos.

Cumprida a determinação, retornam os autos a esta Quinta Câmara para julgamento.

Voto

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Examina-se nestes autos o recurso voluntário tendo em vista que ao recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de 1º grau foi negado provimento no processo administrativo nº 13808.000077/96-05:

Número do Recurso: **126201**

Câmara: **QUINTA CÂMARA**

Número do Processo: **13808.000077/96-05**

Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**

Matéria: **IRPJ E OUTROS**

Recorrente: **IOCHPE - MAXION S.A.**

Recorrida/Interessado: **DRJ-SÃO PAULO/SP**

Data da Sessão: **12/05/2004 00:00:00**

Relator: **Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega**

Decisão: **Acórdão 105-14366**

Resultado: **NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa: IRPJ e ILL - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITA - INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 35 DA LEI Nº 7.713/1988 ÀS SOCIEDADES ANÔNIMAS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA - JUROS MORATÓRIOS. ENCARGOS DA TRD - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRPJ - Reexaminados os fundamentos legais e verificada a correção da decisão prolatada pelo órgão julgador de primeiro grau, o qual demonstrou a improcedência parcial do crédito tributário formalizado, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto. Não prospera o lançamento concernente ao IRPJ constituído depois de transcorrido o prazo decadencial previsto no artigo 173, do CTN. Logrando o sujeito passivo comprovar, em parte, os fatos não adequadamente demonstrados no procedimento fiscal, levando o Fisco a arrolá-los como omissão de receita, desvanece, na mesma proporção, a motivação da exigência fiscal. Incabível o lançamento do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL) contra as sociedades anônimas. Aplica-se retroativamente a lei que comina penalidade menos severa que a prevista na legislação vigente por ocasião da prática da infração que lhe deu azo. Improcede a exigência de juros moratórios calculados com base na variação da TRD, no período de fevereiro a julho de 1991. Não restando configurada a infração apenas com multa regulamentar, afigura-se correta a sua exoneração pelo julgador administrativo.
DECORRÊNCIA - IRRF - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS, FINSOCIAL, COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz, é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso de ofício negado.

1. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Os autos de infração foram levados à ciência do contribuinte em 08.02.1996 (fls. 141 – IRPJ) enquanto que o período alcançado pela fiscalização abrangeu os anos-calendário de 1989 a 1993.

A decisão recorrida já acolheu a preliminar de decadência parcialmente, cancelando exclusivamente o IRPJ relativo ao ano de 1989, face ao entendimento abraçado pela autoridade julgadora de 1º grau de o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica é lançado na modalidade de lançamento por declaração. Para as contribuições sociais (PIS/FATURAMENTO, COFINS, FINSOCIAL e CSLL) não foi acolhida a preliminar de decadência, por entender que o prazo decadencial seria de dez anos, conforme o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Com relação a este item entendo que deva ser reformada a decisão recorrida porque na esteira da jurisprudência deste Colegiado, todos os tributos lançados estão subordinados à homologação, como estatuído no artigo 150 do CTN.

Assim, seguramente, o crédito tributário relativo aos anos de 1989 e 1990 pode ser alcançado pelo instituto da decadência.

Porém, é de se examinar a penalidade aplicada, já que o auto de infração trouxe nada menos do que quatro multas de ofício diferentes: 50%, 100% reduzida pela decisão recorrida para 75%; 150%, e 300% reduzida pela decisão recorrida para 150%.

Observo que a mecânica adotada pela fiscalização na composição dos autos de infração consistiu em fazer Termos de Constatação, que foram numerados de 1 a 6, utilizado cada um para uma descrição de fatos que apresentam semelhança e englobando nele os valores dos diversos períodos da fiscalização.

No fecho deles constou sempre a menção de que:

“As irregularidades apontadas no presente termo constituirão o objeto do Auto de Infração e Notificação Fiscal, que será lavrado oportunamente, e do qual o presente ficará fazendo parte integrante.”

A penalidade prevista nos Termos de Constatação foram assim capituladas:

*“TC/1: art 728, III, art 729 II, e na lei 8.212 de 29/8/91, art. 4º inciso II;
TC/2: “art 729 II, e art. 4º inciso II da lei 8.212 de 29/8/91;
TC/3: “art 729 II, e art. 4º inciso II da lei 8.212 de 29/8/91;
TC/5: “art 728, III, art 729 II, e na lei 8.212 de 29/8/91, art. 4º inciso II.”*

O Termo de Encerramento da Fiscalização sequer mencionou a aplicação de penalidades nem descreveu a tipificação legal necessária ao enquadramento nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

No auto de infração, a capitulação legal foi (fls. 110):

*“ENQUADRAMENTO LEGAL – MULTA
150% - art. 6º, parágrafo único da Lei 7.689/88 c/c o art. 728, III do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80
50% - art. 6º, parágrafo único da Lei 7.689/88 c/c o art. 728, II do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80
100% - art. 4º, inciso I da Lei 8.212/91
300% - art. 4º inciso II da Lei 8.212/91.”*

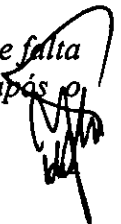
Como se pode facilmente verificar existe uma inicial incompatibilidade entre a capitulação legal antecipada nos Termos de Constatação e aquela mencionada no Auto de Infração.

Ao fazer menção expressa do inciso II do artigo 728, no TC (Termo de Constatação) e afirmar que tal documento passava a fazer parte integrante do auto de infração, deu-lhe conotações de definitividade, tanto que seus valores e textos foram expressamente reproduzidos no auto de infração, à exceção da penalidade.

Evidentemente precipitou-se a fiscalização em antecipar a capitulação legal da penalidade, mas o fez e isso não pode deixar de ser considerado.

Ainda, combinou nos seus textos, o art. 957, II, do RIR, com o artigo 4º, II da Lei nº 8.218/91, que são incompatíveis, tanto que:

“RIR/99 - Art. 728 – I – de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o



vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”

“LEI Nº 8.212/91 - Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Ademais, a Medida Provisória nº 351/2007, acerca de penalidade trouxe:

“Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

....”

