

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

Processo nº. : 10880.042926/90-42
Recurso nº. : 108.464
Matéria: : IRPJ - EXERC. 1.988
Recorrentes : PAULISTA PRODUTOS DE PAPEL S.A. e DRF EM SÃO PAULO
Recorrida : DRF EM SÃO PAULO (SP)
Sessão de : 19 DE AGOSTO DE 1997
Acórdão nº. : 108-04.467

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA DECORRENTE DE AUTUAÇÃO DO IPI - EXAME AUTÔNOMO DA MATÉRIA FÁTICA - POSSIBILIDADE: O princípio da decorrência não impede que sejam examinados os efeitos do procedimento fiscal, à luz de cada incidência tributária, tampouco pode obstar o conhecimento de matéria não examinada no julgamento do processo considerado como principal.

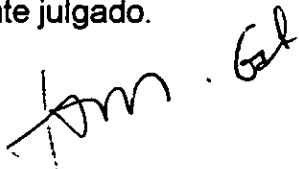
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - REVISÃO DO LANÇAMENTO - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO: A decisão de primeira instância que, baseada em novo levantamento da produção, altera a acusação de "omissão de vendas" para "omissão de compras", e recalcula a base tributável pelo preço médio das compras, não mais pelo preço das vendas, traduz-se em novo lançamento, com mudança de critério jurídico, em ofensa ao art. 146 do CTN.

DECADÊNCIA: A "decisão-lançamento", quando admitida, só tem eficácia se notificada dentro do prazo decadencial estabelecido pelo CTN.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO
RECURSO DE OFÍCIO NÃO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por PAULISTA PRODUTOS DE PAPEL S.A. E DRF EM SÃO PAULO (SP):

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



Processo nº. : 10880.042926/90-42
Acórdão nº. : 108-04.467



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente Convocada), JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº. : 10880.042926/90-42
Acórdão nº. : 108-04.467

Recurso nº. : 108.464
Recorrente : PAULISTA PRODUTOS DE PAPEL S.A. e
DRF EM SÃO PAULO (SP)

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 05/11, para exigência do Imposto de renda - pessoa jurídica e acréscimos legais, por decorrência de tributação materializada na área do IPI, em razão de omissão de receita apurada no período-base de 1.987, detectada através de levantamento de produção, comparando-se as unidades produzidas, os insumos utilizados, as vendas realizadas e as quantidades em estoque no período. Do referido levantamento resultou diferença de 594.595,05 Kg de insumos, já considerada uma perda de 20% (vinte por cento) sobre o valor das compras, concluindo a fiscalização que ***"a diferença apurada, ... traduz na verdade, uma Venda de Mercadoria desacoberta de notas fiscais de saída ... "*** (fl. 02 e verso), tudo conforme processo de origem de nº 10880.042925/90-80 (IPI).

Após prorrogação do prazo regulamentar, o lançamento foi impugnado pela petição de fls. 18/24, onde alegou a autuada que não cometeu a infração apontada pela fiscalização, além de indicar distorção no cálculo do levantamento da produção do período de 1.987, uma vez que foi considerado um estoque inicial de insumos de 1.933.453 Kg, quando na verdade o estoque comprovado era de 1.065.792 Kg. Concluiu pleiteando o cancelamento da exigência, reiterando que ***"não vendeu mercadorias desacompanhadas de notas fiscais"***, citando jurisprudência deste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 105-04.395, de 21.05.90, da 5a. Câmara) que decidiu favoravelmente ao sujeito passivo, em questão que entende semelhante ao caso em litígio.

Posteriormente, foi anexada aos autos (fls. 41/42) cópia da informação fiscal prestada pelos autuantes no processo relativo ao IPI, pela qual admitem o erro apontado no quantitativo do estoque inicial de insumos e propõem a retificação da base tributável, de

acordo com novo quadro demonstrativo da movimentação de matérias primas e produtos acabados, anexado por cópia às fls. 104 e 105 destes autos. Nesse demonstrativo, com base em novos elementos colhidos em diligência realizada no estabelecimento da autuada, a fiscalização adotou o percentual de perdas no processo produtivo indicado pela empresa, estimado em 13,5%, resultando agora na nova diferença de 52.139,27 kg, para a qual consignou representar **"Compras de produtos desacobertos de Notas Fiscais de entrada"** (fl. 104).

Sobreveio a decisão de primeiro grau (fls. 108/114), pela qual a autoridade julgadora acatou a proposta dos autuantes para retificação da base tributável de acordo com os novos demonstrativos elaborados, além de excluir da omissão de receita recalculada a parcela de Cz\$ 332.585,00, já tributada através de outro auto de infração anteriormente lavrado contra a mesma empresa, pela constatação de passivo não comprovado (fl. 92), remanescendo como receita omitida tributável nestes autos a parcela de Cz\$ 1.672.691,32, como demonstrado à fl. 111.

