



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001354/2005-66  
Recurso nº. : 152.459 EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ e Reflexos.  
Recorrente : 4ª Turma da DRJ de Florianópolis – SC e SCHULZ S/A.  
Sessão de : 18 de outubro de 2007  
Acórdão nº. : 101-96.368

**PROCEDIMENTO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – IMPRESCINDIBILIDADE –** A inclusão, no mesmo processo, de exigência de tributo que não decorra dos mesmos elementos de prova das demais exigências, e que não esteja incluso nas verificações obrigatórias, é nula por estar ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE –** Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

**RECURSO DE OFÍCIO –** Ante a bem fundamentada decisão recorrida que exonerou parcialmente a exigência constante nos presentes autos, impõe-se o não acolhimento do recurso de ofício ora interposto.

**IRPJ - DESÁGIO OBTIDO NA AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS – RECEITA TRIBUTÁVEL –** O deságio obtido na aquisição de crédito fiscal compensável com multas e juros, adquirido de terceiros, no âmbito do Refis, constitui receita tributável, devendo, portanto, compor o resultado do exercício para efeito de apuração do lucro real. Assim, tendo o contribuinte comprovado que tais receitas integraram o resultado do exercício, impõe-se a exoneração da exigência lançada em duplicidade.

**IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE MULTAS E JUROS NO ÂMBITO DO REFIS –** Por tratar-se de acessórios de exigências questionadas administrativamente, as multas e juros só poderiam ser deduzidas, na determinação do lucro real, por ocasião do trânsito em julgado do principal, se desfavorável ao contribuinte. Entretanto, por se tratar de um benefício concedido no âmbito do Refis, as multas e juros podem ser deduzidas no momento da opção no referido programa, até o montante da importância homologada pelo fisco.

D

D

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Sempre que o fato que originou as exigências reflexas se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência da exigência principal, as conclusões quanto a este aplicar-se-ão aos lançamentos decorrentes.

MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO – “Súmula 1º. CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Schulz S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio José Praga de Souza que davam provimento parcial quanto a nulidade do AI da CSLL em face da ausência de MPF. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares, declinar competência ao 2º. Conselho para julgamento do item 1 do Auto de Infração da Cofins (Insuficiência de Recolhimento) e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para manter apenas a exigência relativa ao item 3 do auto de infração do IRPJ (exclusões indevidas), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA  
PRESIDENTE

  
VALMIR SANDRI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº. : 10920.001354/2005-66  
Acórdão nº. : 101-96.368

Recurso nº. : 152.459  
Recorrente : 4ª Turma da DRJ de Florianópolis – SC e Schulz S/A.

## RELATÓRIO

Schulz S/A., Já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis - SC, que, por unanimidade de votos não acolheu a preliminar de nulidade dos lançamentos, indeferiu o pedido de diligência, e, no mérito julgou procedentes os lançamentos de IRPJ e PIS, e procedentes em parte os lançamento de CSLL e Cofins, relativo ao ano-calendário de 2000.

Desta decisão houve recurso de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nos termos dos arts. 25, §1º e 34, I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O presente processo decorre de auto de infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls.255/257), à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 258/261), à Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social-COFINS (fls. 262/266), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 267/271), formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 16.699.336,96, já acrescido dos encargos legais.

A autuação teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual foi constatado pela fiscalização que a Contribuinte omitiu receita financeira caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, conforme descrito no TVF as fls. 239/252, bem como compensou indevidamente as multas e juros do débitos declarados no REFIS, com prejuízos fiscais e base de cálculo da CSLL, referente a exercícios anteriores.

Por entender que houve evidente intuito de fraude na atitude do contribuinte em compensar com o mesmo crédito tributário de FINSOCIAL por duas

vezes em diferentes exercícios, o fiscal autuante aplicou, também, multa de ofício no percentual de 150% e formulou Representação Fiscal para Fins Penais – Processo nº 10920.001355/2005-19.

Devidamente notificado dos lançamentos em 06.05.2005, o Contribuinte apresentou tempestivamente, impugnação em 06.05.2005, fls. 276/325, juntando, ainda, os documentos de fls. 326/425, alegando em síntese o seguinte:

- (i) Inicialmente, alega que no processo há exigência de Cofins, em razão de uma “suposta ausência de recolhimento”. Entretanto, a matéria e o fato gerador seriam diversos daqueles tratados nas demais exigências, decorrentes de omissão de receitas e despesas indedutíveis. Desta forma, sustenta que há vício formal, por descumprimento do previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, o que ensejaria o cancelamento desta parte do lançamento.
- (ii) Prossegue, requerendo a exclusão das parcelas pertinentes a Cofins das competências dos meses de janeiro a março de 2000, por entender que já teria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário, conforme previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.
- (iii) Afirma que o auditor-fiscal presumiu a impropriedade da escrituração mantida pela contribuinte, mesmo dispondo de todos os meios para aferir a escrituração contábil da empresa. Defende que a operação efetivada por ele deu-se na forma da lei e que nenhuma impropriedade paira sobre a escrituração da aquisição de prejuízos fiscais. Desta forma, não haveria razoabilidade nem proporcionalidade no ato fiscal que teria desconsiderado fatos e circunstâncias e não teria aferido a

escrita contábil da empresa. Requer assim a decretação de nulidade do ato fiscal.

- (iv) Esclarece que ingressou no Refis e liquidou todos os valores referentes a juros e multas existentes até 01/03/2000, por conta da aquisição de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de terceiros, restando apenas os valores relativos aos créditos tributários originais.
  
- (v) Ressalta que toda a operação foi devidamente contabilizada dentro dos princípios contábeis geralmente aceitos. Entretanto, a Receita Federal em procedimento regulamentar de fiscalização teria entendido que se tratavam de operações que deveriam transitar pela conta de Ajustes de Exercícios Anteriores, baseando-se na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 21/2001. Tece considerações acerca de "ajustes de exercícios anteriores". Ampara-se no disposto no § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76, segundo o qual os ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.
  
- (vi) Defende que a Solução de Consulta apresentada pela fiscalização para justificar o lançamento não guarda relação com o caso em análise, pois "a mesma se refere ao valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente das bases de cálculo negativa da Contribuição social sobre o lucro líquido geradas em períodos anteriores. A Solução de Consulta serviria para uma empresa que detinha prejuízos fiscais e bases negativas e as utilizaria para quitar débitos próprios no Refis", caso que não corresponde ao presente.



- (vii) Afirma que quando o agente fiscal glosou o valor de R\$ 7.676.516,07 a título de despesa indedutível, e lançou o valor de R\$ 10.024.572,13 como omissão de receitas, teria atuado de forma indevida, pois não considerou os valores que foram levados à tributação, ou seja, o valor total de R\$ 14.341.585,57 (prejuízos fiscais e bases negativas de terceiros), bem como os juros que são despesas dedutíveis, no valor de R\$ 10.360.936,48, "e que não foram considerados pela empresa como despesa dedutível (documentos anexos)".
- (viii) Ressalta que o agente fiscal tornou lançamentos contábeis perfeitos e acabados, em lançamentos suspeitos o que fugiria a qualquer compreensão, mormente em se tratando de companhia de capital aberto, com regras específicas para auditoria e que tem em seus acionistas os seus principais fiscais.
- (ix) Entende que seria "interessante" o exercício de reconstituição da contabilidade dos mencionados valores, para efeitos de tributação pelo imposto de renda, bem como pela contribuição social. "Aí desconsiderando o registro da operação efetuada pela empresa, haveria um novo registro. Se a operação resultasse em um ganho, seria levado à tributação, onde haveria um valor principal de R\$ 7.922.611,45, acrescido de R\$ 6.357.432,53 de multa sobre o principal. Desta forma, as adições levadas à tributação somariam R\$ 14.280.043,98, evidentemente que os juros já estariam considerados como despesas dedutíveis".
- (x) Alega, então, que se fosse retificar a declaração de rendimentos e as bases de cálculo tanto do imposto de renda como da contribuição social, o efeito fiscal seria favorável à empresa.