Deixou de constar na legislação relativa à aplicação de penalidades de ofício a expressão “nos casos de evidente intuito de fraude”, que, por corresponder a penalidade deve desde logo ser aplicado aos casos pendentes de julgamento por força do art. 106, II, a, do Código Tributário Nacional, tornando-se necessário a prova concreta da ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Além do que, na forma do artigo 112, IV do CTN, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, em caso de dúvida quanto à graduação da penalidade aplicável.

É consenso neste Colegiado que a aplicação de penalidade qualificada deve se apoiar em descrição objetiva e especialmente formalizada para esse fim, contendo as situações agravantes e a comprovação da ocorrência dos tipos previstos na Lei nº 4.502/64, o que não aconteceu no presente caso.

Diante disso, voto por afastar a multa qualificada, mantida a penalidade básica de 75%, ressalva feita ao período anterior à vigência da Lei nº 8.218/91, que era de 50%.

Afastada a multa qualificada, a aplicação do estatuído no artigo 150 do CTN assume outros contornos, porquanto a homologação tácita operou-se sobre os tributos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 31.12.1990.

Esta matéria já está pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais e a leituras das ementas ¹ (mais recente) abaixo transcritas comprovam de forma insofismável a assertiva acima:

CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ART. 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. *A regra de incidência de cada tributo e que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150, da Lei nº 8.212/91 em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal. Recurso Especial do contribuinte conhecido e provido. (Ac. nº CSRF/01-04.988, de 15/06/2004).*

"DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF. *A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 d Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Tendo o Pleno do STF já se manifestado sobre*

¹ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 11/04/2008.

obrigatoriedade de veiculação de normas regulando as matérias contidas no artigo 146-III da CF, serem complementares, pode o julgador administrativo se aliar à referida tese, aplicando-se o Código Tributário Nacional em detrimento de Lei Ordinária (STF TRIBUNAL PLENO – RE 407190/RS – SESSÃO DE 27/10/2004). (AC. nº CSRF/01-05.513, DE 18/09/2006).

Como se vê, a jurisprudência já está consagrada no sentido de que a regra de incidência de cada tributo ou de cada contribuição define a sistemática de seu lançamento e não a existência de pagamento antecipado ou não dos tributos ou contribuições. Como o IRPJ e a CSLL devem obrigatoriamente ser recolhidos no respectivo vencimento, independentemente de qualquer procedimento por parte da administração fiscal, tratam-se de lançamento por homologação e como tal, rege-se pelo § 4º, do artigo 150, do CTN.

No âmbito judicial, a matéria está pacificada porquanto a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, já foi decretada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no processo nº 2000.04.01.092228-3/PR, com a seguinte ementa:

“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir a área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, ‘b’, da Constituição Federal.”

A Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça já julgou procedente a arguição de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991 e, assim se pronunciou no acórdão proferido no AI no Recurso Especial nº 616348/MG (2003/029004-0), de 15/08/2007, relatado pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASCK, sintetizada na seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, ‘b’, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), tem, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, ‘b’, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formar o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente.



O Supremo Tribunal Federal já manifestou em diversas oportunidades, sobre o tema:

a) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE², foi decidido à unanimidade de votos pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 1º de julho de 1992, onde o Ministro Relator Carlos Velloso, expressa quanto à natureza da norma para a disciplina do instituto da prescrição quanto às contribuições sociais, nos seguintes termos:

“Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex-vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuições sejam definidos na lei complementar (art. 146, III, ‘a’). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III ‘b’). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos nas leis complementares de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições para fiscais (CF, art. 146, III, ‘b’; art. 149).” (destaquei)

b) esse entendimento foi reiterado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266-3/SC³, também, relator o Ministro Carlos Velloso, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de fevereiro de 2004, onde ficou assentado:

“As contribuições do art. 146 a C.F., de regra, podem ser instituídas por lei ordinária. Por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, ‘a’). No mais, estão sujeitas às regras das alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso III, do art. 146, da C.F. Assim, decidimos, por mais de uma vez, como v.g., RE 138.284/CE por mim relatado (RTJ 143/313), e RE 146.733/SP, Relator o Ministro Moreira Alves (RTJ 143/684).” (destaquei)

Na recentíssima sentença proferida de 13 de agosto de 2007, no Recurso Extraordinário nº 552.710-7/SC, o Ministro Marco Aurélio faz um retrospecto das decisões anteriores e sintetizou a sentença com a seguinte ementa: **“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL E PRESCRICIONAL. REGÊNCIA. ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/91. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM. HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. NEGATIVA DE SEGUIMENTO.”**

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal não está admitindo o recurso extraordinário, por se tratar de uma matéria já pacificada em todas as instâncias do Poder Judiciário.

² REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 149. São Paulo: Dialética, fev. 2008, pág. 129/140.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em www.stf.gov.br e acesso em 22/02/2008.

Diante da jurisprudência administrativa e judicial firmada e face ao disposto no artigo 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, opino pelo acolhimento da decadência do direito de a Fazenda Pública da União de constituir crédito tributário relativo ao IRPJ no ano-calendário de 1990 e ao imposto de renda na fonte e todas as contribuições, nos anos-calendário de 1989 e 1990.

2. MÉRITO

Acolhida a preliminar de decadência para todos os tributos e contribuições para os anos-calendário de 1989 e 1990 e reduzido o percentual da multa de lançamento de ofício para 75%, o litígio se restringe aos anos-calendários de 1991, 1992 e 1993 relacionadas com as seguintes bases de cálculo:

AC	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	IRPJ/CSLL	IRF/LL	COFINS	FINSOCIAL	PIS/FAT
1991	TC Nº 01 E TC Nº 01-A					
	Diferença de Estoque	729.601.255,96	0	0	729.601.255,96	729.601.255,96
1992	Remessa p/ Demonstração	85.959.824,36	0	85.959.824,36	0	85.959.824,36
1992	Diferença de Estoque	111.009.573,17	0	111.009.573,17	0	111.009.573,17
1993	Remessa p/ Demonstração	640.000.000,00	640.000.000,00	640.000.000,00	0	640.000.000,00
1991	TC Nº 2					
	Remessa como Amostra	2.926.336,00	0	0	2.926.336,00	2.926.336,00
1991	TC Nº 5					
	Reposição em Garantia	51.210.582,43		0	51.210.582,43	51.210.582,43
1992	Reposição em Garantia	248.826.361,05		248.826.361,05	0	248.826.361,05
	TOTAIS	1.869.533.932,97	640.000.000,00	1.085.795.758,58	783.738.174,39	1.869.533.932,97

Identificadas as bases de cálculo em litígio, examina-se a seqüência de acontecimentos desde o lançamento original, as parcelas que foram excluídas na decisão de 1º grau e seus fundamentos para em seguida analisar as razões expostas no recurso voluntário.

