

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16  
Recurso nº : 121.404  
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1995  
Recorrente : CLOVER EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU/PR  
Sessão de : 13 DE ABRIL DE 2000  
Acórdão nº : 105-13.154

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA** - Inexistindo os vícios apontados pelo sujeito passivo, tanto no lançamento, quanto na decisão de primeiro grau, não prevalece a tese de nulidade dos atos administrativos.

**IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LEVANTAMENTO DE ESTOQUES** - Apurado, por levantamento quantitativo, ter a pessoa jurídica vendido mercadorias sem a correspondente contabilização, afigura-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas.

**IRPJ - DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL - GLOSA DE EXCLUSÕES** - A variação monetária ativa correspondente a recebimentos de créditos expressos em URV compõe o lucro real, dele não podendo ser excluído por ausência de previsão legal.

**IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO - REGIME DE COMPETÊNCIA - AJUSTES AO LUCRO REAL DECLARADO** - É legítima a exigência fiscal decorrente da retificação das bases de cálculo mensais do tributo, determinada por procedimentos da pessoa jurídica que implicaram em seu recolhimento a menor, atendidas as regras contidas no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996.

**DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO** - Incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro real, do montante da Contribuição Social sobre o Lucro, apurado em ação fiscal, assim como, do IRPJ e da aludida contribuição, na base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte, exigível com fundamento no artigo 44, da Lei nº 8.541/1992.

**DECORRÊNCIA - IRRF, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, PIS-FATURAMENTO E COFINS** - Afastados os argumentos de defesa contrários à cada exigência e tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz, é aplicável, no que couber, aos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

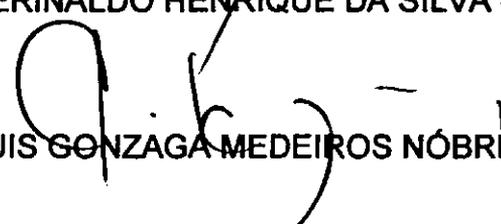
**JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE** - Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLOVER EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e José Carlos Passuello, da seguinte forma: i) os dois consideravam como mês de ocorrência do fato gerador do Pis Faturamento o sexto mês subsequente àquele em que foi constatada, de forma efetiva, a omissão de receita; ii) a primeira admitia, ainda, a dedutibilidade da CSLL, lançada de ofício, como despesa e afastava das exigências a aplicação da taxa SELIC, na parte que exceder a 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração. A Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro fará declaração de voto quanto à exigência relativa ao Pis Faturamento e quanto à taxa SELIC.

  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

  
LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA - RELATOR

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ÁLVARO BARROS BARBOZA LIMA, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA e NILTON PÊSS. Ausente, o Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'A' followed by a vertical line and a loop, likely representing the name of the signatory.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

RECURSO Nº : 121.404

RECORRENTE: CLOVER EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA.

**RELATÓRIO**

CLOVER EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela DRJ em Foz do Iguaçu – PR, constante das fls. 893/923, da qual foi cientificada em 30/10/1999 (AR às fls. 929), por meio do recurso protocolado em 30/11/1999 (fls. 931/987).

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI), de fls. 487/506, na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, relativo ao ano-calendário de 1994, correspondente ao exercício financeiro de 1995, em virtude da constatação das seguintes infrações:

1. omissão de receitas de variação monetária e juros recebidos, relativas a vendas realizadas a prazo no 1º semestre de 1994, pela não contabilização da diferença de Unidade Real de Valor (URV), ocorrida entre a data da emissão de notas fiscais "calçadas", e a data do recebimento das respectivas duplicatas expressas naquela unidade monetária, conforme detalhamento contido no item 2 do Termo de Constatação Fiscal (TCF) nº 0712/97-38, de fls. 468/483;

2. omissão de receitas operacionais, caracterizada por subfaturamento no documento fiscal, pela constatação de notas fiscais "calçadas", resultando no registro a menor de receitas auferidas no período, conforme detalhamento contido no item 1 do TCF nº 0712/97-38, de fls. 468/483;

3. omissão de receitas operacionais, caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, apurado em função de os valores das operações envolvendo as notas fiscais "calçadas", realizadas a prazo, serem contabilizadas como à vista, gerando

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

saldos fictícios na conta "Caixa"; recompostos os seus saldos, aquela conta apresentou saldo credor em 21/06/1994, conforme detalhamento contido no item 3 do TCF nº 0712/97-38, de fls. 468/483;

4. omissão de receitas operacionais, caracterizada por saídas sem a emissão do documento fiscal, apuradas através de levantamento de estoques levado a efeito no procedimento fiscal, conforme detalhamento contido no TCF nº 0712/97-37, de fls. 454/456;

5. redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão de valores não previstos na legislação; foi efetuada a glosa da exclusão da variação monetária ativa correspondente à variação da URV auferida nos recebimentos de vendas realizadas a prazo, cujos valores, por não comporem a receita bruta declarada, não poderiam ser excluídas na determinação do lucro real, nem na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), conforme detalhamento contido no TCF nº 0712/97-39, de fls. 484/485;

6. apuração incorreta da base de cálculo do imposto declarado nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 1994, em função de haver sido constatado subavaliação de estoques e contabilizações de vendas fora do período de competência, sendo efetuados ajustes no lucro líquido, conforme detalhamento contido no TCF nº 0712/97-36, de fls. 395/400.

Foram ainda exigidas, como lançamentos reflexos, as contribuições para a Seguridade Social – COFINS (Auto de Infração às fls. 537/544) e para o PIS-Faturamento (Auto de Infração às fls. 528/536), assim como, o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (Auto de Infração às fls. 518/527) e a Contribuição Social sobre o Lucro (Auto de Infração às fls. 507/517).

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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

Em impugnação tempestivamente apresentada (fls. 571/587), instruída com os documentos de fls. 588 a 717, a autuada se insurgiu contra os lançamentos, juntando, na oportunidade, cópias dos DARF de fls. 567 e 569, (e de fls. 856 e 865) além de peças dos processos de parcelamento de débitos (fls. 719 a 760), correspondentes ao crédito tributário relativo aos itens 1 a 3 da autuação, nos quais foi aplicada a multa agravada de 150%; a manifestação de inconformidade com as exigências formalizadas, na parte em que o litígio foi instaurado, é sintetizada nos seguintes termos pela decisão recorrida:

*" ( . . . )*

*"4- Omissão de receitas – diferenças de estoques*

*"Não ocorreram vendas sem emissão de notas fiscais. Não há diferenças de estoque. Os erros se localizam no levantamento fiscal, conforme esclarecimentos alusivos a cada item constante às fls. 575-578, os quais serão detalhados e apreciados individualmente na Fundamentação desta decisão.*

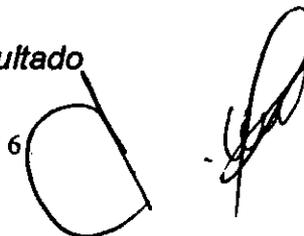
*"5- Ajustes do Lucro Líquido – exclusões indevidas*

*"A legislação citada como fundamento legal, por força do princípio da anterioridade, não pode dar suporte ao lançamento de tributos no próprio ano em que publicados.*