- (xi) Revela que quando teve julgado a seu favor a tese denominada "Plano Verão", isto representou um aumento significativo no seu lucro, o que gerou pagamento de tributos ao Erário, ou seja, o valor reconhecido em 2002, referente ao plano verão foi oferecido à tributação (documentos anexos). Conclui, nesse sentido, afirmando que o Fisco está a exigir da empresa a tributação de um mesmo valor por três vezes: primeiro como despesa indedutível, a segunda como deságio (que é o próprio valor) e a terceira, no ano de 2002, com o lançamento integral aos resultados tributáveis do ganho resultante da ação judicial, que é o mesmo valor.
- (xii) Revela a Contribuinte que a fiscalização tributou a operação relativa ao Refis, pelo PIS e Cofins, enquadrando o mesmo como uma receita auferida por ela. Entretanto, contesta a classificação utilizada pela fiscalização, pois a amortização de juros e multa dentro do Refis não corresponderia a uma efetiva receita ou um *plus*.
- (xiii) Sustenta que a receita deve representar efetivamente um acréscimo, um ganho, que realmente aumenta o patrimônio da empresa, situação essa que não ocorreria no caso.
- (xiv) No que se refere à exclusão no LALUR do montante de R\$ 2.754.493,97 como "reversão amortização de ágio", a Contribuinte revela que no final de 1994 adquiriu a empresa Wetzel Tecnomecânica S/A, que passou a denominar-se Tecnomecânica S/A. A aquisição teria ocorrido com ágio de R\$ 2.754.493,97. Este ágio teria gerado uma despesa contábil indedutível para efeitos de apuração do lucro líquido. Assim, a impugnante teria adicionado o ágio no lucro real através do LALUR, nos exercícios de 1995, 1996, 1997 e

1998, consoante cópias do LALUR e das declarações de rendimentos anexos à impugnação.

- (xv) Prossegue afirmando que por ocasião da incorporação da Tecnomecânica S/A, houve a necessidade de reversão do ágio adicionado anteriormente, o que teria ocorrido efetivamente em dezembro de 2000. Assevera que a despesa até então indedutível para efeitos de apuração do lucro real (por isso adicionada em 1995, 1996, 1997 e 1998) passou a ser dedutível por ocasião da extinção do investimento em função da incorporação. Invoca como fundamento legal os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.
- (xvi) No que respeita à exclusão do valor de R\$ 6.537.853,74 da base de cálculo da Contribuição Social, efetivada nos meses de março a novembro de 2000, afirma que agiu equivocadamente ao informar a fiscalização de que se tratava de reversão de amortização de ágio, pois se tratava de compensação de base negativa acumulada.
- (xvii) Alega que é infundada a acusação de que teria compensado estes mesmos valores constantes do processo nº 10920.000479/94-19 com as competências da Cofins dos meses de fevereiro a maio de 2000, porque o crédito utilizado para dar sustentação à aludida compensação seria oriundo de recolhimentos indevidos de Finsocial efetivados pela incorporada Tecnomecânica S/A.
- (xviii) Sustenta que, mesmo que houvesse a utilização de crédito em duplicidade, o máximo que lhe poderia ser imputado seria a insuficiência de recolhimento em função de erro de controle ou falha interna.



- (xix) Finalmente, requer a produção de todos os meios de prova, a juntada de novos documentos, e principalmente a realização de diligência fiscal para a apuração dos valores aqui citados e comprovados em seus registros contábeis.

À vista da Impugnação, a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis - SC, por unanimidade de votos, não acolheu a preliminar de nulidade do lançamento, indeferiu o pedido de diligência, e, no mérito julgou procedentes os lançamentos de IRPJ e PIS, e procedentes em parte os de CSLL e Cofins.

Em suas razões de decidir, quanto à ausência de Mandado de Procedimento Fiscal referente à parcela da exigência ora formulada, entenderam os julgadores, com fundamento na Portaria SRF nº 1.265/1999, em seu art. 2º, caput, que os procedimentos de ofício conduzidos pela SRF demandam prévia emissão de ordem específica, qual seja, o Mandado de Procedimento Fiscal.

Corroborando o entendimento a respeito da necessidade prévia de MPF para fins de validação do procedimento fiscal, os julgadores transcreveram, o art. 20 da Portaria nº 3.007/2001, que substitui a Portaria citada anteriormente. Concluíram, nesse sentido, que são os MPF regularmente emitidos que irão dar validade à ação fiscal e que, portanto, diante da inexistência do MPF a respaldar o procedimento fiscal este não pode ser convalidado, tomando-se nulo.

Destacaram, entretanto, que apesar da regra geral estabelecer a nulidade do lançamento quando inexistir MPF que o respalde, com a precisa indicação do tributo ou contribuição a ser fiscalizado e dos respectivos períodos-base, existem exceções previstas como a disposta no art. 7º, §1º da Portaria SRF nº 3007/2001 (com a redação dada pelo art. 1º da Portaria SRF nº1.468/2003).

Consignaram que se trata de exceção feita às chamadas “verificações obrigatórias”, para as quais, independentemente do escopo estabelecido no MPF (tributo/contribuição e período fiscalizado), está a fiscalização autorizada a confrontar os valores declarados com os apurados na escrituração contábil e fiscal, nos últimos cinco anos, em relação a todos os tributos e contribuições administrados pela SRF, e exigir o crédito tributário decorrente de eventuais diferenças encontradas.

No presente caso, o MPF 09.2.02.00-2004-00349-3, emitido em 04.11.2004 (fl. 1), especifica que o tributo a ser fiscalizado é o IPI, relativamente ao período de 01/2001 a 12/2001, abrangendo toda e qualquer infração apurada dentro do escopo especificado. O MPF-Complementar de fl. 2 somente incluiu o IRPJ do ano-calendário de 2000, mas não se referiu à CSLL. Em consulta ao extrato do MPF, acostado à fl. 445, verificaram os julgadores que foi esse o único MPF-C emitido.

Destacaram que no auto de infração da CSLL (fl. 270), a fiscalização alterou a base de cálculo da CSLL, em função das infrações verificadas no âmbito da fiscalização do IRPJ, procedimento este que é previsto no art. 9º da Portaria SRF nº 3.007/2001, que autoriza a formalização de exigência de outros tributos/contribuições decorrentes dos mesmos elementos de prova das infrações apuradas na fiscalização do IRPJ. Esses valores são R\$ 7.676.516,07 e R\$ 2.754.493,97, a título de deduções indevidas, e R\$ 10.024.572,13 em função de omissão de receitas. Entretanto, na base de cálculo de CSLL foi incluído também mais um montante de R\$ 2.754.493,97 (mesmo valor já considerado). Independentemente da procedência, ou não, dessa alteração, verdade é que na falta de MPF que incluísse a CSLL entre as contribuições/tributos fiscalizados, a parcela da exigência correspondente ao citado valor não pode prevalecer.

Esclareceram que não se trata aqui de procedimento coberto pelas chamadas “verificações obrigatórias”, previstas no MPF emitido, mas sim de procedimento de auditoria mais profundo associado à determinação da composição da base de cálculo da CSLL, que não poderia ser feito no âmbito da fiscalização em análise, sem prévia autorização em MPF. Desta forma, declararam a nulidade de



parcela da exigência de CSLL. Essa parcela corresponde a R\$ 220.359,52, a título de contribuição, determinada a partir da aplicação da alíquota de 8% (v. auto de infração, fl. 267) sobre o valor tributável de R\$ 2.754.493,97. A exclusão abrange também a multa de ofício e os juros de mora, incidentes sobre a contribuição.