2.1. DIFERENÇA DE ESTOQUE

A diferença de estoque apurada pela fiscalização e demonstrada no Termo de Constatação nº 01 e 01-A, correspondente a seguintes bases de cálculos:

ANO CALENDÁRIO	BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL			MULTA (%)
	INICIAL	EXCLUÍDA	EM LITÍGIO	
1991	860.889.838,48	131.288.582,52	729.601.255,96	75%
1992	175.716.390,83	64.706.817,66	111.009.573,17	75%
TOTAIS	1.036.606.229,31	195.995.400,18	840.610.829,13	

Esta diferença de estoque foi apurada pela fiscalização tendo em vista que as colheitadeiras e plataformas remetidas para potenciais compradores ou revendedores não foram computadas no estoque no encerramento do balanço anual e, daí a presunção de omissão de receitas.

No ano-calendário de 1990, não foram computados 5 colheitadeiras multiplicado pelo preço médio de cada um, foi apurada a diferença de Cr\$ 11.017.364,60. Esta parcela não será objeto de litígio porque já foi acolhida a preliminar de decadência relativamente a este ano-calendário.

A fiscalização constatou que não constaram do inventário as seguintes mercadorias que teriam sido remetidas para a demonstração:

AC	QTDE	TIPO DE MERCADORIAS
1991	58	COLHEITADEIRAS (fls. 1805/1806)*

1991	52	PLATAFORMAS (fls. 1806/1807)*
1992	38	COLHEITADEIRAS (fls. 1808/1809)*
TOTAL	148	

(*) fls. do processo original de n° 13808.000071/96-05 que corresponde as fls. 454/455, 455/45 e 457/458 destes autos.

Uma vez identificadas as notas fiscais de remessa para a demonstração e, por consequência, identificadas os números de chassis e outra forma de individualização de produtos, a recorrente traz aos autos, as provas que evidenciam a venda posterior ou a remessa para entrega futura de todas as colheitadeiras e plataformas, com o número das respectivas notas fiscais e escrituração das respectivas operações.

As provas que a recorrente traz aos autos faziam parte da documentação e da escrituração do sujeito passivo e, portanto, numa auditoria fiscal, a autoridade lançadora deveria ter examinado amiúde.

Por outro lado, a diferença de estoque foi apurada pela fiscalização conforme o demonstrativo abaixo:

AC	QTDE	MERCADORIAS	PREÇO MÉDIO	TOTAIS
1990	5	COLHEITADEIRAS	2.203.472,92	11.017.364,60
1991	36	COLHEITADEIRAS	21.424.114,13	771.268.108,68
1991	32	PLATAFORMAS	3.144.971,70	100.636.094,40
		TOTAL NO ANO DE 1991		871.907.203,08
1992	3	COLHEITADEIRAS (9075)	280.203.609,71	840.610.829,13
1992	2	COLHEITADEIRAS (9070)	103.506.382,39	207.012.764,78
		TOTAL NO ANO DE 1992		1.047.623.593,91

Em seguida, calculou-se a diferença computando-se o estoque inicial, conforme demonstrado no Termo de Constatação n° 01-A, como segue:

AC	ESTOQUE FINAL	ESTOQUE INICIAL	RECEITA OMITIDA
1990	11.017.364,60	0	DECADENTE
1991	871.907.203,08	11.017.364,60	860.889.838,48
1992	1.047.623.593,91	871.907.203,00	175.716.390,83

O cálculo contido nesta planilha não comporta qualquer dúvida, porquanto a receita omitida corresponde à diferença entre o estoque final e o estoque inicial em cada ano-calendário.

Verifica-se que o estoque final de cada ano-calendário passa a ser automaticamente custo para o ano subsequente e, portanto, numa seqüência de diversos anos-calendário, em cada ano-calendário só seria cabível a tributação com fundamento no artigo 6º e seus parágrafos do Decreto-lei n° 1.598/88, consolidado no artigo 171 e seus parágrafos do RIR/80 e orientação estabelecida no Parecer Normativo COSIT n° 02/96, a título de postergação de pagamento de imposto e não como omissão de receita como consta dos autos. A imputação de omissão de receita só seria viável no último exercício quando ainda não for computados os custos relativos ao estoque inicial.

A jurisprudência administrativa está pacificada conforme ementas dos seguintes acórdãos⁴:

“OMISSÃO DE ESTOQUE. SUBAVALIAÇÃO. POSTERGAÇÃO. A omissão no valor do estoque acarreta-lhe subavaliação e, em conseqüência, postergação na satisfação pecuniária, para outro exercício, do imposto incidente sobre o valor omitido, com o qual se reduziu indevidamente o lucro real no exercício de competência.” (Ac. 101-76.686, de 02/07/1986 e Ac. 105-04.272, de 23/04/1990).

“SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE. Uma vez verificada a subavaliação do estoque, a tributação somente poderá incidir sobre o valor postergado e não sobre o montante total da subavaliação. Recurso provido em parte.” (AC. 101-87.591, de 07/12/1994).

Outrossim, decisões mais recentes confirmam o entendimento já sedimentado conforme seguintes acórdãos⁵:

“SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE. À subavaliação de estoque deve ser dado o tratamento tributário previsto no artigo 171 e parágrafos do RIR/80.” (AC. 107-04.974, de 12/05/1998).