*"No mérito, a fiscalização se contradiz. No item 1 do auto de infração, a variação da URV é considerada receita omitida. Aqui, a URV é base de cálculo porque foi excluída indevidamente do lucro real. Por outro lado, a Instrução Normativa nº 20/94 permitia o procedimento da contribuinte, entendimento das revistas especializadas e da própria Secretaria da Receita Federal, conforme boletim BTC e informação da DRF Cascavel, anexos.*

*"A impugnante não visualiza de onde foram extraídos os valores das bases de cálculo relacionadas no TCF. Igualmente não visualiza porque o mencionado ajuste no LALUR reflete na apuração da CSSL. A base de cálculo desta é o lucro contábil e não o lucro real.*

*"6- Dos ajustes do resultado*

6 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

*\*Segundo o TCF 0712/97-36, dois fatos motivam o ajuste do resultado, a subavaliação de estoques e a contabilização de vendas fora do período de competência e que o ajuste é necessário porque aqueles eventos implicam postergação de tributos.*

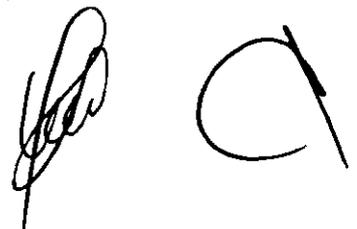
*\*A fiscalização não tem razão. Quanto à subavaliação de estoques, não deve ser usado, como preço unitário, o valor das últimas compras porque este critério somente deve ser utilizado para as empresas que não possuem inventário permanente, hipótese na qual não se enquadra a impugnante, uma vez que esta possui controles de estoques em que registra o movimento de entrada e saídas de cada produto e indica o seu valor médio ponderado.*

*\*Não procede também a autuação sob fundamento de registro de vendas fora do período de competência. A emissão de nota fiscal, mormente nos últimos dias de determinado mês, não significa que a efetiva saída da mercadoria ocorreu naquele mês. Frequentemente ocorre a emissão de notas em um dos últimos dias do mês e a saída se dá em um dos dias iniciais do mês subsequente. Outras vezes, notas fiscais foram emitidas sem a existência de estoques. Nesses casos, as receitas foram registradas no mês seguinte, quando os produtos, já recebidos, foram devidamente entregues. Ainda, quando da venda a órgãos públicos, a emissão de notas ocorre com antecedência para permitir que o adquirente realizasse o empenho legal. Em resumo, a autuação não pode subsistir por falta de provas. Cobia à fiscalização averiguar quando efetivamente aconteceram as vendas.*

*\*(. . .)\**

A impugnante contesta ainda a aplicabilidade, ao caso presente, da multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, por não haver sido configurada má-fé por parte da contribuinte, alegando ainda possuir a aludida penalidade, no percentual em que foi imposta, natureza confiscatória.

Quanto aos juros moratórios, diz ser ilegal a sua cobrança em percentual superior ao limite de 1% ao mês, previsto no artigo 161, § 1º, do Código Tributário



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

Nacional (CTN), não podendo prevalecer a sua exigência baseada em dispositivos da Lei nº 9.065/1995, por contrariarem norma de lei complementar.

Igualmente não deve subsistir a exigência do IRRF, pelos seguintes motivos:

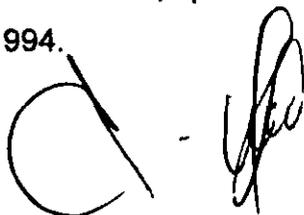
a) a Lei nº 9.064/1995 não pode ser aplicada antes de janeiro de 1996, por força do princípio da anterioridade;

b) o artigo 44, da Lei nº 8.541/1992, que dá suporte legal da exação, foi revogado pela Lei nº 9.249/1995; como aquele dispositivo se inseria no Título IV do citado diploma legal, o qual tratava das penalidades, deve-se aplicar o princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, II, do CTN;

c) inexistindo prova da efetiva distribuição de lucros aos sócios, não ocorre a obrigação tributária, segundo ensinamentos da jurisprudência trazidos à colação.

Pede, ainda, a impugnante, que se declare a inconstitucionalidade do lançamento da contribuição para o PIS, que não considerou a regra contida na Lei Complementar nº 7/1970, a qual estabelecia que a contribuição de um determinado mês tinha por fato gerador, o faturamento do sexto mês anterior, sistemática indevidamente revogada pelo artigo 53, da Lei nº 8.383/1991, sem força para tomar letra morta uma norma complementar.

Por fim, questiona a adoção da base de cálculo da exigência da Contribuição Social, em 100% da receita apurada, por contrariar dispositivo da Lei nº 8.541/1992, o qual determina aquela base, como um percentual de 10% da receita, argumentando, mais uma vez, que a Lei nº 9.064/1995, não pode produzir efeitos no ano-calendário de 1994.



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

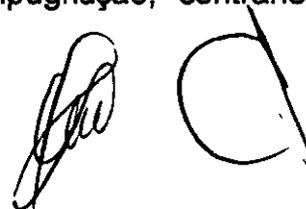
O julgador singular determinou a realização de diligência com o objetivo de esclarecer as questões suscitadas pela impugnante, concernentes aos alegados erros cometidos na recomposição da conta "Caixa" e no levantamento de estoques levado a efeito no procedimento fiscal, além de que fosse intimada a empresa a comprovar a existência de sistema de controle permanente de estoques que disse possuir, verificando-se a sua confiabilidade e consistência.

Referido exame resultou no Relatório de fls. 820/845, no qual o seu autor, após minuciosa análise dos fatos alegados, concluiu por acatar parcialmente os argumentos da defesa, demonstrando as alterações decorrentes da diligência – sem que houvesse agravamento da exigência inicial – e devolvendo o prazo de trinta dias, para que a contribuinte se manifestasse acerca de seus termos.

Tomando ciência do aludido relatório, o sujeito passivo se limitou a informar que o recolhimento da parcela do crédito tributário concenente à contribuição para o PIS e à COFINS, relativa aos itens 1 a 3 da autuação, foi efetuado em quota única, conforme cópias dos DARF de fls. 856 e 865, o que demonstra a boa-fé da empresa (correspondência às fls. 854/855).

Em decisão de fls. 893/923, a autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente a exigência, tendo acatado as alterações contidas no relatório da diligência realizada, sob o argumento de que a autuada, intimada a contraditá-las, permaneceu silente, e por estarem as suas conclusões apoiadas em sólidos elementos de convicção.

Inicialmente, demonstra o julgador singular as parcelas do crédito tributário que foram objeto de parcelamento e pagamento, concluindo que, como este configura extinção da obrigação tributária, e aquele implica em confissão de dívida, resta prejudicada a apreciação dos argumentos contidos na impugnação, contrários aos

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

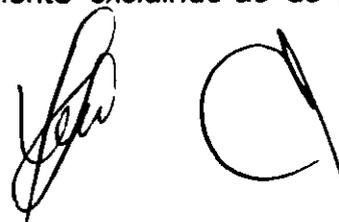
Acórdão nº : 105-13.154

respectivos itens da autuação, declarando, ainda, na oportunidade, a procedência do lançamento, neste particular.

À guisa de esclarecimento, faz a distinção entre as duas infrações envolvendo a URV, afirmando que a constante do item 1, relacionada à emissão de notas fiscais "calçadas", nas operações realizadas à prazo, com duplicatas emitidas em URV (cujos valores subfaturados, foram registrados como vendas a vista), determinou o recebimento do valor correspondente à variação da citada unidade monetária, quando de sua quitação em cruzeiros reais, o qual, não foi registrado contabilmente; já a glosa da exclusão dos valores relativos à variação apuradas àquele título, nas operações de venda a prazo normalmente escrituradas pela empresa (item 5), foi efetuada por falta de tratamento tributário correto, fato devidamente analisado na decisão.