Alega a Contribuinte que no processo há exigência de Cofins, em razão de uma "suposta ausência de recolhimento". Entretanto, a matéria e o fato gerador seriam diversos daqueles tratados nas demais exigências, decorrentes de omissão de receitas e despesas indedutíveis. Desta forma, sustenta que há vício formal, por descumprimento do previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, o que ensejaria o cancelamento desta parte do lançamento.

Verificaram, os julgadores, a esse respeito que realmente há exigência de Cofins, decorrente de falta de recolhimento, por conta de compensação indevida. Tal matéria foi apurada em função da discrepância verificada entre o valor apurado na escrituração e aquele que foi objeto de declaração ("verificações obrigatórias"), e não se vincula à matéria tratada no lançamento principal (IRPJ, alteração da base de cálculo), razão pela qual a Contribuinte defende o cancelamento da exigência, com fundamento no mencionado dispositivo do Decreto nº 70.235/72.

Entenderam, entretanto, que referida irregularidade é de pequena monta, pois não impede a Contribuinte de exercer plenamente seu direito de defesa, nem figura como uma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a saber: I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Dessa forma, concluíram não haver motivo para o cancelamento da exigência.

Em relação ao pedido da Contribuinte quanto à exclusão das parcelas pertinentes a Cofins das competências dos meses de janeiro a março de 2000, por entender que já teria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos para constituição

do crédito tributário, conforme previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, verificaram os julgadores que apesar de sujeita ao regime de lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, o prazo para constituição do crédito tributário referente às contribuições sociais encontra-se previsto no inciso I do artigo 45 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, ou seja, extingue-se o crédito após dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido constituído. Desta forma, concluíram que o presente lançamento não foi atingido pelo decurso do prazo decadencial.

Prosseguem afirmando que não há que se alegar a inconstitucionalidade do referido artigo, uma vez que o próprio § 4.º do art. 150 do CTN determina, na sua parte inicial, a possibilidade de que outros prazos sejam determinados por lei ordinária (*" Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos[...]"*), razão pela qual nenhum óbice pode ser oposto nesse sentido. Corroborando esse entendimento transcreveram o art. 105 da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que determina expressamente o prazo decadencial de dez anos para constituição de créditos de COFINS e PIS. Face à legislação apresentada, concluíram pela tempestividade da constituição do crédito tributário referente a Cofins.

Quanto às alegações apresentadas pela Contribuinte quanto ao Parcelamento Especial – REFIS, suas considerações acerca de ajustes de exercícios anteriores e da tributação equivocada levada a efeito pela Fiscalização, constataram os julgadores que a Contribuinte tem razão quando afirma que a Solução de Consulta nº 21/2001, acostada às fls. 217 a 224, trata de contribuinte que utiliza seus próprios prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas para quitar débitos incluídos no Refis. A diferença em relação ao presente caso está no fato dela utilizar-se de prejuízos fiscais e bases de cálculos adquiridos de terceiros.

Esclareceram que para os contribuintes que utilizaram prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas gerados a partir de suas operações próprias, é pertinente a manifestação contida na referida Solução de Consulta, quando revela o

tratamento contábil aplicável, transcrevendo matéria divulgada pela empresa de consultoria "Informações Objetivas" – IOB (fls. 220/221).

Dessa forma, no caso em tela não há que se falar em valores vinculados a períodos anteriores, ou de ajustes de exercícios anteriores, porque o crédito somente passou a integrar o patrimônio da contribuinte após sua aquisição de terceiros. Portanto, incabível a escrituração a título de "ajustes de exercícios anteriores" como pretendeu a Contribuinte.

Verificaram que no presente caso, se pode aproveitar da consulta, o entendimento de que a mera quitação de multa e juros, com créditos próprios ou de terceiros, não influencia na base de cálculo do IRPJ ou da CSLL. À evidência, a dedução das multas e do juros de mora se sujeita ao regime de competência (RIR/99, § 5º do art. 344, art. 374), e isso não se altera em função da forma de liquidação, que no caso em discussão é a compensação. Por outro lado, a operação de aquisição de crédito de terceiros normalmente gera deságio tributável. É que com a possibilidade legal de aquisição de prejuízos e bases de cálculo negativas, no âmbito do Refis, criou-se um mercado de compra e venda desses créditos, no qual eles eram adquiridos com enorme deságio pelas cessionárias, mas as cedentes, normalmente empresas deficitárias, podiam auferir recursos adicionais para alavancar suas atividades.

Destacaram os julgadores que no curso da fiscalização, a autoridade autuante verificou que o crédito fiscal adquirido foi levado a crédito de conta de resultado. Entretanto, o deságio auferido teve seu efeito diluído com os lançamentos a débito de todos os valores parcelados (tributos, multas e juros) e do custo de aquisição. Às fls. 169/170, constaram que a Contribuinte havia informado os valores integrantes da conta de resultado contábil, na qual esses lançamentos foram feitos.

Consignaram que o saldo final da conta analisada é uma dedução de R\$ 7.676.516,07. Entretanto, a mera compensação de prejuízos fiscais e bases de

cálculo negativas, com débitos incluídos no Refis (multas e juros), não geram efeitos na apuração do IRPJ e CSLL.

A Contribuinte sustenta, ainda, que realizou os lançamentos com base “nos princípios contábeis geralmente aceitos”, todavia, entenderam os julgadores, que se tratando de débitos de exercícios anteriores, a regra é que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, conforme estabelecido no art. 41 da Lei nº 8.981/1995. Dessa forma, concluíram que na ausência de amparo legal e justificativa para as deduções realizadas, se mostra correta a glosa promovida pela fiscalização.

Quanto à alegação de que não foi deduzido pela empresa o expressivo montante de R\$ 10.360.936,48, a título de juros, e que seria interessante uma reconstituição da contabilidade, esclareceram os julgadores que a dedução de despesas é uma faculdade do contribuinte, mas se sujeita à comprovação perante o fisco, independentemente da forma de organização societária da empresa. Deste modo, não basta alegar que possui o direito de dedução sem comprová-lo ou sem identificar os comprovantes que, alega, teria anexado aos autos. Sendo encargo do contribuinte comprovar as suas alegações, descabe, portanto, a realização de diligências para a produção de provas que a impugnante deveria ter trazido na impugnação.

Por outro lado, verificaram que a inclusão do deságio como matéria tributável também é justificável, porque os lançamentos efetuados na forma idealizada pela contribuinte tornaram inoperante a tributação que deveria ocorrer do deságio. Por isso, foi tributado de ofício o valor do deságio, que corresponde à diferença entre o valor liberatório do crédito adquirido e o valor efetivo de aquisição (R\$ 10.024.572,13 = R\$ 11.552.710,17 – R\$ 1.528.138,04).

Em relação à afirmação feita pela Contribuinte no sentido de que quando teve julgado a seu favor a tese denominada “Plano Verão”, isto representou

“um aumento significativo no seu lucro, o que gerou pagamento de tributos ao Erário, ou seja, o valor reconhecido em 2002, referente ao plano verão foi oferecido à tributação (documentos anexos)” ressaltaram os julgadores, inicialmente, que despesa não se confunde com o deságio auferido na aquisição de crédito, que é tributável.

Prosseguiram afirmando que a defesa da Contribuinte ficou confusa ao dispor que teria incluído os débitos referentes ao “Plano Verão” no Refis, mas após o trânsito em julgado da ação, em 2002, em seu favor, teria tributado integralmente o ganho. E para comprovar afirma que “como pode ser constatado pelos documentos anexos ou pela própria escrituração fiscal da contribuinte”.