“IRPJ. AVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL. REFLEXOS NO VALOR DO ESTOQUE INICIAL DO PERÍODO-BASE SUBSEQUENTE. A apropriação incorreta de reajustes dos preços da matéria prima acarreta subavaliação dos estoques finais, com reflexos na determinação do resultado fiscal do período – redução do prejuízo apurado. De outro lado, a atribuição de novo valor ao estoque final do período-base implicar em atribuir-se o mesmo valor ao estoque inicial do período-base subsequente, com a conseqüente recomposição do resultado fiscal desse período – aumento do prejuízo fiscal. (Ac. 103-20.011, de 09/06/1999).

“SUBAVALIAÇÃO DO ESTOQUE. CONTABILIDADE INDUSTRIAL. A contabilidade de custos integrada na contabilidade geral da empresa não deve ser desprezada, com vista ao arbitramento dos estoques de matéria prima, produto em elaboração e produto acabado se não apontada a deficiência técnica na sua elaboração. Por outro lado, se postergação no pagamento do imposto houve, ela deverá ser apurada observando-se critério definido em ato normativo da administração tributária (PN-CST nº 02/1996).” (Ac. 101-93.132, de 15/08/2000).

Desta forma, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as bases de cálculo apontadas pela fiscalização e, parcialmente, mantidas pela autoridade julgadora de 1º grau não preenchem os

⁴ BRASIL. CD-ROM - JURICIF – Jurisprudência Informatizada da Câmara Superior e Conselhos de Contribuintes. São Paulo: Áurea Editora Ltda, 1ª edição.

⁵ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 05/02/2008.

requisitos legais e orientações normativas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, motivo porque devem ser excluídas da tributação as parcelas de Cr\$ 729.601.255,96 e Cr\$ 111.009.573,17, nos anos-calendário de 1991 e 1992.

Outrossim, na decisão de 1º grau, de fls. 395 a 464, no ano-calendário de 1991, 01 colheiteiras consideradas omitidas já haviam sido computadas como receitas omitidas no ano-calendário de 1990 e 03 colheiteiras que a fiscalização considerou como enviadas para demonstração, não saíram do estabelecimento industrial e, assim, acarretaria uma redução de 04 colheiteiras (fls. 422/424); no ano-calendário de 1992, o Registro de Inventário indicava 38 plataformas em vez de 20, como apontada pela fiscalização e desta forma, a diferença de estoque seria de 14 e não de 32 (fls. 424/426).

O ajuste respectivo foi demonstrado na decisão recorrida como segue:

AC	QTDE	MERCADORIAS	PREÇO MÉDIO	TOTAIS
1990	5	COLHEITADEIRAS	2.203.472,92	11.017.364,60
1991	32	COLHEITADEIRAS	21.424.114,13	685.571.652,16
1991	14	PLATAFORMAS	3.144.971,70	44.029.603,80
		TOTAL NO ANO DE 1991		729.601.255,96
1992	3	COLHEITADEIRAS (9075)	280.203.609,71	840.610.829,13
1992	2	COLHEITADEIRAS (9070)	103.506.382,39	207.012.764,78
		TOTAL NO ANO DE 1992		1.047.623.593,91

Em seguida, a autoridade julgadora de 1º grau efetuou o seguinte cálculo para apurar a receita omitida, conforme planilha de fls. 432:

ANO-BASE 1990 – Item ‘a’ (colheiteiras)	11.017.364,60
ANO-BASE 1990 – Item ‘b’	370.000,00
TOTAL DE 1990	11.387.364,60
ANO-BASE 1991 – Item ‘a’ (colheiteiras)	685.571.652,80
ANO-BASE 1991 – Item ‘b’ (plataformas)	44.029.603,80
TOTAL DE 1991	696.959.016,76
VALOR OMITIDO EM 1990	(11.017.364,60)
ANO-BASE 1991 – valor ajustado	729.601.255,96
ANO-BASE 1992 – Item ‘a’ (colheiteiras)	840.610.829,13
VALOR OMITIDO EM 1991	(729.601.255,60)
ANO-BASE 1992 – valor ajustado	111.009.573,17
ANO-BASE 1992 – Item ‘b’	85.959.824,36
TOTAL DE 1992	196.969.397,53
ANO-BASE 1993 – Item ‘b’	640.000.000,00

Nesta planilha, a autoridade julgadora de 1º grau demonstrou as bases de cálculo relativas aos itens ‘a’ e ‘b’ do Termo de Constatação nº 01 e 01-A, na planilha de fls. 459 – DEMONSTRATIVO DO IRPJ, anexada ao Acórdão nº 02.256, de 28 de novembro de 2002, onde reduziu a base de cálculo de Cr\$ 860.889.838,48 para Cr\$ 729.601.255,96.

Há um ligeiro equívoco na planilha acima porque a receita considerada omitida foi calculada pela fiscalização, no lançamento inicial, expurgando o estoque inicial e desta forma, adotando-se a mesma sistemática de cálculo, obter-se-iam os seguintes resultados:

AC	ESTOQUE FINAL	ESTOQUE INICIAL	RECEITA OMITIDA
1990	11.017.364,60	0	DECADENTE
1991	729.601.255,96	11.017.364,60	718.583.891,36
1992	1.047.623.593,91	729.601.255,96	318.022.337,95

DECISÃO DE 1º GRAU

111.009.573,17

Assim, a omissão de receita caracterizada por diferença de estoque deveria ser de Cr\$ 718.583.891,36, conforme cálculo acima e não de Cr\$ 729.601.255,96, como consta dos autos.

Outrossim, para fins de incidência de COFINS (1992 = Cr\$ 175.716.390,83), FINSOCIAL (1991 = Cr\$ 860.889.838,48) e PIS/FATURAMENTO (1991 = Cr\$ 860.889.838,48 e 1992 = 175.716.390,83) as bases de cálculo adotadas pela fiscalização não estão consoante com os requisitos legais, visto que estas parcelas não correspondem as receitas consideradas omitidas, mas sim, parcelas a serem adicionadas para a determinação do lucro real ou base de cálculo da CSLL.

O erro cometido pela autoridade julgadora na adoção da base de cálculo de Cr\$ 729.601.255,96 para que seria a receita omitida não pode ser admitida posto que no lançamento inicial não foi adotada esta receita mas o valor a ser adicionado para a determinação do lucro real ou a base de cálculo da CSLL.