Quanto à questão de direito contida na impugnação acerca da inaplicabilidade da Lei nº 9.064/1995, aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1994, por ferir o princípio constitucional da anterioridade, esclarece o julgador monocrático, que o citado diploma legal resultou da conversão da Medida Provisória nº 492, de 05/05/1994, sucessivamente reeditada; e que a sua menção no enquadramento legal da presente exigência, deveu-se tão somente à alteração por ela procedida em seu artigo 3º, no teor do parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei nº 8.541/1992, a qual transferiu a data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda na fonte, para o dia da ocorrência da omissão de receita constatada. No caso de que se cuida, tal alegação somente seria aplicável à parcela da exigência relativa ao saldo credor de caixa, para a qual foi solicitado parcelamento, restando prejudicada por falta de objeto, em razão de não se constituir matéria litigiosa, como demonstrado.

Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro, soma-se à análise contida no parágrafo anterior, as disposições constantes do parágrafo 6º, do artigo 195, da Constituição Federal, que instituíram uma regra de anterioridade especial para as contribuições sociais de apenas noventa dias, expressamente excluindo-as do prazo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

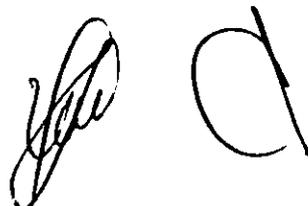
geral estatuído no artigo 150, inciso II, alínea "b", da Carta Política. Sobre o argumento relacionado ao percentual da receita que servirá de base de cálculo para a exigência da contribuição, assegura a decisão recorrida, que a tese da defesa é equivocada, pois os alegados 10% da receita, somente são aplicados às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou àquelas que exercerem a faculdade de recolher o imposto com base em estimativa (artigos 38, § 1º, e 23, da Lei nº 8.541/1992), regra na qual não se enquadra a impugnante, que foi tributada pelo lucro real mensal.

O julgador singular rejeitou o argumento da defesa acerca da inaplicabilidade dos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/1992, por adoção do princípio da retroatividade benigna, em razão de o conteúdo de tais dispositivos, embora inapropriadamente alocados no título "Das Penalidades", do aludido diploma legal, tratar de tributos e, como tal, não há de se cogitar da retroatividade da lei, nos termos do artigo 106, inciso II, do CTN.

Ainda quanto ao IRRF, conclui o julgador monocrático, que a hipótese fática de presunção legal de lucros distribuídos, prevista no artigo 44, da Lei nº 8.541/1992, está plenamente caracterizada nos autos, sendo-lhe defeso negar vigência ao texto legal, não podendo, desta forma, apreciar a tese da defesa, de que a obrigação tributária somente se configura, com a prova da efetiva distribuição dos lucros aos sócios.

No que se refere à multa de ofício, rebate o argumento de que seria aplicável ao caso presente apenas a multa de mora, pela natureza do lançamento sob exame, o qual se conforma com as normas de regência. Abstém-se de apreciar a tese de que a exigência seria confiscatória, por não caber tal análise à autoridade administrativa, devendo, questões desse tipo, ser descortinadas pelo Poder Judiciário.

Tal conclusão aplica-se também à tese de inconstitucionalidade do lançamento da contribuição para o PIS, em razão de um dispositivo de lei ordinária haver



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

alterado uma norma contida em lei complementar, segundo a defesa, e à inconformidade do montante dos juros moratórios exigidos em percentual superior ao previsto no artigo 161, § 1º, do CTN, pois a competência para apreciar tais questões, em nosso ordenamento jurídico, é exclusiva do Poder Judiciário.

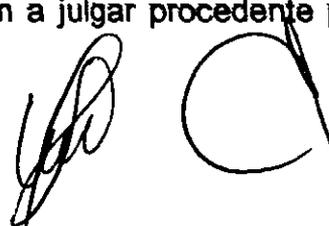
Através do recurso de fls. 931/987, instruído com os documento de fls. 988 a 1.027, a contribuinte, por meio de seu procurador, vem de requerer a este Colegiado, a reforma da decisão de 1º grau, argumentando, em síntese, o que segue:

1. Preliminarmente, argüi a nulidade do lançamento, assim como, da decisão de primeira instância, em função dos seguintes fatos:

a) o Auto de Infração não permite uma perfeita identificação da matéria tributada, por remeter a sua descrição a outro demonstrativo (Termo de Constatação Fiscal) e este, para anexos, conforme exemplificado, além de se constatar divergência no enquadramento legal neles constante, o que compromete a segurança e a certeza do lançamento;

b) a exigência está fundamentada em mera presunção, como, por exemplo, a que considera omissão de receita o simples fato de apuração de diferenças de estoque, a qual foi formalizada sem que existisse nexo causal entre o fato e a norma legal dada como infringida; dessa forma, o lançamento possui o vício da incompleta descrição dos dispositivos que o fundamentaram e da matéria tributável, comprometendo o exercício do direito de defesa do administrado; a Recorrente discorre longamente sobre lançamentos efetuados com base em presunção, invocando farta jurisprudência e concluindo que a exigência dessa maneira formalizada não pode prosperar, por ferir os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade;

.c) o julgador singular não apreciou todos os argumentos da impugnação, deixando de explicitar as razões que o levaram a julgar procedente parte



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

da autuação, o que acarreta preterição do direito de defesa do contribuinte, assegurado pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, devendo, em consequência, ser declarada nula a decisão recorrida, para que outra seja prolatada examinando todos os argumentos expendidos, notadamente os que dizem respeito ao descabimento da multa, à ilegalidade dos juros cobrados, ao Imposto de Renda na Fonte, à contribuição para o PIS e à Contribuição Social sobre o Lucro.

2. Já no mérito, confundindo a infração arrolada a título de omissão de receitas caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, resultantes de levantamento de estoques (item 4 do A.I.) com a subavaliação de estoques, que determinou – juntamente com a constatação de registro de vendas fora do período de competência – os ajustes realizados pelo Fisco, no lucro líquido declarado (item 6), diz a Recorrente, se arrimando em diversos julgados deste Colegiado tratando sobre subavaliação de estoques, que nenhuma dessas supostas infrações configura omissão de receitas, por não passar de indícios de que tal fato teria ocorrido.

3. A presunção em que se fundou a acusação fiscal, somente poderia prevalecer a partir da edição da Lei nº 9.430/1996 (artigo 41, § 3º), inaplicável aos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 1994, pelo princípio da irretroatividade da norma tributária.

4. Ainda que se admitisse a omissão de receita, não haveria a incidência de tributos, pois, ao contrário do entendeu o julgador singular, os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/1992, têm caráter de penalidade, conforme concluiu recente julgamento deste Colegiado (Acórdão 1º CC nº 108-05.795, Sessão de 13 de junho de 1999, cuja ementa e trechos do voto do Relator, são reproduzidos), o qual, embora verse sobre pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se ao presente caso.

5. A confirmar o caráter de penalidade da exação, o que configura a utilização indevida do tributo, para aquele fim, afirma a Recorrente que o IRRF sobre o

The image shows two handwritten signatures or initials in black ink. The one on the left is a cursive signature, and the one on the right is a large, stylized letter 'D'.