Dessa forma, entenderam serem pouco esclarecedores os motivos apresentados pela Contribuinte em sua defesa. Verificaram, ainda, que a fiscalização já havia questionado devidamente a contribuinte acerca dos valores glosados, conforme demonstra a Intimação Fiscal nº 07 (fl. 206). A intimação que teria que ser respondida em 5 dias úteis teve seu prazo prorrogado, conforme consta da fl. 208. Posteriormente, na resposta às fls. 213/214, a contribuinte afirmou que:

*c) Especifica-se que o valor PRINCIPAL inserido no REFIS corresponde aos processos administrativos 10920001693/99-89, 1092000001692/99-16, 10920000454/00-16 e 10920000453/00-45 os quais totalizam o montante de R\$ 7.922.611,45 lançado para resultado em 31/12/00.*

Nesse sentido, destacaram os julgadores que a Contribuinte teve oportunidade de esclarecer a dedução total do valor principal incluído no REFIS, de modo a esclarecer que seriam (como parece insinuar) débitos que não haviam sido deduzidos anteriormente, mas que foram incluídos no Refis, por entender que seria vantajoso para a empresa, razão pela qual teria realizado a dedução extemporaneamente.

Constataram, ainda, que poderia, então, ocorrer a situação em que a despesa dedutível seria superior ao deságio, resultando em saldo devedor da conta de resultado, mas como não houve comprovação da possibilidade da dedução realizada,

restou somente a tributação do deságio. Mesmo na impugnação, permanece a falta de precisão e clareza nos argumentos da Contribuinte, o que leva a crer que ela não tem elementos para contradizer os fundamentos da autuação, que assim não deverá ser alterada.

Em relação aos argumentos trazidos aos autos pela Contribuinte em sua defesa, quanto aos ajustes no Lucro Líquido – IRPJ e na Base de Cálculo – CSLL, verificaram que todos esses argumentos não foram apresentados no curso da ação fiscal, apesar de o agente fiscal ter solicitado esclarecimentos e concedido prorrogação do prazo para a contribuinte (Intimação Fiscal nº 007 - fl. 206).

Prosseguem afirmando que apesar da Contribuinte trazer cópias do LALUR e das DIPJ (fls. 338 a 436), estes documentos não especificam a que título o ágio ocorreu, bem como não demonstrou possuir as condições para que pudesse deduzir os valores de ágio na forma estabelecida na legislação que ele mesmo citou. Assim, deveria demonstrar a ocorrência da condição prevista na alínea “b” do art. 20, do Decreto-lei nº 1.598/77, ou seja, o fundamento econômico que ensejou a aquisição com ágio.

Além disso, não houve explicação quanto ao fato de a dedução ter sido feita pelo valor total do que seria supostamente ágio na aquisição de empresa, quando a legislação citada pela Contribuinte estabelece um limite anual de 20% para a amortização. Constataram, assim, que a Contribuinte não foi diligente na apresentação dos esclarecimentos necessários, de modo que a autuação não deve ser alterada. Desta forma, mantiveram a glosa da dedução de R\$ 2.754.493,97.

Reiteraram, ainda, no que respeita à alteração da base de cálculo da CSLL, que em função da falta de MPF, conforme já explicitado anteriormente, foi excluída da autuação a matéria tributável no montante de R\$ 2.754.493,97, não tendo sido objeto de lançamento o valor de R\$ 6.537.853,74 mencionado pela Contribuinte.



Em relação à argumentação da Contribuinte de que teria compensado estes mesmos valores constantes do processo nº 10920.000479/94-19, com as competências da Cofins dos meses de fevereiro a maio de 2000, porque o crédito utilizado para dar sustentação à aludida compensação seria oriundo de recolhimentos indevidos de Finsocial efetivados pela incorporada Tecnomecânica S/A, constataram os julgadores que foi a própria contribuinte que havia informado à fiscalização (fls. 179/180) que a compensação havia sido feita com recolhimentos a maior de Finsocial da empresa Schulz, tendo inclusive anexado cópias de DARF às fls. 182 a 189. Quanto à origem do crédito, revelou na oportunidade que "a Intimada já apresentou a esta Egrégia Delegacia fotocópias diversas da Ação Judicial 93.0101289-8 que lhe concedeu crédito de FINSOCIAL a compensar". Essa informação levou a fiscalização a concluir pela ocorrência de compensação do mesmo crédito duas vezes, com intuito de fraude, já que tinha a informação (fls. 215/216) de que esse crédito já havia sido utilizado, conforme processo nº 10920.000479/94-19. Concluíram, nesse sentido que a Contribuinte novamente não prestou adequadamente as informações solicitadas.

Por outro lado, essa nova versão dos fatos que a Contribuinte apresenta também não comprova a regularidade da compensação praticada. É que os DARF apresentados junto à impugnação (fls. 437 a 443) indicam pagamentos realizados em nome da empresa Wetzel Tecnomecânica S/A, no período de 16/10/1989 a 17/09/1990, que não podem ser utilizados para adimplir débitos surgidos após mais de cinco anos da realização dos citados pagamentos. Tal critério encontra-se explicitado no Ato Declaratório SRF nº 96/1999.

Afirmaram, ainda, que se fosse o caso do direito de compensação encontrar-se vinculado a ação judicial transitada em julgado, a Contribuinte também deveria ter apresentado pedido administrativo para realizar a compensação, conforme previa o art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 21/1997, com a redação dada pela IN SRF nº 73/97.

Concluíram, portanto, que a compensação demanda a demonstração da existência de crédito líquido e certo, e também a observância dos procedimentos previstos na legislação, sem o quê não poderá ser admitida.

Em relação à aplicação da multa agravada, sustentaram os julgadores que após analisar os argumentos de defesa da Contribuinte, não ficou comprovado o evidente intuito de fraude, pois, a tese da utilização de crédito em duplicidade não ficou devidamente comprovada, já que fundamentada em afirmativa da contribuinte, posteriormente desmentida, sem que se pudesse determinar efetivamente qual a veracidade dos fatos. Dessa forma, consideraram que não pode prevalecer a qualificação da multa, devendo a mesma ser reduzida para o percentual de 75%.

Quanto ao pedido de diligência feito pela Contribuinte, os julgadores após mencionar os art. 923 e 927 do RIR/99, bem como o art. 15 do Decreto nº 70.235/72, entenderam por bem não acolher tal pleito, visto que a diligência não se presta a produzir provas que a própria Contribuinte deveria ter trazido aos autos em momento oportuno.

Em relação à suposta ausência de razoabilidade e proporcionalidade no Ato Fiscal, consideraram os julgadores que a disponibilização da contabilidade à fiscalização, não elide a Contribuinte da responsabilidade de esclarecer a natureza das contas utilizadas e dos lançamentos registrados, quando instada a isso. De qualquer forma, constataram que a autuação está sim amparada na escrita contábil da empresa e a Contribuinte, melhor que ninguém, é quem mais conhece a escrituração, o que lhe possibilitaria trazer os esclarecimentos requeridos. Entretanto, na ausência destes a autuação não demanda reparos.

Entenderam os julgadores que não merecem prosperar os argumentos apresentados pela Contribuinte relativos a não incidência de PIS e COFINS referente ao REFIS, pois o deságio auferido tem a natureza de receita, aumentando, portanto, o patrimônio da empresa, afinal o crédito é adquirido por um valor menor que aquele dos

débitos que possibilita liquidar, configurando a diferença uma receita da adquirente do crédito. Na contabilidade, os lançamentos relativos à aquisição de crédito fiscal com deságio poderiam ter a seguinte configuração: débito – crédito fiscal (ativo); crédito – valor pago (caixa); crédito – deságio (receita).

Nesse sentido, a fiscalização anexou às fls. 226 a 229 cópia da Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 38/2003, concluindo, portanto, que não há óbice à tributação do deságio como receita tributável.

Após apreciarem as questões apresentadas em relação ao lançamento de IRPJ, verificaram os julgadores que ele não demanda alteração. Aplicando-se essa mesma conclusão aos lançamentos decorrentes que se amparam nas mesmas matérias de tributação (receita omitida e glosa de deduções). Ressalvadas as matérias que não se vinculam ao lançamento principal (IRPJ), as quais tiveram apreciação específica (alteração da base de cálculo da CSLL e compensação de Cofins).