Pelas razões expostas, opino pelo cancelamento das exigências correspondentes a IRPJ, CSLL, COFINS, FINSOCIAL e PIS/FATURAMENTO, nos anos-calendário de 1991 e 1992, sobre a suposta omissão de receitas caracterizadas por diferença de estoque.

2.2. REMESSA PARA DEMONSTRAÇÃO

Este tópico trata de mercadorias que foram remetidas para demonstração, mediante notas fiscais e cujas vendas ou os retornos não foram comprovados, presumindo-se que tenham sido vendidas, sem a emissão das respectivas notas fiscais, conforme apurado no Termo de Constatação Fiscal nº 01:

ANO CALENDÁRIO	BASES DE CÁLCULO			MULTA (%)
	INICIAL	EXCLUÍDA	EM LITÍGIO	
1992	1.482.606.721,36	1.396.646.897,00	85.959.824,36	75%
1993	3.049.800.000,00	2.409.800.000,00	640.000.000,00	75%
TOTAIS	4.532.406.721,36	3.806.446.897,00	725.959.824,36	

A fiscalização entendeu que as mercadorias remetidas para demonstração e que não retornaram ao estabelecimento remetente só poderiam ter sido comercializadas à margem da contabilidade e sem a emissão das respectivas notas fiscais, caracterizando omissão de receitas.

As notas fiscais que acobertaram estas remessas para demonstração, nos dois anos-calendário objeto de litígio, foram os seguintes;

ANO-CALENDÁRIO DE 1992		ANO-CALENDÁRIO DE 1993	
NF Nº	VALOR	NF Nº	VALOR
118361	2.959.824,36		
120599	6.000.000,00	120887	777.800.000,00
120666	420.000.000,00	120926	400.000.000,00
120708	568.646.897,00	120990	840.000.000,00
120839	77.000.000,00	121003	792.000.000,00
150524	408.000.000,00	120876	240.000.000,00

TOTAL 1.482.606.721,36

TOTAL 3.049.800.000,00

Após diligências efetuadas, autoridade julgadora de 1º grau excluiu as seguintes parcelas que foram objeto de tributação pela autoridade lançadora:

NF. Nº	VALOR ORIGINAL	PARCELA EXCLUÍDA	TRIBUTAÇÃO MANTIDA
118361	2.959.824,36	0	2.959.824,36
120599	6.000.000,00	0	6.000.000,00
120666	420.000.000,00	420.000.000,00	0
120708	568.646.897,00	568.646.897,00	0
120839	77.000.000,00	0	77.000.000,00
150524	408.000.000,00	408.000.000,00	0
AC 1992	1.482.606.721,36	1.396.646.897,00	85.959.824,36

NF. Nº	VALOR ORIGINAL	PARCELA EXCLUÍDA	TRIBUTAÇÃO MANTIDA
120887	777.800.000,00	777.800.000,00	0
120926	400.000.000,00	0	400.000.000,00
120990	840.000.000,00	840.000.000,00	0
121003	792.000.000,00	792.000.000,00	0
120876	240.000.000,00	0	240.000.000,00
AC 1993	3.049.800.000,00	2.409.800.000,00	640.000.000,00

Relativamente às parcelas consideradas tributáveis na decisão de 1º grau, a recorrente expõe as seguintes razões de defesa:

a) a Nota Fiscal nº 118.361, no valor de Cr\$ 2.959.824,36, a remessa para demonstração de eixo traseiro enquanto que as notas fiscais de venda referiam-se a jogos de pneus traseiros, mas a recorrente insiste que se trata de um mesmo produto, de mesmo valor e que se trata de um simples erro de descrição quando da emissão de notas fiscais;

b) as Notas Fiscais nº 120599 (Cr\$ 6.000.000,00) e 120839 (Cr\$ 77.000.000,00) foram emitidas para remessa de mercadorias para exposição, mas estas mercadorias foram vendidas com a emissão das notas fiscais e regular contabilização das receitas e o fato de os compradores não serem os mesmos destinatários das mercadorias não comporta a recusa das razões de defesa;

c) a Nota Fiscal nº 120876 (Cr\$ 240.000.000,00) suportou a remessa para demonstração, mas as notas fiscais nº 120646, 120655 e 120656 comprovam a venda dos produtos descritos na primeira nota fiscal e, portanto, o fato de as vendas terem sido efetivados para outro cliente, não comporta a presunção de omissão de receitas; e,

d) a Nota Fiscal nº 120926 (Cr\$ 400.000.000,00) acobertou a remessa de uma colheitadeira em fase de desenvolvimento e nunca foi objeto de venda e nem poderia constar do estoque de mercadorias porque está contabilizado no Ativo Diferido, na conta 1.03.03.01.0011 – PROJETO 120022-11X – COLHEITADEIRA (cópia da página 94 do Livro Diário Geral, anexada aos autos, a fl. 632, destes autos) desde o dia 30/12/1990, e, além disso, este mesmo protótipo já teve saída de estabelecimento na nota fiscal nº 115371.

Da análise dos argumentos acima expostos e confrontando-se com documentos anexados ao recurso voluntário, entendemos que no ano-calendário de 1992,

recorrente tem razão, em parte, e relativamente ao ano-calendário de 1993, deve ser provido integralmente o recurso voluntário, (todas as fls. citadas nos itens seguintes são do processo nº 13808.000077/96-05) pelas seguintes razões:

a) a Nota Fiscal nº 118361 (fls. 1616), de 18 de março de 1992, no valor de Cr\$ 2.959.824,36, registra remessa para demonstração do eixo traseiro modelo 14.9/13x24 e a Nota Fiscal nº 118358 (fls. 1618), de 18 de março de 1992, no valor de Cr\$ 76.632.599,00, especifica remessa para entrega futura de jogo de pneus traseiros, modelo 14.9/13x24, e as duas notas fiscais tem como destinatário a empresa SEGABINAZZE COMERCIAL AGRÍCOLA LTDA, com sede em Uruguaiiana(RS); as provas documentais não ensejam a convicção para aceitação dos argumentos expendidos pela recorrente; os documentos indicam que são dois produtos distintos e o próprio sujeito passivo reconheceu quando do atendimento do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos nº 01 (fls. 1461), as fls. 1615 do processo nº 13808.000077/96-05, que **"POR NÃO SER IDENTIFICADO COM NUMERAÇÃO, FICA MUITO DIFÍCIL LOCALIZAR A NOTA FISCAL DA VENDA DESTE PRODUTO QUE CORRESPONDA A NOTA DE DEMONSTRAÇÃO"**; para o produto remetido para demonstração inexistente prova documental da venda do mesmo;