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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

valor considerado omitido, foi exigido à alíquota de 25%, quando a tributação prevista para a distribuição normal de lucros, se sujeitava à alíquota de 15%, conforme dispõe o artigo 2º, da Lei nº 8.849/1994, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 599, de 1994.

6. A defesa aponta uma contradição que estaria contida na peça acusatória, ao afirmar que a receita omitida não compõe o lucro real, ao mesmo tempo em que na folha de continuação do Termo de Constatação Fiscal nº 0712/97-36, são demonstrados os efeitos das postergações de receitas, como se tratassem de omissões que compõem o lucro líquido.

7. Quanto à glosa da exclusão relativa à variação monetária ativa correspondente à URV, entende a Recorrente que a exigência não pode prevalecer por ausência de base legal; pelo princípio da legalidade, a Instrução Normativa SRF nº 20/1994, não poderia limitar a isenção do IRPJ e da CSL apenas aos casos de apuração com base no lucro presumido, por ofensa ao princípio da isonomia insculpido no artigo 150, inciso II, da Carta Magna, se constituindo, portanto, em um ato inconstitucional.

8. Mesmo que assim não fosse, a empresa possuía prejuízos fiscais a compensar, em montante superior à base tributável da suposta infração, conforme cópias do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, ora acostadas aos autos. Como os ajustes realizados de ofício no lucro líquido (subavaliação de estoques) não têm valor jurídico, por haver sido enquadrada erroneamente a infração como sendo receita omitida, ficam restabelecidos os valores dos prejuízos demonstrados no LALUR, devendo estes ser considerados na improvável hipótese de manutenção da exigência relativa à aludida glosa.

9. Com referência ao critério de avaliação dos estoques adotado pelo Fisco para concluir pela sua subavaliação e o conseqüente ajuste no resultado – valor unitário da última aquisição – discorda a Recorrente, uma vez que o artigo 237, do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

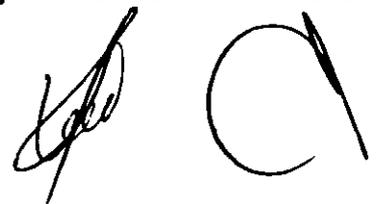
Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 04/01/1994 (RIR/94), não condiciona a utilização do custo médio para aquele mister, à existência de controle permanente de estoque; segundo o dispositivo transcrito, a norma legal não prevê a utilização da última aquisição para fins de avaliação de estoque "(. . .) e sim, dos bens adquiridos mais recentemente." A defesa ilustra a sua tese com exemplo numérico e diz ser possível colher dos autos elementos para a valoração correta de cada mercadoria.

10. Ainda que não se acate os argumentos acima, a empresa possuía prejuízos fiscais a compensar, como já exposto, em valor suficiente para extinguir a totalidade do crédito tributário, o que desde já se requer.

11. Quanto à data do vencimento da contribuição para o PIS, insiste a Recorrente na tese de que deve prevalecer a regra contida no parágrafo único, do artigo 6º, da Lei Complementar nº 7/1970, de que a contribuição é calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior, aplicando-se pois, o prazo de seis meses, de acordo com o entendimento unânime deste Colegiado, conforme ementa do Acórdão nº 101-87.950, que reproduz.

12. A COFINS lançada com base em suposta omissão de receita, meramente presumida, sem a prova de que houve falta de emissão de notas fiscais, não se confunde com faturamento, o que desautoriza o Fisco a formalizar a exigência fundamentada nas disposições contidas nos artigos 1º a 5º, da Lei Complementar nº 70/1991.

13. A Recorrente reitera a tese apresentada na impugnação, de que a exigência do IRRF não seria cabível no caso presente, tanto em função do princípio da retroatividade benigna da norma tributária (baseado no fato de os artigos 43 e 44, inseridos no título "Das Penalidades", da Lei nº 8.541/1992, haverem sido revogados pela Lei nº 9.249/1995, a qual, inclusive, extinguiu a tributação dos lucros distribuídos,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

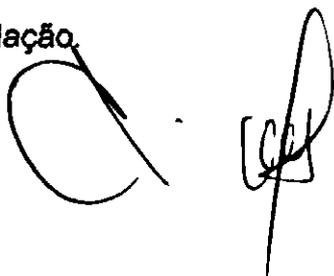
Acórdão nº : 105-13.154

segundo o seu artigo 10), quanto em razão da jurisprudência ser no sentido de que, na ausência de prova da efetiva distribuição do lucro, não se configura o fato gerador do imposto de renda, inexistindo obrigação tributária, conforme julgados que invoca. Acrescenta a defesa, que mesmo sendo devido o IRRF no ano-calendário de 1994, este deveria ser exigido à alíquota de 15%, conforme determinava o artigo 2º, e seus §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.849/1994, tendo em vista que, de acordo com o artigo 3º, do CTN, imposto não é sanção.

14. A exigência da Contribuição Social sobre o Lucro não pode prevalecer, devendo ser declarada a nulidade do Auto de infração, em face de erros no enquadramento legal; com efeito, os artigos 38 e 39, da Lei nº 8.541/1992, que fundamentaram a exigência, não são aplicáveis à Recorrente, que exerceu no ano-calendário de 1994, a opção pelo lucro real mensal e o artigo 43, do mesmo diploma legal, não faz referência ao cálculo da aludida contribuição. Por outro lado, o "( . . . ) artigo 2º, da Lei nº (7.689/1988?) institua alíquota de 8%."

15. A base de cálculo da Contribuição Social, do IRPJ e do IRRF é a mesma, contrariando as normas de regência, que determinam que o IRPJ deve ser calculado após a dedução do valor da Contribuição Social; por sua vez, o IRRF deve ser calculado após a subtração do valor exigido a título de Contribuição Social e do IRPJ. Dessa forma, requer que sejam retificadas as bases de cálculo do IRPJ e da IRRF.

Encerra a Recorrente, solicitando que seja reconhecida a inconstitucionalidade e a ilegalidade dos juros moratórios com base na taxa SELIC, incidentes sobre o crédito tributário, por flagrante conflito da norma legal que fundamenta a sua exigência (Lei nº 11.580/1996 – sic), com o que dispõe o artigo 161, do CTN, e o limite constitucional de 12% ao ano, com arrimo em copiosa doutrina e jurisprudência que traz à colação.

Handwritten signature and initials in black ink, consisting of a large loop and a vertical line with a box containing the letters 'CC'.

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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

Às fls. 1.031/1.032, consta cópia de decisão judicial, concedendo liminar em Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte, contra a exigência do depósito recursal, instituído pela Medida Provisória nº 1.621-30, de 12/12/1997, sucessivamente reeditada.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'A' followed by a series of loops and a vertical line extending downwards.

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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

**V O T O**

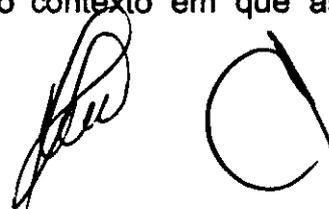
Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e, tendo em vista haver sido provada a concessão de medida liminar dispensando o contribuinte do depósito instituído pelo artigo 32, da Medida Provisória nº 1.621-30, publicada no D.O.U. de 15/12/1997, preenche todos os requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Inicialmente, cabe analisar a questão preliminar argüida pela Recorrente, de nulidade do lançamento e da decisão de primeiro grau.