Intimada da decisão de primeira instância, tempestivamente recorreu a esse E. Conselho de Contribuintes (fls. 488/521), alegando em síntese que:

Apesar da decisão de primeira instância ter reconhecido a irregularidade/vício formal cometido pela fiscalização, entendeu não haver motivo para o cancelamento da exigência relativa a Cofins; isto porque, alega a Contribuinte que uma vez reconhecida que a glosa de Cofins não faz parte das “verificações obrigatórias”, previstas no MPF emitido, tem-se conseqüentemente que o procedimento fiscal no que tange a referida contribuição não estava autorizado. Dessa forma, requer a declaração da nulidade da parcela da exigência da Cofins, da multa de ofício e dos juros de mora incidentes sobre ela, tal como decidiu a DRJ para a exigência de CSLL.

Afirma a Contribuinte que não deve prosperar o entendimento da decisão de primeira instância no que diz respeito à decadência dos créditos tributários,



visto que a Cofins é uma contribuição social, administrada pela Secretaria da Receita Federal, que não se confunde com aquelas de natureza eminentemente previdenciária e administradas pelo INSS. Dessa forma, afirma que não se aplica a Lei nº 8.212/91.

Transcreve, ainda, entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, concluindo que Lei Ordinária não pode se sobrepor ao CTN que determina em seu art. 150, §4º, o prazo decadencial de 5 anos, sob pena de desrespeito a Constituição Federal.

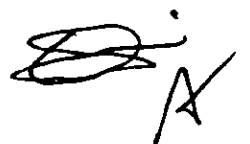
Requer, portanto, a exclusão das parcelas pertinentes a Cofins das competências dos meses anteriores a maio de 2000, por entender que foram indevidamente lançados pela fiscalização, eis que operada a decadência.

Destaca a Contribuinte que apesar da decisão recorrida ter reduzido a multa de 150% para 75%, esta continua sendo excessiva e confiscatória, pois atenta ao direito de propriedade garantido no art. 5º, XXII da CF/88. Dessa forma, requer que a multa aplicada seja revista caso o Auto de Infração seja mantido, sob pena de desrespeito a capacidade contributiva.

Afirma que apesar da DRJ – Florianópolis não ter acolhido seu pedido de diligência, esta se faz necessária diante de todas as fragilidades do apontamento fiscal e diante de todos os esclarecimentos prestados por ela, prevalecendo, assim o princípio da verdade material. Nesse sentido transcreve diversas doutrinas, bem como decisões do Conselho de Contribuintes.

Esclarece, também, que a realização da diligência não é para suprir provas que a contribuinte deveria ter juntado anteriormente, mas sim para que, diante dos demonstrativos apresentados e das controvérsias instauradas, seja eficazmente re-analisada a auditoria realizada.

Pela decisão proferida, entende a Contribuinte que a DRJ não compreendeu os lançamentos contábeis efetuados pela empresa. Assim, para que não



remanesçam dúvidas quanto à tributação do deságio demonstra passo a passo que o deságio foi tributado.

Alega que os Srs. Auditores fiscais tiveram acesso a toda a sua documentação contábil/fiscal, porém, parece que não fizeram uma análise criteriosa dos lançamentos contábeis, pois se o tivessem feito, certamente, teriam verificado a inexistência de omissão de receitas, visto que todos os lançamentos estão devidamente comprovados.

Insurge-se também contra o entendimento da decisão recorrida que manteve a glosa sob o argumento de que a dedução das multas e juros de mora se sujeitam ao regime de competência, e que, por conta disso, não poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL quando dos lançamentos dos valores no REFIS. Isto porque, entende que em respeito a boa técnica contábil, o momento oportuno para que a contribuinte faça o lançamento da multa e dos juros como despesas, se dá quando a discussão transita em julgado desfavoravelmente, como ocorreu no presente caso.

Destacou, ainda, que a DRJ não impugna a legitimidade em se deduzir os juros, mas sim a prova da existência dos mesmos. Dessa forma, salienta que o valor de R\$ 10.360.936,48, refere-se justamente aos juros que foram incluídos no REFIS e que foram pagos com prejuízos fiscais e bases negativas.

Em relação à reversão dos fatos em virtude de sentença judicial posterior, esclarece que aproximadamente 90% dos valores incluídos no REFIS, referem-se aos valores que continuaram a ser discutido na ação judicial do “Plano Verão”, a qual, aliás, transitou em julgado favoravelmente a empresa.

Assim, os valores ganhos na referida ação judicial são os mesmos que foram colocados no REFIS, sendo devidamente tributado o ganho judicial, não há que se falar na tributação novamente, daqueles inseridos no REFIS, mas ao contrário, estes devem ser considerados como despesa dedutível.

Conclui, afirmando que uma vez comprovada a total improcedência das alegações fiscais, tem-se que o lançamento fiscal é indevido e deve ser cancelado.

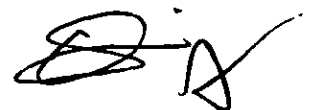
Quanto à afirmação de que apesar da Contribuinte trazer aos autos cópias do LALUR e das DIPJ, estes documentos não especificam a que título o ágio ocorreu, a Contribuinte junta aos autos a Ata de Assembléia (anexo 3) que deliberou sobre a referida operação, concluindo que não restam dúvidas de que o deságio se deu por ocasião da incorporação da Wetzel Tecnomecânica S/A pela Contribuinte.

Para contrapor a afirmação da DRJ de que não demonstrou/comprovou o fundamento econômico que ensejou a aquisição do ágio, a Contribuinte junta o "Protocolo e justificativa de incorporação" (anexo 4), o qual traz expressamente a descrição do fundamento econômico que gerou o ágio contabilizado, derruindo, assim, definitivamente a exigência fiscal.

Insurge-se, ainda, contra o entendimento proferido na decisão de primeira instância quanto à limitação em 20% para a amortização da dedução do valor total do ágio. Pois, tal limite, refere-se ao período em que vigora o investimento de uma empresa na outra, todavia, nos casos de extinção daquele, como ocorre na incorporação, por exemplo, não há que se falar em limite anual, podendo ser feita à amortização de 100% dos valores na empresa adquirente, no caso, a Contribuinte.

Em relação à suposta compensação em duplicidade dos créditos de FINSOCIAL, entende a Contribuinte que descabe a afirmação da DRJ de que os DARFs juntados aos autos indicam pagamentos realizados em nome da empresa Wetzel Tecnomecânica S/A., no período de 16/10/1989 a 17/09/1990, que não poderiam ser utilizados para adimplir débitos surgidos após mais de cinco anos da realização dos citados pagamentos.

Tendo em vista que as compensações efetuadas ocorreram antes de 30 de agosto de 2000, conclui a Contribuinte que não houve prescrição dos valores pagos indevidamente pela incorporada. Alega que tanto a legislação quanto a jurisprudência permitem compensar valores pagos indevidamente ou a maior com valores vincendos. No presente caso, afirma que diante da existência de um crédito



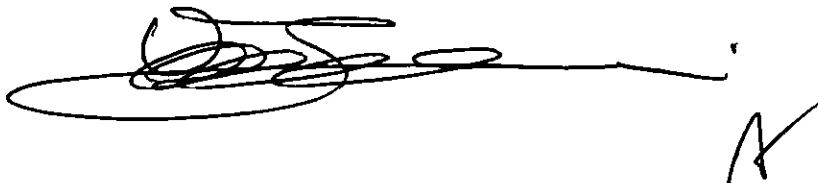
legítimo de FINSOCIAL, utilizou-se para compensar com valores de Cofins, restando improcedente qualquer exigência fiscal, por conta dessa compensação, quanto mais a alegação de compensação em duplicidade.