Em razão do montante do crédito exonerado pela decisão monocrática ser equivalente a 446.449,37 UFIR (principal + reflexos - fl. 114), a autoridade julgadora submeteu o seu *decisum* ao reexame necessário, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93.

Cientificada da decisão em 23.02.94, interpôs recurso voluntário que foi protocolizado em 25.03.94, em cuja petição de fls. 116/125 criticou o novo levantamento fiscal, alegando que a nova diferença de 52 toneladas representa *"... apenas 1% (um por cento) das 4.829 toneladas do total de matérias-primas adquiridas e em estoque, no período"* (fl. 119). Consignou que, *"... se a D. Fiscalização houvesse adotado como índice de perdas 12,5%, e não 13,5%, praticamente nenhuma diferença teria sido apurada e, conseqüentemente, não teria sido mantida a abusiva exigência fiscal"* (fl. 120). Concluiu invocando pronunciamentos doutrinários e jurisprudência administrativa para rechaçar a presunção utilizada pelo Fisco, entendendo ser aplicável o comando do artigo 112 do



Código Tributário Nacional que prevê a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, em caso de dúvida quanto aos fatos e prática das infrações.

Às fls. 127/130 foi juntada cópia do Acórdão nº 203-02.203, de 24 de maio de 1.995, relativo ao julgamento do recurso interposto no processo administrativo de exigência do IPI (nº 10880.042925/90-80), pelo qual a 3a. Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, acolhendo voto do Conselheiro relator CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI, decidiu à unanimidade, negar provimento àquele recurso, mantendo o crédito tributário remanescente naquele processo, pelos fundamentos traduzidos na ementa aqui transcrita:

*"IPI - DIFERENÇA DE ESTOQUE - A verificação de diferença no estoque de insumos e produtos autoriza a presunção "juris tantum" de que ocorreram saídas de produtos do estabelecimento sem a correspondente cobertura de notas fiscais. **Recurso negado.**"*

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

Como deixei registrado no relatório, vieram-me os autos contendo dois recursos: o recurso de ofício da autoridade julgadora de primeira instância, em razão da importância do crédito tributário exonerado, e o recurso voluntário do sujeito passivo, que pretende ver reformada a decisão recorrida, na parte do remanescente do crédito tributário do imposto de renda ainda exigido.

Ambos os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles tomo conhecimento.

No tocante ao **recurso de ofício**, a despeito de não constar qualquer indicação do seu exame no julgamento do processo matriz, onde também era pertinente, uma vez que só o crédito tributário exonerado do IPI já ultrapassava o limite de alçada (202.444,22 UFIR - fl. 114), penso que é possível apreciá-lo isoladamente neste átimo, até porque a matéria atinente à incidência ou exoneração do imposto de renda é da competência exclusiva deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Passo, então, ao exame da remessa oficial, e vejo que a exoneração processada pela autoridade julgadora de primeira instância é proveniente, tão-somente, do acatamento de erro cometido na atividade do lançamento, reconhecido pelos próprios agentes autuantes na quantificação do estoque inicial do ano de 1.987, como já ficou registrado no relatório. Assim agindo, cumpriu aquela autoridade dever de revisão do ato administrativo na esfera de sua competência, pelo que nenhum reparo na exoneração determinada pela decisão monocrática.



Vou ao exame do **recurso voluntário**, consignando que, por tratar-se de tributação reflexiva, bastaria trasladar para este processo as conclusões adotadas pela Colenda Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, exteriorizadas através do Acórdão nº 203-02.203, na sessão de 24 de maio de 1.995, quando do julgamento do processo principal relativo à incidência do IPI, sobre a mesma matéria fática. Como já relatei, aquele Colegiado deliberou, à unanimidade, pela confirmação de que a diferença no estoque apontada pela fiscalização decorre de *"... saídas de produtos do estabelecimento sem a correspondente cobertura de notas fiscais"* (fl. 127).

A despeito da existência de vínculo de dependência entre os processos, por estarem sustentados na mesma matéria fática, entendo que há, pelo menos, **três razões** de relevo que merecem exame destacado nestes autos, delas não podendo se afastar o julgador do litígio tributário, no âmbito do controle da atividade administrativa do lançamento.

A **primeira**, diz respeito à **mudança do critério jurídico do lançamento**, mudança esta materializada pela decisão monocrática, ainda que um tanto despercebida pela Recorrente, que nada objetou. Com efeito, a exigência inicial do imposto de renda, pelo auto de infração cientificado em 28.11.90, foi formalizada com os fundamentos a seguir transcritos:

"Descrição dos fatos: A empresa identificada acima, omitiu em sua escrituração contábil fiscal, receitas operacionais, por saídas de produtos de sua linha de industrialização/comercialização, desacobertas de Notas Fiscais de Saídas, consoante apurou esta fiscalização em auditoria de produção levada a efeito no estabelecimento ... " (fl. 11 - grifei).