Não vislumbro, entre os pretensos vícios apontados, qualquer prejuízo para o exercício do seu direito de defesa, conforme demonstro a seguir:

1. ao contrário do que alegou a defesa, entendo que as infrações foram perfeitamente descritas na peça vestibular, e adequadamente detalhadas nos diversos termos de constatação e seus anexos, utilizados pelo autor do feito com o objetivo de esclarecer em que contexto as irregularidades se inseriram; a infração listada no item 1 do A.I. (*"receitas não contabilizadas decorrentes de variações monetárias ativas"*, conforme exemplifica a Recorrente, acerca da alegada ausência de identificação da matéria tributada), corresponde, efetivamente, ao item 2 do Termo de Verificação Fiscal nº 0712/97-38 (*"Omissão de Receitas de Variação Monetária sobre Notas Calçadas"*, fls. 475/476); incorreu, ainda, a suscitada divergência no enquadramento legal das infrações, havendo perfeita sintonia entre os fundamentos contidos no A. I. e nos diversos termos de verificação por ele referenciados; o fato de o texto desses últimos invocar dispositivos legais não contidos no primeiro, se justifica pelo desenvolvimento do raciocínio adotado pelo autuante para esclarecer e detalhar o contexto em que as

Handwritten signature and a circular stamp or mark.

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

Processo nº : 10935.000661/98-16

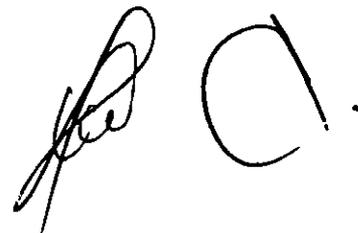
Acórdão nº : 105-13.154

irregularidades apuradas na ação fiscal determinaram o recolhimento a menor do tributo, não configurando o vício processual apontado;

2. a alegação de que o lançamento se baseou em mera presunção, e de que *inexiste nexo causal entre o fato arrolado e a norma legal dada como infringida*, o que implica no vício da incompleta descrição da matéria tributável e dos dispositivos que o fundamentaram, não prejudicou o desenvolvimento da defesa, a qual demonstrou apropriadamente a sua inconformidade com a manutenção da exigência relativa à omissão de receitas caracterizada pela constatação de diferenças de estoque (item 4 do A. I.); a tese da Recorrente, quanto ao mérito, será devidamente apreciada, por ocasião da análise da procedência do lançamento, neste particular;

3. igualmente rejeito a argüição de nulidade da decisão de 1º grau, em face da alegada não apreciação, pelo julgador singular, da impugnação apresentada em sua integridade, por entender que a autoridade "a quo" esgotou, na esfera de sua competência legal, a análise de todos os argumentos expendidos naquela ocasião, deixando de fazê-lo, justificadamente, quanto àqueles que versavam sobre questões de inconstitucionalidade/ilegalidade de dispositivos legais que fundamentaram as exigências, por fugir da alçada administrativa; releva observar que os alegados erros de fato ocorridos no lançamento, implicaram na determinação de diligência, de cujos resultados foi cientificado o sujeito passivo, que não se pronunciou no prazo concedido pela autoridade fiscal, conforme relatado.

Quanto ao mérito, convém destacar, de início, a inovação ocorrida nos argumentos de defesa contidos no presente recurso em relação à impugnação, com a introdução de diversas alegações não apresentadas na instância inferior, o que poderia prejudicar o seu conhecimento nesta fase processual, em face dos princípios da preclusão e do duplo grau de jurisdição que orientam o processo administrativo fiscal. Entretanto, considerando que tais argumentos não são incompatíveis com os que foram

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

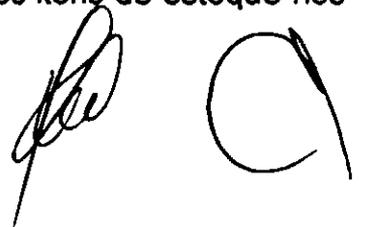
apresentados inicialmente, e em homenagem ao dispositivo constitucional que assegura o contraditório e amplo direito de defesa, passo a analisá-los.

Como constou do relatório, a defesa confundiu as duas infrações constatadas pelo Fisco, relacionadas com as mercadorias inventariadas ao final de cada período-base de apuração do imposto, as quais possuem as seguintes características:

– Item 4 (Termo de Constatação Fiscal – TCF nº 0712/97-37) – Omissão de receitas, caracterizada por diferenças apuradas no inventário final, resultantes de levantamento específico de estoques; conforme demonstrado pelo autor do feito, o procedimento fiscal efetuou a auditoria de alguns itens inventariados pela contribuinte, e constatou que a análise do estoque inicial, somados às compras do período, deduzidos das saídas documentadas, resultava em quantidades superiores às que constaram do estoque final, sem que a fiscalizada justificasse a diferença; assim, por dedução lógica, concluiu que tais diferenças representavam saídas sem nota fiscal, fato caracterizador da omissão de receitas.

– Item 6 (TCF nº 0712/97-36) – Apuração incorreta da base de cálculo do imposto declarada – subavaliação de estoques – ajustes no lucro líquido – a fiscalizada, sem possuir um sistema de controle permanente, não adotou como critério de avaliação de seus estoques, o custo das aquisições mais recentes, provocando um aumento no custo das mercadorias revendidas no período considerado, e uma conseqüente redução no estoque inicial no período seguinte. Tal situação (juntamente com a infração correspondente à contabilização de vendas fora do período de competência), provocou o mencionado ajuste no lucro declarado, sendo, apropriadamente, dado ao fato o tratamento de postergação no pagamento do imposto de renda – e da Contribuição Social sobre o Lucro – conforme demonstrado.

Referidas infrações acham-se perfeitamente descritas na peça vestibular, detalhadas em termos de verificação distintos e com os itens de estoque nos



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

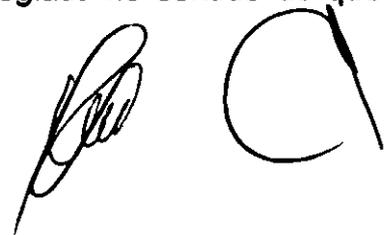
quais foram constatadas as irregularidades demonstrados em anexo, nada autorizando a que a Recorrente viesse a externar o não entendimento da matéria, mormente se considerarmos que na fase impugnatória, demonstrou pleno conhecimento das infrações arroladas, tendo, inclusive, apontado erros e falhas no levantamento fiscal, o que levou o julgador singular a determinar a realização de diligência com o fito de confirmar a sua ocorrência.

Desta forma, considero prejudicada a parte do recurso na qual a defesa invoca julgados deste Colegiado com o entendimento de que a subavaliação de estoques não configura omissão de receita, por se tratar de questão estranha à matéria dos autos, já que, à infração, foi dado o tratamento de postergação do imposto. Igual conclusão se aplica à alegada contradição que estaria contida na folha de continuação do TCF nº 0712/97-36.

Alega a defesa que o lançamento se fundou em mera presunção, de que as diferenças de estoques apuradas no levantamento por espécie configuram receitas omitidas, somente autorizada após a edição da Lei nº 9.430/1996 (artigo 41, § 3º), a qual seria inaplicável ao ano-calendário de 1994.