Em relação à incidência de PIS e Cofins, destacou a Contribuinte que conforme expresso no art. 3º da LC 07/70 e art. 2º da LC 70/91, a base de cálculo das referidas contribuições é o faturamento mensal da empresa, entendido este as receitas advindas das vendas de mercadorias e serviços. Prossegue afirmando, que não pode uma lei ordinária alterar a base de cálculo estabelecida em lei complementar, o que afronta dispositivo constitucional, bem como entendimento recente do STF.

Desta forma, sendo incontestável que a base de cálculo do PIS e da Cofins é o seu faturamento, sabendo que o deságio não se enquadra neste conceito, é evidente que o PIS e a Cofins não devem incidir sobre este montante.

Finalmente a Contribuinte requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, principalmente através da realização de diligências fiscais, visando a verdade material, bem como seja cancelado integralmente a exigência fiscal e respectivos encargos, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo instaurado.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke, followed by a small checkmark-like mark.

## VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

Os recursos preenchem os requisitos para a admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

### DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme se depreende do voto proferido pelo Ilustre Relator do Acórdão DRJ/FNS n. 7.181, as matérias objeto do recurso de ofício, dizem respeito, em primeiro lugar, a exoneração da CSLL sobre o valor tributável de R\$ 2.754.493,97, ao argumento de que o procedimento de auditoria associado à determinação da base de cálculo da referida contribuição não poderia ter sido feito no âmbito da fiscalização em análise sem prévia autorização em MPF e, em segundo lugar, da inaplicabilidade da multa agravada, pelo fato de não ter ficado comprovado o evidente intuito de fraude na suposta utilização de crédito em duplicidade na compensação de tributos.

Quanto à exoneração da CSLL sobre o valor tributável de R\$ 2.754.493,97, entendo que a r. decisão recorrida agiu com acerto em cancelar a exigência, tendo em vista que a referida exação não é decorrente do mesmo elemento de prova das infrações apuradas pela fiscalização no âmbito do imposto de renda (IRPJ), conforme previsto no art. 9º da Portaria SRF nº 3.007/2001, o qual autoriza a formalização de exigência de outros tributos e/ou contribuições quando dele é decorrente, hipótese essa ausente no presente caso, eis que se tratou de procedimento isolado de auditoria que não poderia ter sido feito no âmbito da fiscalização em análise, sem prévia autorização em MPF.

Até recentemente vinha entendendo que eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não era causa de nulidade do auto de infração, porquanto, entendia, de uma forma simplista, sua função era de dar ao sujeito

passivo da obrigação tributária, conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, ao argumento de que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, era competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento, independentemente do Mandado de Procedimento Fiscal.

Entretanto, após uma análise mais acirrada e reflexões, chequei a conclusão de que minha anterior posição encontrava-se na contramão do bom direito e em total afronta à segurança jurídica, à moralidade, à eficiência e à própria legalidade, senão vejamos:

Acerca da competência da Administração Tributária para aferir a capacidade contributiva, como reconhecido na Constituição Federal (art. 145), são as seguintes às disposições da legislação:

**Decreto nº 70.235/1972**

Art. 10. O auto de infração será **lavrado por servidor competente**, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

(...)

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número.

(...)

**Art. 59. São nulos:**

**I - Os atos termos lavrados por pessoa incompetente;**

**II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

**Portaria SRF nº 3.007/2001** (Portaria vigente à época. As mesmas disposições consta na Portaria SRF nº 6.087/2005)

**"Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).**

(...)

Em respeito à ordem jurídica, quaisquer direitos reconhecidos ou consagrados em portarias, que não afrontem direitos fundamentais, vinculam a Administração Tributária e os seus agentes ao direito subjetivo por ela mesma criado, e terão que ser respeitados sob pena, como já dito antes, de grave afronta à segurança jurídica, à moralidade, à eficiência e à própria legalidade, devendo o ato administrativo que desrespeitar as prescrições contidas naqueles atos normativos ser considerado nulo de pleno direito, não podendo, de forma alguma, ser convalidado pelo agente público seja a que argumento for.

Cabe aqui ressaltar e reconhecer a validade e força das portarias como normas da legislação tributária, pois elas, como veículos introdutores de normas, inclusive, são quem regulam os regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes, como o recentemente editado que trouxe significativas alterações na forma do seu funcionamento, bem como são os instrumentos utilizados para nomear os Auditores Fiscais da Receita Federal após aprovação em concurso.

No campo tributário, por trazer ínsito o poder do Estado para expropriar bens dos particulares, os princípios da legalidade, da moralidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa deverão ser assegurados com mais vigor uma vez que na relação jurídico-tributária o Estado é dotado de poderes amplos, inclusive, para proceder à execução forçada de bens com base na inscrição do débito por meio da Certidão de Dívida Ativa.

Porém, esse poder não pode ser exercido de modo absoluto, uma vez que ele encontra seus limites exatamente nos direitos e garantias individuais, como preceitua o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Assim, a Portaria expedida pelo Secretário da Receita Federal é o veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be a stylized 'K' and the other a more complex, cursive signature.

investir o Auditor Fiscal da Receita Federal nos poderes de fiscalizar determinado contribuinte. A competência geral do AFRF decorre da lei, porém a competência específica para atuar em um caso concreto somente é dada pelo MPF que se assemelha à procuração ou à ordem que outorga poderes ao mandatário.

Dessa forma, com o objetivo de delegar competência para o Auditor Fiscal agir em nome da Fazenda Pública foi criado o MPF – Mandado de Procedimento Fiscal - que, como o próprio nome já diz, é ele que confere o “mandado”, a ordem de mandar, e dá a competência para agir em nome do Fisco, o qual, diga-se de passagem, foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de melhor controlar as ações dos seus agentes, como consta da Ementa do próprio Ato.

Portanto, os agentes da administração tributária deverão ser os primeiros a obedecerem às regras fixadas pelos seus superiores hierárquicos. Igualmente, a Administração, quando edita um ato se obriga perante o particular a respeitar os seus próprios atos.

De outro forma, afrontaria a moralidade e à eficiência pública, bem como o direito subjetivo dos contribuintes que a administração tributária resolvesse desconhecer as regras por ela própria fixada para validar atos de agentes executados à revelia da autoridade hierarquicamente superior e em claro desrespeito das regras administrativas.

Nesse diapasão, são importantes as lições dos ilustres Conselheiros Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López, membros do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, brilhantemente colocadas na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, pp. 107 a 112 (grifos não são do original):

*“(...) Este Mandado deve ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal ao contribuinte na execução do procedimento fiscal. Providência que buscou dar maior **transparência ao trabalho fiscal e maior segurança ao contribuinte sobre o que dele irá se verificar.**(...)”*

*“II.12. Início do Procedimento Fiscal e o Mandado de Procedimento Fiscal*

A partir de 1º de dezembro de 1999, os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF são instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (...).

(...)

Já existia no âmbito da Administração Tributária Federal disciplina equivalente, executada por meio da conhecida “FM” (Ficha Multifuncional), documento interno gerado pelas autoridades que comandavam a chefia das atividades da fiscalização federal de cada unidade administrativa regionalizada, para registrar o planejamento dos trabalhos a serem desenvolvidos em determinado período, identificar os sujeitos passivos selecionados em função de critérios objetivos previamente elencados, assim como determinara amplitude dos trabalhos que deveriam ser desenvolvidos em cada caso, em função das peculiaridades de cada programação. A ficha de registro interno era denominada de “multifuncional” porque servia, simultaneamente, para cadastrar a seleção de contribuintes submetidos à inspeção, determinar os agentes do Fisco encarregados da execução de cada trabalho, identificar os períodos e tributos objeto da investigação em cada sujeito passivo, assim como discriminar e controlar o resultado das atividades de cada agente do Fisco em relação aos contribuintes fiscalizados, mediante aferição e registro do tempo despendido em cada trabalho, como também do eventual crédito tributário constituído quando do encerramento da auditoria-fiscal que estava a seu cargo.