b) a Nota Fiscal nº 120599 (fls. 1621), de 12/11/1992, no valor de Cr\$ 6.000.000,00, indica remessa de 1 jogo de pneus traseiros, modelo 14,9/13x24, para demonstração tendo como destinatário IMUL COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA, de Uruguaiiana-RS (fl. 1621) e a Nota Fiscal nº 120699 (fls. 1622), de 08/12/1992, no valor de Cr\$ 710.150.400,00, registra a venda de 3 colheitadeiras chassi nº 907500449, 907500450 e 907500451, com 1 jogo de pneus traseiros, modelo 14.9/13.24, para FERNANDO PINTO TARRAGO, de Uruguaiiana-RS (fl. 1622); se a Nota Fiscal serviu para a venda de 3 colheitadeiras e incluiu nesta mesma nota fiscal apenas mais um jogo de pneus traseiros, os esclarecimentos prestados pela recorrente tem procedência;

c) a Nota Fiscal nº 120839 (fls.1642), de 31/12/92, no valor de Cr\$ 77.000.000,00, indica a remessa para demonstração de uma plataforma de corte 4,65 m rígida (no rodapé desta NF consta uma observação: faz parte da colheitadeira IDEAL modelo 9075, chassi nº 00451) e a Nota Fiscal nº 120699 (fls. 1643), de 08/12/1992, de Cr\$ 2.130.451.200,00, que registra a venda a prazo de 3 colheitadeiras: chassi nº 9075.00449, 9075.00450 e 9075.00451, ou seja, onde consta, além de um jogo de pneu traseiro a plataforma de corte, 4,65 m, rígida, para FERNANDO PINTO TARRAGO e pelos fatos expostos sou pela exclusão da parcela de R\$ 77.000.000,00;

d) a Nota Fiscal nº 120876 (fls. 1646), de 22/01/1993, no valor de Cr\$ 240.000.000,00, indica a remessa para demonstração de 3 (três) plataformas de corte de 4,20 m, rígidas e as Notas Fiscais nº 120646, 120655 e 120656, de 25/11/1992, respectivamente nos valores de Cr\$ 492.238.924,00, Cr\$ 559.668.914,00 e Cr\$ 662.212.000,00, indicam a venda de uma plataforma para cada um dos compradores; embora o destinatário da remessa para demonstração não seja o mesmo que os compradores finais, entendo que as provas documentais são suficientes para comprovar a efetividade das operações e por este motivo, sou pelo provimento do recurso voluntário quanto a este item; e,

e) a Nota Fiscal nº 120926 (Cr\$ 400.000.000,00) acobertou a remessa de uma colheitadeira em fase de desenvolvimento e em se tratando de um protótipo que já teve saída de estabelecimento na nota fiscal nº 115371 e nunca foi objeto de venda e nem poderia constar do estoque de mercadorias porque está contabilizado no Ativo Diferido, na conta 1.03.03.01.0011 - PROJETO 120022-11X - COLHEITADEIRA (cópia da página 94 do Livro Diário Geral,

anexada aos autos, a fl. 632) desde o dia 30/12/1990, e, em se tratando de bens escriturados no Ativo Diferido não cabe a presunção de venda ou de omissão de receitas operacionais motivo porque somos pelo deferimento do recurso voluntário.

Nestas condições, relativamente às irregularidades apontadas no Termo de Constatação nº 01 e 01-A, após a análise acima e embora as datas de emissão de notas fiscais induzem contradições, permite as seguintes conclusões:

a) no ano-calendário de 1992, as parcelas de Cr\$ 6.000.000,00 e Cr\$ 77.000.000,00 podem ser excluídas da tributação pretendida pela autoridade fiscal porquanto a observação contida no rodapé da Nota fiscal nº 120839 (fls.1642), de 31/12/92, confirmam os esclarecimentos prestados pela recorrente e esta conclusão pode ser estendida, também, para a parcela de Cr\$ 6.000.000,00;

b) ainda no ano-calendário de 1992, a parcela de Cr\$ 2.959.824,36, comporta dúvidas já que a descrição dos produtos nas duas notas fiscais não coincide, mas pode ter cometido erro de descrição porquanto os códigos utilizados são os mesmos;

c) no ano-calendário de 1993, a parcela de Cr\$ 240.000.000,00 pode ser excluída da tributação visto que as 3 plataformas foram vendidas como acessórios de 3 colheitadeiras vendidas;

d) no mesmo ano-calendário de 1993, a parcela de Cr\$ 400.000.000,00, correspondente a protótipo de colheitadeira devidamente escriturada no Ativo Diferido não comportaria venda e nem a presunção de omissão de receita;

Concluindo, persiste a dúvida se a parcela de Cr\$ 2.959.824,36 deveria ser tributada diante dos fatos constatados e analisados acima, mas em se tratando de uma parcela ínfima sem comprovação ou de comprovação duvidosa e face às circunstâncias materiais do fato e conforme disposto no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional, opino pela dispensa da tributação, também, desta parcela.

Este entendimento deve ser estendido para Imposto sobre a Renda na Fonte, CSLL, COFINS, FINSOCIAL e PIS/FATURAMENTO, por se tratarem de lançamentos reflexivos.

2.3 – REMESSA COMO AMOSTRA

No Termo de Constatação nº 02, a fiscalização descreveu a infração como omissão de receita operacional, caracterizada pela remessa ou amostras, mas que consistiam na verdade em operações de venda, no valor de Cr\$ 2.926.336,00, no ano-calendário de 1991.

Quando da apresentação do recurso, a empresa afirmou (fls. 505):

“Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que, por não encontrar em tempo hábil a documentação referente à operação (exatamente por se tratar de operação realizada pela empresa incorporada), a Recorrente efetuou o pagamento desta exigência antes mesmo da apresentação da Impugnação.”