Considero equivocada a tese da Recorrente, pois a infração arrolada não se baseou em presunção, mas sim, na dedução lógica de que, se uma mercadoria que foi oficialmente adquirida pela pessoa jurídica, da qual não deu saída com a emissão de documento fiscal, e, não tendo constado do estoque inventariado, saiu da empresa desacompanhada de nota fiscal, com a conseqüente omissão do registro da receita em sua escrituração contábil.

O procedimento adotado pelo autor do feito se coaduna com a metodologia de qualquer auditoria de estoques, visando confirmar os valores balanceados àquele título, e suas conclusões estão de acordo com a jurisprudência firmada ao longo de um sem-número de decisões deste Colegiado no sentido de que



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

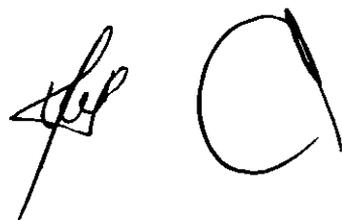
Acórdão nº : 105-13.154

*“procede o lançamento como omissão de receita com base em levantamento quantitativo de mercadorias adquiridas e vendidas, se o contribuinte não demonstra ter ocorrido erro na especificação das mesmas por ocasião das entradas e saídas do estabelecimento”* (Acórdãos 1º CC nº 101-78.634/89 e 101-81.977/91). Os erros comprovadamente existentes no levantamento, foram objeto de retificação na decisão recorrida, a qual se baseou no Relatório da diligência efetuada, não contestado pela autuada.

Questiona ainda a Recorrente a falta de indicação do dispositivo legal que autorize a conclusão fiscal, e que esta apenas foi autorizada a partir da edição da Lei nº 9.430/1996, não se aplicando ao lançamento, por força do princípio da irretroatividade da norma tributária.

Com efeito, o enquadramento legal da infração se refere, entre outros dispositivos, apenas a normas de escrituração da pessoa jurídica *“( . . . ) a qual deverá abranger todas as operações do contribuinte ( . . . )”* (artigo 197, parágrafo único do RIR/94); entretanto, é de ressaltar a ausência de um conceito legal que englobe todas as formas em que se caracteriza a omissão de receitas, afora aquelas que o legislador elegeu como presuntivas; ou seja, provada a ocorrência de um fato, presume-se a ocorrência de um outro, no caso, a omissão de receitas, por uma estreita relação de causa e efeito que os vincula, como, por exemplo, nas situações em que são constatados saldo credor de caixa, manutenção no passivo de obrigações já liquidadas e suprimentos de caixa não comprovados, admitida a prova em contrário (artigos 228 e 229, do RIR/94).

Por outro lado, não são contempladas com dispositivos específicos na legislação do imposto de renda, diversas outras formas em que se exterioriza a omissão de receita, como nos casos que envolvem a adulteração de documentos fiscais (notas “calçadas”, meias-notas, etc), sem que o sujeito passivo ouse alegar a ausência de dispositivo legal que caracterize o ilícito como de tal natureza. Aplica-se à espécie a mesma dedução lógica que orienta o presente lançamento: se o contribuinte vende 100

Handwritten signature and circular stamp.

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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

unidades monetárias e só fatura 80, a sua escrituração não abrange a totalidade das operações realizadas, ficando uma parcela à margem da escrituração contábil, configurando a omissão de receitas.

O fato de o legislador haver inserido na Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 41, que *“a omissão de receitas poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie (. . .)”*, não autoriza a concluir que se trata de uma nova presunção legal instituída na legislação, e sim, de um novo critério de apuração do crédito tributário, ao qual não se aplica o princípio da irretroatividade da norma tributária, segundo o disposto no parágrafo 1º, do artigo 144, do CTN; tal critério, no meu entender, não prejudica os lançamentos fiscais realizados com base em fatos geradores ocorridos anteriormente à edição do diploma legal, tendo em vista que esta apenas corroborou o procedimento largamente adotado em auditorias contábil-fiscais, de plena aceitação por parte dos tribunais que apreciaram litígios resultantes da inconformidade com exigências formalizadas com fundamento em omissão de receita decorrente de levantamentos por espécie.

Ao reiterar a sua tese de que o lançamento de que se cuida não pode prevalecer, um função de haver sido fundamentado nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/1992, inseridos no título “das penalidades”, daquele diploma legal, e posteriormente revogados, devendo-se adotar o princípio da retroatividade benigna da norma tributária, segundo a disposição contida no artigo 106, II, “c”, do CTN, invoca a Recorrente, o teor do Acórdão 1º CC nº 108-05.795, prolatado na Sessão de 13/06/1999, o qual seria aplicado ao presente caso, embora tratasse aquele julgado, de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido. Data vênia, discordo do argumento, pelas seguintes razões:

a) ratifico integralmente as conclusões do julgador singular acerca da matéria, pois um erro na intitulação de dispositivos legais não tem o condão de lhes alterar a natureza; com efeito, os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/1992, tratam,

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

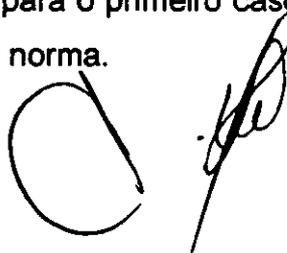
Acórdão nº : 105-13.154

efetivamente, de critérios de tributação de receita omitida, sendo esta a sua natureza, não se podendo atribuir-lhes caráter de penalidade, sob pena de o julgador administrativo pré-julgar a legalidade de diploma legal, uma vez que, prevalecendo o entendimento contrário, estaria ele conflitando com a norma insculpida no artigo 3º, do CTN, que veda a utilização de tributo, como sanção de ato ilícito, como bem alegou a Recorrente;

b) embora discorde das conclusões do eminente relator do acórdão supra, ainda que dele não divergisse, o julgado em questão não socorreria a tese da defesa, uma vez que na sistemática anterior à edição do diploma legal em comento (e posterior à sua vigência), a autuada, por ser tributada com base no lucro real, teria a receita mantida à margem da escrituração, arrolada em sua integridade, ressaltando-se a compensação de eventuais prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, situação que a difere das empresas tributadas pelo lucro presumido, nas quais, era arrolada para tributação, apenas uma parcela da receita omitida; o próprio relator do aludido julgado faz a ressalva, *in verbis*:

*“É bem verdade que, na sistemática do chamado Lucro Real, as receitas consideradas omitidas sempre foram consideradas integralmente tributadas, até mesmo aquelas quantificadas através de presunções legais, como exemplo as decorrentes de constatação de ‘saldo credor de caixa’ ou de ‘suprimentos não comprovados’. Todavia não menos verdade que, nessa sistemática, prevalece uma outra presunção, a de que os custos relativos às receitas sonegadas já foram imputados ao resultado do exercício, pelo que legítima a adição do valor integral da receita considerada omitida, como mecanismo de recomposição do Lucro Real daquele período.”*

Alega a Recorrente tratamento fiscal diferenciado para o cálculo do IRRF, nos casos em que o lucro distribuído era tributado, entre a situação de distribuição efetiva e de distribuição presumida, prevista no artigo 44, da Lei nº 8.541/1992, uma vez que o artigo 2º, da Lei nº 8.849/1994, instituiu, para o primeiro caso, a alíquota de 15%, o que confirma o caráter de penalidade daquela norma.

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The signature is cursive and appears to be the name of the official responsible for the document.