A diferença da nova sistemática implantada pelo MPF em relação à anterior acima descrita reside principalmente na previsão de cientificação e controle da programação dos trabalhos fiscais pelo contribuinte.

(...)

O MPF, de acordo com a Portaria SRF nº 3.007/01, possui os seguintes prazos máximos de validade: I – 120(cento e vinte) dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; II – 60(sessenta) dias, no caso de MPF-D. A prorrogação do prazo poderá ser efetuada pela autoridade eminente tantas vezes quantas forem necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos no ato legal.

O MPF extingue-se: I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; II – pelo decurso dos prazos de validade. A hipótese de extinção do MPF pelo decurso do prazo de validade não implica nulidade dos atos praticados durante o período de sua vigência, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. Na emissão do novo MPF, neste caso, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

(...)

A competência atribuída ao Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF tem apenas a finalidade de explicitar quais são os poderes e deveres inerentes a seu cargo. Por permitir acesso quase irrestrito a informações sigilosas dos contribuintes, a atividade de fiscalização não pode ser exercida por qualquer servidor público, mas apenas por aquele a quem a lei impõe um rol de deveres. A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever de sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa

**atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.**

A Competência exclusiva conferida ao AFRF para efetuar o lançamento não pode ocasionar, portanto, qualquer limitação ao poder da União de exigir os tributos de sua competência, eis que esse poder deriva da própria Constituição Federal. (...). os órgãos administrativos têm amplo poder de se organizar, direcionando sua força de trabalho de forma a melhor cumprir sua atribuição. Para isso, são definidas prioridades, selecionados contribuintes, definidos os procedimentos. Via de regra, esse disciplinamento é apenas interno, ou seja, seu descumprimento só acarreta responsabilização interna corporis

O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se **da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada**, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, **O direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.**

Assim, **irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento.** Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular.”

No sentido de que o MPF é instrumento imprescindível ao lançamento e a incompetência da autoridade fiscal é vício insanável que pode ser argüido a qualquer tempo, visto que é do tipo de nulidade que não se convalida, é, também, a jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes, vejamos:

**Acórdão 101-94060. 28/01/2003**

Relatora: Sandra Maria Faroni.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA- O Mandado de Procedimento Fiscal **não é mero instrumento de controle interno, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal,** sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável ao exercício do lançamento.”

**Acórdão 101-94116 - 27/02/2003.**

*Relatora. Sandra Maria Faroni.*

*Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.*

**NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.**

**Acórdão 106-13156 - 29/01/2003.**

*Relator: Luiz Antonio de Paula*

**Ementa: MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal e se tratando de ato procedimental imprescindível à validade do atos fiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de se considerar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamento tributário conforme efetuado, sem a necessária observância do ato mandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscal conclusivo.**

No presente caso, consoante se verifica do Termo de Verificação Fiscal – Fiscalização e Complementar (fls. 01/02, o procedimento inicial determinado visava a Fiscalização do IPI e Verificações Obrigatórias (MPF-F), posteriormente estendido ao IRPJ (MPF-C), ou seja, a autoridade fiscal que procedeu ao lançamento não tinha competência legal para a execução de lançamento autônomo a título de CSLL, de acordo com as normas legais que regem o exercício e regulamentam o poder de lavrar autos de infração.

Por todo o acima exposto, entendo que agiu com acerto a r. decisão recorrida que declarou nula a parcela da exigência da CSLL acima recorrida, razão porque voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Com relação a segunda matéria objeto do recurso de ofício, ou seja, a exoneração do agravamento da multa pela ausência do evidente intuito de fraude na suposta compensação em duplicidade de tributos, entendo também que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida, eis que de fato não ficou devidamente

comprovado pela fiscalização que a contribuinte agiu de forma dolosa em compensar em duplicidade créditos de Finsocial. Ao contrário, a fiscalização, com base nas informações prestadas pela contribuinte, concluiu pela ocorrência de compensação do mesmo crédito duas vezes, sem, no entanto, carrear aos autos qualquer elemento de prova neste sentido.

Dessa forma, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício também em relação ao presente item.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Quanto ao recurso voluntário, inicialmente a Recorrente se insurge contra a exigência da Cofins, ao entendimento de que a mesma não se encontra abrangida pelas "Verificações Obrigatórias" e nem por MPF autorizativo, eis que se trata de supostas infrações apuradas em razão de falta/insuficiência de recolhimento da Cofins, portanto, com fatos geradores diversos daqueles tratados nas demais exigências, decorrentes de omissão de receitas e despesas indedutíveis.

De fato, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que a fiscalização procedeu a glosa da compensação da Cofins nos meses de fevereiro a maio de 2000, ao entendimento de que a Recorrente compensou em duplicidade a referida exação, apurada em função da discrepância verificada entre o valor apurado na escrituração e aquele que foi objeto de declaração, não estando, portanto, abrangida pelas verificações obrigatórias constantes do MPF-F e MPF-C emitidos.

Trata-se, portanto, de matéria autônoma não lastreada em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação do imposto sobre a renda, cuja competência para o seu julgamento é do Segundo Conselho de Contribuintes, *ex vi* do disposto no art. 21 dos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes.

Dessa forma, a presente matéria deve ser apartada dos presentes autos e remetida para aquele E. Conselho, para que lá seja submetida a análise e decisão.

Quanto a excessividade/confiscabilidade da multa de ofício de 75% argüida pela Recorrente, bem como o pedido de diligência, deixo de apreciá-las em vista do que será por mim decidido em relação ao mérito, vejamos:

**Item 01 do Auto de Infração - Omissão de Receitas – Receitas não Contabilizadas  
– R\$ 10.024.572,13**

Trata-se o presente item de suposta omissão de receita financeira decorrente do deságio obtido na aquisição de prejuízos fiscais e bases negativas, adquirida pela Recorrente para liquidar multas e juros existentes até 01/03/2000 no âmbito do REFIS, mantida na íntegra pela decisão recorrida, ao argumento de que a diferença entre o preço pago e o valor do crédito compensável advindo das referidas aquisições, adquirido de terceiro, constitui receita que integra o lucro líquido do período e está sujeita à incidência do IRPJ.

Por sua vez, alega a Recorrente a inexistência de omissão de receitas no importe de R\$ 7.676.516,07, eis que referido valor foi levado a tributação do IRPJ e da CSLL.

Quanto à importância que diz ter sido levado a tributação, cabe ficar aqui consignado que a Recorrente pratica uma confusão, tendo em vista que o referido valor diz respeito ao item 002 do Auto de Infração – Despesas Indedutíveis -, ao passo que a omissão de receita diz respeito à importância de R\$ 10.024.572,13, decorrente dos créditos confirmados pela Receita Federal da importância de R\$ 11.552.710,17, menos o custo pago pela contribuinte na aquisição dos referidos créditos, na importância de R\$ 1.528.138,04.

Pois bem, com relação a presente matéria a questão a ser dirimida por esta E. Câmara diz respeito a tributação ou não do deságio obtido pela Recorrente na

aquisição de créditos fiscais oriundos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de terceiros.

De acordo com a legislação tributária, numa permuta de ativos, apurará ganho de capital a parte que receber bem ou direito superior ao custo de aquisição do que der em troca. No caso, a diferença entre o preço pago e o valor do crédito compensável, decorrente de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa adquirido de terceiro, no âmbito do Refis, cuja transferência foi devidamente homologada pelo fisco, constitui acréscimo patrimonial a ser reconhecido e tributado pelo IRPJ, *ex vi* do disposto no art. 521 do RIR/99.

*In casu*, conforme se depreende da conta contábil n. 3523.00001 – 60580 – REFIS, a Recorrente ofereceu a tributação a importância de R\$ 14.341.585,57, apurada a título de deságio na aquisição do crédito fiscal, reconhecido, inclusive, pela própria autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal.