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância, ao acatar o novo quadro demonstrativo da movimentação de matérias-primas proposto pelos autuantes (fls. 104 e 105), em razão do erro apontado nos estoques iniciais, deixou expressamente

registrada a alteração que estava processando no critério do lançamento, ao consignar no item 4 da sua decisão:

*"4 - O quadro mencionado no item precedente (fls. 104/105), demonstra uma diferença de 52.139,27 kgs, na movimentação de matérias-primas e produtos acabados no período, **diferença essa que se refere a aquisição de matérias-primas sem amparo em notas fiscais.**" (fl. 110 - grifei)*

Os fundamentos contidos no lançamento tributário primitivo foram singelamente transmudados de **"omissão de vendas"** (auto de infração), para **"omissão de compras"** (decisão) e, com isso, alterados também os critérios de quantificação da matéria tributável, uma vez que a primeira diferença de estoque apontada pela fiscalização (594.595,05 kgs) foi multiplicada pelo **"valor médio das vendas - Cz\$ 51,36 por kg"** (fl. 74), enquanto que para a nova diferença (52.139,27 kgs) a autoridade julgadora adotou o **"custo médio de aquisição de matéria prima - Cz\$ 38,46 por kg"**, proposto pelos autuantes na informação fiscal superveniente à impugnação.

Além de contestável à luz do art. 146 do Código Tributário Nacional e Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, para quem *"a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento"*, tenho para mim que decisão dessa envergadura, longe de implicar ato de mera revisão, traduz-se no verdadeiro lançamento, até administrativamente possível à época em que foi prolatada (janeiro/94), visto que aquela autoridade ainda acumulava as funções de autoridade lançadora (típica) e de julgamento (atípica), no âmbito da administração tributária, por ainda não estarem instaladas as Delegacias de Julgamento, criadas pela Lei 8.748/93 para o exercício exclusivo da segunda função.

Todavia, admitida a possibilidade da chamada "decisão-lançamento", torna-se imperioso que o recurso contra ela interposto pela empresa seja tomado como impugnação, hipótese em que deveriam os autos retornar à autoridade julgadora de



primeira instância, hoje Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, para julgamento do litígio instaurado pela contrariedade oferecida, em respeito ao consagrado princípio do duplo grau adotado pelo processo administrativo tributário vigente.

No entanto, em que pese a lógica dessa construção, invoco a sabedoria do comando normativo do § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/72, inserido pela Lei 8.748/93, para declinar dessa providência, até porque já acenei com a existência de duas outras razões ainda por examinar, que autorizam a não repetição do ato, pela possibilidade da solução definitiva do conflito a favor do sujeito passivo.

Trago, então, para exame a **segunda** razão de relevo, que é decorrência lógica da assertiva anterior, que concluiu ter a decisão recorrida natureza de lançamento. Assim o sendo, foi o ato administrativo formalizador da exigência tributária atingido pelo crivo da **decadência**, porque referindo-se aquela "decisão-lançamento" a crédito tributário do período-base de 1.987, só foi notificada ao sujeito passivo em 23.02.94 (fl. 115, verso), quando já havia transcorrido o prazo de 05 (cinco anos) previsto no Código Tributário Nacional, quer se adote a tese de lançamento por homologação (art. 150, § 4º do CTN), quer se conte o prazo na sistemática da regra geral prevista no art. 173 do mesmo Código.

Por último, ainda que a "decisão lançamento" tivesse operado a formalização do crédito tributário no prazo regulamentar, a **jurisprudência** desta Câmara, sustentada em entendimento majoritário de seus Membros, constituir-se-ia na **terceira** razão obstativa para determinar o não prosseguimento da cobrança do crédito. Isto porque, tem prevalecido o entendimento de não vislumbrar efeitos na base de cálculo do IRPJ, quando a acusação de omissão de receitas é quantificada em igual valor das compras não registradas, hipótese em que os custos das compras omitidas aniquilariam a receitas das vendas também omitidas, inexistindo lucro tributável. Embora não seja partidário dessa interpretação, tanto que tenho sido voto vencido nos julgamentos de matérias assim tipificadas, como se pode verificar no julgamento do Recurso nº 106.170, na sessão de 08 de julho de 1.997, que resultou no Acórdão nº 108-04.369, deixo registrado que, se



submetido o mérito do presente litígio a julgamento nesta Câmara, melhor sorte não lhe estará reservada.

Em conclusão, por uma razão ou por outra, proponho que não se adote o princípio da mera decorrência para julgamento do presente litígio e declino meu VOTO no sentido de:

- a) **NEGAR PROVIMENTO** à remessa oficial, e
- b) **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário do sujeito passivo, para cancelamento da exigência remanescente, relativa ao IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1997


JOSÉ ANTONIO MINATEL -RELATOR

Gst