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

Processo n° : 10935.000661/98-16

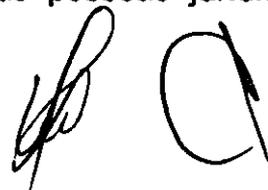
Acórdão n° : 105-13.154

Quando da edição da Lei n° 8.541/1992, a legislação de regência já não previa qualquer tributação para a distribuição efetiva aos sócios, dos lucros declarados, a teor do que dispunha o artigo 75, da Lei n° 8.383/1991, o qual revogou expressamente, a partir de 1° de janeiro de 1993, a norma de tributação do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, prevista no artigo 35, da Lei n° 7.713/1988. O que fez a Lei n° 8.849/1994, foi reintroduzir a tributação dos lucros distribuídos pela pessoa jurídica.

Ainda que tal análise venha ao encontro da tese da defesa, de que o legislador instituiu uma norma de tributação diferenciada para os casos de constatação de receita omitida, não se pode atribuir-lhe o caráter de penalidade, uma vez que o que se buscou foi taxar uma renda presumidamente transferida para os sócios da pessoa jurídica, resultante de operações mantidas à margem de sua escrituração, o que constitui o fato gerador do tributo, não se confundindo com o lucro apurado em balanço, seguindo as normas de regência.

De mais a mais, a competência do julgador administrativo está adstrita a concluir acerca da conformidade dos fatos arrolados na peça acusatória, com a legislação que os rege, e, sob esse aspecto, o lançamento é irrepreensível.

No que concerne à glosa da exclusão relativa à variação monetária ativa correspondente à diferença da URV (item 5 da autuação), improcede o argumento de que a IN-SRF n° 20/1994, ao limitar a isenção do IRPJ e da CSL apenas às pessoa jurídicas tributadas pelo lucro presumido, ofende os princípios da legalidade e da isonomia, sendo, portanto, inconstitucional; a uma, porque a regra constante do ato normativo não trata de isenção, somente outorgada por lei; a duas, em razão da diferença do valor da URV, expressa em cruzeiros reais, constituir variação monetária, a qual não se insere no conceito legal de receita bruta, base para aplicação dos percentuais utilizados para quantificação do lucro presumido; a três, pelo fato de o argumento contrariar a manutenção do equilíbrio patrimonial das pessoas jurídicas

Handwritten signatures and initials in black ink, located at the bottom right of the page. There are two distinct marks: one appears to be a signature and the other a set of initials.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

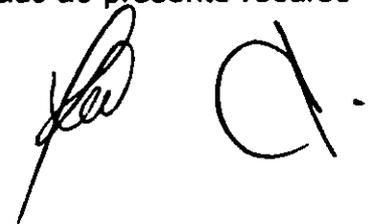
Acórdão nº : 105-13.154

tributadas com base no lucro real, que poderiam registrar como despesas dedutíveis, as variações monetárias passivas decorrentes do pagamento de débitos expressos em URV (procedimento adotado pela ora Recorrente, segundo consta do TCF nº 0712/97-39), aí sim, atendendo o princípio da isonomia invocado pela Recorrente. E, finalmente, por fugir à competência desta instância administrativa, a apreciação de arguição de inconstitucionalidade de leis e/ou atos normativos, por caber, exclusivamente, ao Poder Judiciário se pronunciar sobre a matéria.

Quanto à tese de que a empresa possuía prejuízos fiscais a compensar em montante superior à base tributável da infração, esta somente prosperaria caso tivesse se confirmado o argumento de que o procedimento fiscal arrolou, indevidamente, como receita omitida, a subavaliação dos estoques. Provado que tal equívoco não ocorreu, resta prejudicada a alegação de que remanesceria prejuízo fiscal a compensar, uma vez que os saldos declarados àquele título, foram integralmente absorvidos nos ajustes ao lucro real efetuados de ofício, conforme demonstrado às fls. 450/453 dos autos.

Ainda com relação à subavaliação de estoques, diz a Recorrente que o artigo 237, do RIR/94, não condicionou à manutenção de controle permanente de estoques, a adoção do custo médio para fins de avaliá-los no encerramento do período-base.

Em princípio, estaria correto o argumento, pois tal circunstância não consta do texto do dispositivo. Entretanto, para que se adote o custo médio na avaliação dos estoques, é necessário que a pessoa jurídica demonstre a sua movimentação ao longo do período, inclusive quanto aos custos unitários, a cada entrada e saída de mercadorias, a permitir que seja o inventário físico avaliado pelo custo médio ponderado, o que, na prática, pressupõe a manutenção de controle permanente, o qual a autuada admitiu não possuir, por ocasião da diligência efetuada na fase impugnatória do processo. Coerentemente com aquela informação, não foi acostado ao presente recurso

The image shows two handwritten signatures or initials in black ink. The one on the left is a cursive signature, and the one on the right consists of a large, stylized letter 'A' followed by a horizontal line.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

qualquer demonstrativo que se contrapusesse ao elaborado pelo Fisco, para manifestar as diferenças nos valores apurados, para os quais a Recorrente requer que se proceda a alteração.

Releva notar que o procedimento fiscal não partiu de uma avaliação comprovadamente efetuada com base no custo médio, para glosando-a, refazê-la com base no custo das aquisições mais recentes, de acordo com o que preconiza o Parecer Normativo CST nº 06/1979; na verdade, conforme se vê do teor do TCF nº 0712/97-36 e seus anexos (fls. 395 a 453), pode-se concluir que o critério de avaliação adotado pela fiscalizada, não era o custo médio, nem qualquer outro previsto na legislação, bastando, para tanto, que se atente para os exemplos contidos nas fls. 396 e 397 dos autos.

Os demonstrativos elaborados pelo Fisco consideraram efetivamente as últimas aquisições (ou os bens adquiridos mais recentemente, como consta do artigo 237, do RIR/94); ou seja, para avaliar os estoques da autuada, adotou-se o custo da última compra, até o limite adquirido, partindo-se para o da penúltima, e assim, sucessivamente, até compor a quantidade de cada item inventariado. Portanto, improcede o argumento de que todo o estoque foi avaliado somente a preços da última aquisição.

Concluída a apreciação do recurso, na parte concernente à exigência do IRPJ, passo a analisar os argumentos relativos aos lançamentos reflexos, assim como, aos acréscimos legais que compõem o crédito tributário sob litígio.