Assim, se a Recorrente já ofereceu a tributação o valor acima referido, até em importância superior àquela homologada pelo fisco (R\$ 10.024.572,13), eis que levado a crédito da conta de resultado, e não tendo notícia nos autos que a excluiu da base de cálculo do IRPJ, a conclusão a que se chega se mantida a interpretação do fisco é que estar-se-á a exigir em duplicidade a importância lançada no auto de infração, e sendo assim, não me resta outra alternativa senão exonerar a Recorrente da presente exigência, tendo em vista que referido valor já havia sido anteriormente oferecido à tributação.

**Item 2 do Auto de Infração – Despesas Indedutíveis – R\$ 7.676.516,07**

Com relação ao presente item, alega a Recorrente que a fiscalização, bem como a r. decisão recorrida, não reconheceu como dedutível a importância de R\$ 10.360.936,48, lançada a título de juros de mora no ano-calendário de 2000, momento em que referido valor foi reconhecido como devido, em vista de ter desistido das discussões administrativas para efeito de sua adesão ao REFIS.



De acordo com o disposto no §1º. do art. 41 da Lei n. 8.981/95, a dedutibilidade de despesas pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, independentemente de haver ou não depósito judicial.

Dessa forma, os valores correspondentes a juros e/ou multas relativos a tributo cuja exigibilidade esteja suspensa por força do art. 151, incisos II a IV, da Lei n. 5.172/66, constituem meros acessórios do tributo, submetendo-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal, devendo, por isso, ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real.

No presente caso, a despeito da r. decisão recorrida entender que não há que se falar em valores vinculados a períodos anteriores, ou de ajustes de exercícios anteriores, porque o crédito somente passou a integrar o patrimônio da contribuinte após sua aquisição de terceiros, conforme quis fazer crer a autoridade lançadora, concluiu que a mera quitação de multa e juros, com créditos próprios ou de terceiros, não influencia na base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, eis que a dedução das multas de mora e juros de mora se sujeita ao regime de competência, não se alterando em função da forma de liquidação.

Ocorre como já dito acima, a dedutibilidade de despesas pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, independentemente de haver ou não depósito judicial.

No presente caso, informa a Recorrente que os juros deduzidos, na importância de R\$ 10.360.936,48, são decorrentes dos processos administrativos ns. 10920.001693/99-89, 10920.001692/99-16, 10920.000454/00-16, 10920.000453/0-45 e 320589153, e que a sua contabilização e o quadro demonstrativo destes valores estiveram por meses na posse e sob análise da fiscalização, não podendo, agora, ser desconsiderados para manter a exigência.

Na verdade, a fiscalização não questionou o valor dos juros e da multa de mora apurado pela Recorrente, mas sim a sua dedutibilidade, ao argumento de que a correta escrituração das operações envolvendo a compensação das multas e juros dos débitos declarados no Refis com prejuízos fiscais e bases de cálculo da CSLL não poderia influenciar na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro do exercício, pois os débitos se referem a exercícios anteriores, e nesse sentido glosou o resultado devedor apurado na conta 3523.00001 – Refis.

Com a devida *vênia* ao entendimento expressado pela r. decisão recorrida para manter a glosa efetuada pela fiscalização, entendo, com base nos dispositivos legais que essa não é a melhor interpretação que deva ser dada à matéria, razão porque sou pela reforma da r. decisão recorrida, eis que o momento oportuno para reconhecer as despesas de juros e multas decorrentes de discussões administrativas, se dá no momento em que o contribuinte confessa, mediante solicitação expressa e irrevogável da importância questionada administrativa ou judicialmente.

De se notar ainda que, a liquidação dos valores correspondentes à multa e juros, nos termos do inciso II, § 5º. do art. 5º. do Decreto 3.431/2000, será definitiva, ainda que a pessoa jurídica seja excluída do Refis, significando dizer que para esses acessórios, na hipótese dos créditos fiscais utilizados para a sua liquidação terem sido homologados pelo fisco, não há mais discussão, eis que transitaram em julgado.

Assim, por ter a fiscalização glosado o resultado devedor apurado na conta Refis – 3523.00001, ao argumento de que não poderia influenciar na base de cálculo do imposto de renda, sem ter auditado os valores nela lançados, por entender que os juros e multas decorrentes dos processos administrativos poderiam ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda por ocasião da opção no Refis, sou pelo provimento do presente item.

Quanto à alegação de que os valores ganhos na ação judicial foram os mesmos que oferecidos no REFIS, é de se observar que a matéria encontra-se

prejudicada em razão do decidido acima, muito embora tal argumentação é impertinente a questão ora em análise, eis que o que está se discutindo no presente caso é o resultado do benefício fiscal obtido pela contribuinte na sua adesão ao REFIS, não se cogitando, portanto, acerca do eventual resultado (ganho) por ela obtido na ação judicial.

### **Item 3 do Auto de Infração – Exclusões Indevidas**

Com relação à terceira infração apurada pela fiscalização, ou seja, redução indevida do lucro real, a título de Reversão Amortização Ágio por ocasião da incorporação da empresa Wetzel Tecnomecânica S/A., alega a Recorrente que a importância ajustada no valor de R\$ 2.754.493,97, efetivamente integrou o lucro líquido nos exercícios de 1995, 1996, 1997 e 1998, tornando-se passível de exclusão por ocasião da incorporação.

Conforme se depreende das Declarações de Rendimentos e do Lalur da Recorrente, nos anos-calendário de 1995 a 1998, a contribuinte adicionou na base de cálculo do lucro líquido do exercício, as importâncias decorrentes da amortização de ágio obtido por ocasião de sua participação na empresa Wetzel Tecnomecânica S/A., incorporada em 1998, conforme deixa claro os documentos de fls. 544/553. (Diário Oficial, Laudo de Avaliação, Balanço e Proposta, Justificativa e Protocolo de Incorporação).

Por sua vez, a Recorrente efetuou a exclusão do ágio do Lucro Líquido do Exercício, para efeito de apuração do Lucro Real, tão somente no ano-calendário de 2000, conforme se depreende do LALUR (fl. 435) e da DIPJ (fl. 352), ou seja, após dois exercícios seguintes em que ocorreu a referida incorporação.

Nesse passo, e abstraindo-se do direito ou não da Recorrente de excluir da apuração do Lucro Real o ágio obtido por ocasião da aquisição do investimento, entendo que agiu com acerto a r. decisão recorrida que manteve a glosa das exclusões indevidamente lançadas pela Recorrente no ano-calendário de 2000, eis que a operação ocorreu em período pretérito, não podendo, portanto, impactar o

resultado desse ano calendário (2000), eis que não respeitou o regime de competência previsto no art. 187 da Lei das S/A., adotada pela legislação do Imposto de Renda na sua totalidade para efeito de se apurar os resultados das pessoas jurídicas que tributam seus resultados pelo lucro real.

No caso, poderia se alegar que teria havido antecipação de pagamento do imposto de renda em razão de ter sido excluído do lucro real o ágio tão somente no ano-calendario de 2000. Ocorre que não e bem assim, tendo em vista que, se a contribuinte tivesse excluído o ágio no período correto (1998), não teria recolhido imposto de renda, e sendo assim, não há o que se falar em antecipação de pagamento de tributo.

Dessa forma, eventual ajuste de exercícios pretéritos, que não originou em antecipação de tributo, deve, a *priori*, ser efetuados pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Quanto à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS), o decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos e/ou provas a ensejar diversa, considerando, evidentemente, a matéria que deve ser levada a análise do Segundo Conselho de Contribuintes.

Por todo o exposto, voto no sentido de DECLINAR da competência ao Segundo Conselho de Contribuintes em relação item 01 do Auto de Infração da COFINS, NEGAR provimento ao recurso de ofício, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para manter a exigência relativa ao item 3 do Auto de Infração do IRPJ (Exclusões Indevidas).

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 outubro de 2007.

  
VALMIR SANDRI