Apesar de constar da diligência, no dizer da recorrente, manifestação da fiscalização atestando que a tributação era indevida, restou ela mantida equivocadamente pela autoridade recorrida.

Deixo de conferir se o pagamento ocorreu pelos valores indicados a fls. 505 e se os cálculos são devidos, uma vez que o pagamento de tributo lhe retira o questionamento no processo, refletindo reconhecimento do débito e abrindo mão de sua discussão, quer dizer, afastando-se o litígio, mesmo que momentaneamente.

Se houve o pagamento, o crédito tributário está extinto, sem que isso represente a perda do direito de questionar em fase adequada o acerto do pagamento.

Isso, porém, é procedimento próprio de processo em separado de pedido de restituição por pagamento indevido, forma que reveste o pagamento feito sem amparo impositivo legal, mesmo que espontâneo ou forçado.

É impossível examinar repetição de indébito em processo de exigência de crédito tributário porque nos processos de restituição a autoridade julgadora de 1º grau é o Delegado da Receita Federal e, posteriormente, com recursos para Delegacia da Receita Federal de Julgamento e aos Conselhos de Contribuintes e, portanto, o exame do pleito, diretamente pelo Conselho de Contribuintes caracteriza uma verdadeira subversão do trâmite processual.

Diante disso, não há como se conhecer do recurso relativamente a este item, pois nela não mais se encontra o necessário litígio. Isso sem prejuízo a que a recorrente pleiteie em processo de repetição de indébito que teria sua tramitação e julgamento próprio e em rito previsto na legislação e nas normas administrativas vigentes.

Voto, assim, por não conhecer do recurso relativamente a este item.

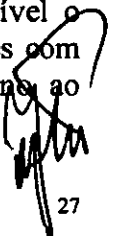
2.4 – REMESSA PARA REPOSIÇÃO EM GARANTIA

No Termo de Constatação nº 05, a autoridade lançadora descreveu a infração como omissão de receita operacional, caracterizada pela remessa de bens como reposição ou substituição em garantia, mas que se constituíam em verdadeiras operações de venda, nos seguintes anos-calendário: ano-calendário de 1991 – Cr\$ 51.102.592,67 e ano-calendário de 1992 - Cr\$ 248.826,05, já expurgados pelo provimento parcial correspondente ao comprovado retorno dos bens.

A recorrente alegou que não foram apreciados os documentos de fls. 1288 a 1390, quando o processo contém apenas 1259 em seus cinco volumes.

Tem razão a recorrente porquanto pelas normas internas da Secretaria da Receita Federal quando existe recurso de ofício, o processo administrativo é desmembrado, sendo que os autos originais direcionam para o exame do recurso de ofício, e os autos apartados por cópia tramitam com o recurso voluntário.

Requisitados os autos originais e apensados a estes autos, foi possível o exame dos documentos relativos as folhas indicadas e realizadas as devidas conciliações com os documentos que serviram para as remessas para demonstração e posterior retorno ao



27

estabelecimento remetente ou, ainda, a remessa para os fornecedores de peças ou acessórios, bem como os respectivos documentos que constataram os defeitos nas peças e acessórios.

Examinando a documentação anexada aos autos, as fls. 1288 a 1390, bem como as fls. 319 a 323, do processo administrativo fiscal nº 13808.000077/96-05, permite a seguinte constatação:

REPOSIÇÃO EM GARANTIA				RETORNO DAS PEÇAS SUBSTITUÍDAS				PEDIDO DE GARANTIA	
NF N°	FLS.	DATA	VALOR	NF. N°	FLS.	DATA	VALOR	DOCUMENTO	FLS.
118472	1288	30/03/92	907.133,85	5215	1289	22/04/92	907133,85		
118287	1290	11/03/92	394.592,80	5214	1291	22/04/92	394592,80		
117065	1292	30/08/92	203.239,50	5081	1293	29/10/91	203239,50		
117591	1294	10/12/91	107.203,13	3870	1295	27/11/91	107203,13		
110910	1296	23/01/90	30.398,19	2736	1297	18/11/89	21071,64	46023/46017	1298/99
118419	1300	25/03/92	1.105.550,57	4050	1301	25/03/92	1052905,00		
117317	1302	22/10/91	129.989,26	3747	1304	11/11/91	129347,24		
117420	1303	07/11/91	3.858,13	3748	1305	11/11/91	4500,15		
111442	1306	08/02/90	7.756,62	2356	1357	22/01/90	4190,90	452248	1308
120153	1309	08/05/92	1.640.000,00	3572	1311	27/06/91	746182,38	43163	1310
118746	1312	09/01/91	171.021,45	845	1313	30/11/90	136817,15		
120157	1314	11/05/92	3.317.659,43	4157	1315	29/04/92	4822885,80	45726/29/32	1318/18/19
				3837	1316	13/12/91	31336,80	45725/28	1320/21
117444	1322	13/11/91	240.075,55	3867	1326	24/01/92	240075,55		
117445	1324	13/11/91	731.195,37	3868	1325	24/01/92	731195,37		
117049	1326	23/08/91	256.464,77	3301	1327	27/03/91	228986,40	45933	1328
115692	1329	28/12/90	28.585,38	3353	1330	10/04/91	31071,05		
111448	1331	08/02/90	8.257,15	4442			0,00	41431	1332
111580	1333	13/02/90	31.596,89	27642			0,00	45026/027	1334/1335
116957	1336	31/07/91	185.126,96	2219	1337	19/16/91	161704,00		
116516	1338	18/04/91	261.207,03	16123	1339	18/04/91	256849,62		
118291	1340	12/03/92	1.734.601,71	16714			0,00	37960	1341
115805	1342	18/01/91	203.541,26	6575	1343	25/01/91	107989,76		
117330	1344	25/10/91	480.000,00	673	1345	27/11/90	4700,00	43321/45074	1346/47
120069	1348	30/04/92	1.640.220,84	38	1349	21/06/92	1640220,84		
117241	1350	03/10/91	396.834,00	8920			0,00	45332	1351
117282	1352	16/10/91	396.834,00	1E+05			0,00	15334	1353
117318	1354	23/10/91	396.834,00				0,00	15335	1355
117419	1356	07/11/91	172.583,20	1110	1357	16/09/91	143211,00		
117449	1360	13/11/91	370.453,03	1133	1361	10/04/92	61811,00		
116735	1377	31/05/91	109.620,00	4310	1378	08/05/90	119961,30		
117218	1381	30/09/91	840.000,00	1050	1382	03/09/91	840000,00		
115769	1383	11/01/91	112.209,60	14101	1384	07/12/90	90000,00		
117035	1385	21/08/91	262.756,87	14505	1386	23/04/91	82772,45		
120168	1387	15/05/91	1.820.550,69	2463	1388	09/06/92	749152,00	47555	1390
				2465	1389	25/06/62	881733,00		
116398	319	04/04/91	232.199,50	2464	320	20/05/61	232199,50		
116392	321	04/04/91	92.879,80	16129	322	25/04/61	92879,80		
116397	323	04/04/91	46.439,90	13894	324	18/04/91	46439,90		
			19.069.470,43				15.304.358,88		

Como se vê, as remessas em garantia estão acobertadas por documentos hábeis e idôneas e, a bem da verdade, deve ficar assentado que a fiscalização não indicou quais as remessas que não retornaram, mas simplesmente, intimou o sujeito passivo para identificar todas as remessas e os respectivos retornos ou provas ou evidências de que foram substituídas.

Nestas condições e, considerando-se que a autuada encontrava-se em situação de transição face à aquisição e incorporação da Indústria de Máquinas Agrícolas Ideal S/A e diante das provas examinadas, entendemos que a infração não está perfeitamente caracterizada.

Examinando-se o TC 5 (fls. 75), encontramos o raciocínio que induziu à convicção de lançar da autoridade fiscal:

“III – A empresa intimada, além de não arrolar os documentos fiscais de retorno (como pedido no termo nº 6), deixou igualmente de apresentar os pedidos de garantia, na sua totalidade;

Com referência aos comprovantes de retorno e seu transporte, a intimada apresentou um escasso número deles, deixando de o fazer em relação a grande maioria, notadamente os de maior valor. Alerta-se de que muitas das vezes são bens de grande volume ou peso, ou ainda de valor considerável, o que afasta a eventual utilização do pretexto de seu sucateamento;

IV – Incomprovada sob qualquer forma, a verdadeira natureza dessas remessas, é perfeitamente lícito a fiscalização, a exemplo do já apurado mediante os termos de constatação nºs 1 e 2 e de resultado da intimação nº 2 (dois) item IV, adotar a conclusão de que sob capa de reposição ou substituição em garantia, a Ideal efetuava vendas, marginalizando as correspondentes receitas.”

Portanto, a conclusão não foi calcada em qualquer prova concreta, mas em simples presunção de que as saídas decorreram de vendas e como tal foram consideradas.

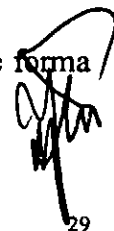
A seqüência do processo indica, porém, que a empresa conseguiu comprovar a maior parte das devoluções, fato reconhecido pela própria autoridade recorrida mediante o cancelamento da tributação no montante de Cr\$ 107.989,76 (1991) e Cr\$ 3.281.889,93 (1992) e nesta fase processual de valores significativos.

Não encontrei no processo qualquer prova direta de que uma venda sequer foi realizada com relação aos valores tributados, nem foi feita qualquer espécie de circularização, ficando a tributação calcada em presunção simples.

As alegações da recorrente são de que houve o sucateamento dos produtos em poder dos destinatários, o que igualmente não comprova, ficando também no campo das alegações.

O acolhimento parcial pela autoridade julgadora (fls. 439 e 440) confere legitimidade à operação de remessa de peças em reposição, mesmo que algumas de valor considerável, o que faz com que a única presunção possível para o caso é aquela atrelada ao tipo de operação, qual seja a de indedutibilidade do custo da peça transferida em reposição e que não se teve comprovada a devolução da peça destruída, danificada ou simplesmente substituída.

Sem dúvida isso se reflete também na apuração do lucro real, mas de forma diversa.



29

Penso que a única forma razoável de se tributar tais valores seria pela via da glosa dos custos de produção, das peças fornecidas em substituição, já que a comprovação da substituição é deficiente ou não foi adequadamente feita.

Dessa forma, não há como prosperar a tributação, uma vez que a única presunção possível seria encaminhada à glosa dos custos e não à consideração de omissão de receitas sujeitas à tributação pelas diversas exações (IRPJ, CSLL, COFINS, FINSOCIAL e PIS/FATURAMENTO).

Voto por prover o recurso relativamente a este item.

Diante do provimento integral do recurso voluntário, fica prejudicado o exame dos demais argumentos arrolados pela recorrente, mas caberia uma pequena observação sobre o tema compensação de prejuízos e base de cálculo negativa pleiteada pela recorrente.

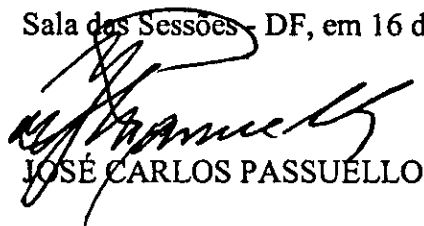
A autoridade lançadora não compensou os prejuízos fiscais e nem a base de cálculo negativa da CSLL por entender que a omissão de receita deveria ser tributada em separado como preconizado nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. Entretanto, estes dois artigos foram revogados pela Lei nº 9.430/96 e a interpretação dominante destes artigos é a de que em se tratando de penalização, a revogação tem efeito retroativo, além do que, a jurisprudência se consolidou pela não aceitação da tributação em separada estatuída naquele diploma legal..

Desta forma e também por esta razão todas as exigências contidas nestes autos não poderiam prosperar.

Com relação aos Termos de Constatação nº 2 (Pagou), 4 (Pagou) e 6 (Pagou) por não integrarem o litígio, não recebem menção na conclusão do voto.

Assim, diante do que consta do processo, voto por acolher parcialmente a preliminar de decadência para afastar a tributação do IRPJ do ano de 1990 e dos demais tributos e contribuições relativamente aos anos de 1989 e 1990 e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2008.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