O meu entendimento acerca da questão envolvendo a contribuição para o PIS, a qual, segundo a Recorrente, deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior, a teor do que dispõe o parágrafo único, do artigo 6º, da Lei Complementar nº 7/1970, coincide com o adotado pelo ilustre Relator designado para redigir o voto vencedor do Acórdão nº 105-12.763, Sessão de 17 de março de 1999, Conselheiro Alberto Zouvi, a quem peço vênua para reproduzir os seguintes trechos:

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

*"( . . . )*

*"Inexiste a 'clareza' com que o eminente Relator interpreta a literalidade do art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70. À missão de elaborar uma interpretação literal do dispositivo renunciaram os melhores doutrinadores pátrios. Acompanho, entretanto, o Douto Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, na ousadia em apontar que o art. 6º, 'caput', diz que a 'efetivação' (isto é, mero ato de realização, não de constituição) será 'processada' (novamente mero ato 'meio', mero processamento, não ato 'fim', não 'formação' ou 'constituição'). Melhor é atentar à interpretação sistêmica.*

*"Em brilhante voto condutor do Acórdão nº 203-04.974, de 13/10/98, o eminente Conselheiro Renato Scalco Isquierdo formulou a seguinte interpretação sistêmica do referido art. 6º:*

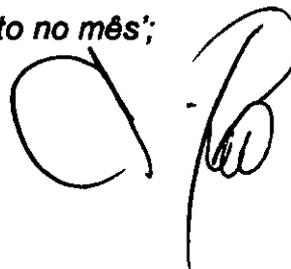
*"Para a correta compreensão dessa norma jurídica, deve-se apurar o momento histórico em que foi produzida, e, principalmente, o contexto onde ela se insere. À época em que foi produzida a Lei Complementar nº 07/70 era comum a fixação de prazos de recolhimento de tributos longos. Assim, foi por muito tempo com o IPI, por exemplo, que chegou a ter prazos de recolhimento de 180 dias. Por outro lado, não conheço precedentes, em relação aos tributos brasileiros, em que o legislador tenha utilizado esse expediente, de eleger um fato passado para obter, por vias transversas, o efeito da concessão de prazo de recolhimento'.*

*"Vê-se que a interpretação almejada pelo eminente Relator do presente recurso, tenta criar uma realidade que não se compatibiliza com o sistema geral tributário brasileiro, aduzindo uma consequência da norma jurídica em questão completamente fora do contexto histórico. É, em síntese, uma 'interpretação sistêmica' contrária ao 'sistema'.*

*"Portanto, à luz da Lei Complementar nº 7/70 assim se configura o PIS:*

*"a) a base de cálculo é o faturamento do mês;*

*"b) o fato gerador é 'ter faturamento no mês';*



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

*"c) o vencimento da obrigação tributária é seis meses após a realização do fato gerador, com a conseqüente constituição do crédito tributário.*

*"Os elementos citados nas alíneas 'a' e 'b' supra mantiveram-se no tempo, enquanto o referido em 'c' foi sucessivamente alterado por legislação superveniente.*

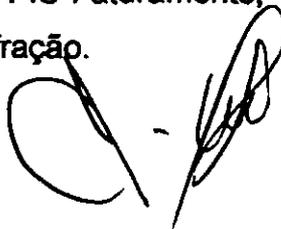
*"A legislação superveniente e sua validade foram bem examinadas pelo i. Conselheiro Isquierdo no mencionado voto condutor do Acórdão nº 203-04.974:*

*"Uma vez retirados do ordenamento jurídico os decretos-lei inconstitucionais, evidentemente, volta a vigorar a norma por eles revogada, a Lei Complementar nº 07/70, que fixava o prazo de recolhimento do PIS em seis meses. Ocorre que a Lei nº 7.691, de 16 de dezembro de 1988, novamente alterou a Lei Complementar nº 07/70 reduzindo para três meses o prazo de recolhimento do PIS. Essa norma vigorou até a edição das Medidas Provisórias nºs 134 e 147, ambas de 1990, posteriormente convertidas na Lei nº 8.019/90, que fixou o prazo de recolhimento no dia 5 do terceiro mês subseqüente. Finalmente, as Medidas Provisórias nºs 297 e 298, ambas de 1991, esta última convertida na Lei nº 8.218/91, fixou definitivamente o prazo de recolhimento do PIS como sendo o dia 5 do mês subseqüente ao da ocorrência do fato gerador. Todas essas normas não foram declaradas inconstitucionais e, portanto, produzem os seus efeitos.*

*"Note-se que, em se tratando de fixação de prazo de recolhimento, a Constituição Federal não exige a edição de lei complementar, podendo a matéria ser tratada por lei ordinária. A própria Lei Complementar nº 07/70, nesse item tem natureza de lei ordinária e pode ser alterada por lei ordinária, conforme precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal.'*

*"(. . .)".*

Rejeito, portanto, o argumento da Recorrente, devendo ser mantida a exigência da contribuição para o PIS-Faturamento, com os prazos de vencimento constantes do respectivo Auto de Infração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

Como a omissão de receita apurada no levantamento específico de estoques foi considerada procedente quando da análise da exigência do IRPJ no presente julgado, por aplicação do princípio da decorrência, impõe-se a manutenção do lançamento reflexo da COFINS, tendo em vista a jurisprudência deste Colegiado, no sentido de que a solução adotada no lançamento principal comunica-se aos decorrentes, não prevalecendo a tese da defesa de que o Fisco não poderia formalizar a exigência com base nos dispositivos da Lei Complementar nº 70/1991; com efeito, se concluiu este Colegiado que a Recorrente omitiu receitas daquela forma caracterizada, a base de cálculo da contribuição que se cuida foi indevidamente reduzida pelo ilícito apurado, sendo, portanto, legítima a sua reconstituição para se exigir a parcela da contribuição não recolhida.

A propósito, ao contrário do que alega a Recorrente, o parágrafo 1º, do artigo 43, da Lei nº 8.541/1992, preconiza que o valor da omissão de receita constituirá base para lançamento das contribuições para a seguridade social, inclusive a COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Ademais, os artigos 38 e 38 da mesma lei, estabelecem as normas de apuração e pagamento da Contribuição Social, sendo aplicável a todas as pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação a que estiverem submetidas.

No que concerne à alíquota da contribuição, originalmente estabelecida em 8%, pelo artigo 2º, da Lei nº 7.689/1988, foi esta elevada para 10%, pela Lei nº 7.856/1989 (artigo 2º), a qual prevaleceu até o final do ano-calendário de 1995, voltando a ser alterada, pela Lei nº 9.249/1995.

Assim, não merece prosperar o argumento da defesa de que o lançamento da Contribuição Social incorreu em erros de enquadramento legal e na alíquota aplicada sobre a base de cálculo, a determinar a sua nulidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

Quanto ao IRRF, afastada a pretendida aplicação das disposições contidas no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, por haver sido demonstrado que o dispositivo que fundamentou a exigência não trata de penalidades, resta apreciar o argumento da defesa de que o lançamento somente poderia ser formalizado, mediante a prova da efetiva distribuição do lucro.

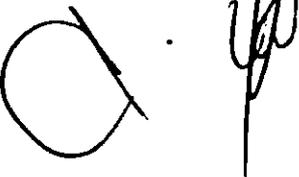
A exação se fundamentou em expressa disposição legal (artigo 44, da Lei nº 8.541/1992), assim redigida:

*"Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica."*

Portanto, trata-se de presunção legal, corretamente aplicada no procedimento fiscal, não cabendo à autoridade administrativa, dada a sua atividade plenamente vinculada (artigo 142, parágrafo único, do CTN), perquirir acerca de aspectos legais da norma tributária, que o obriga no exercício de seu mister.

A tese da defesa pressupõe a colisão da norma supra com a Constituição Federal, cuja apreciação compete, em nosso ordenamento jurídico, exclusivamente, ao Poder Judiciário, o qual detém a atribuição para apreciar a aludida arguição (CF, artigo 102, I, "a", e III, "b").

Coerentemente com esta posição, tem-se consolidado nos tribunais administrativos o entendimento de que a arguição de inconstitucionalidade de lei não deve ser objeto de apreciação nesta esfera, a menos que já exista manifestação do Supremo Tribunal Federal, uniformizando a matéria questionada, o que não é o caso dos autos.



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

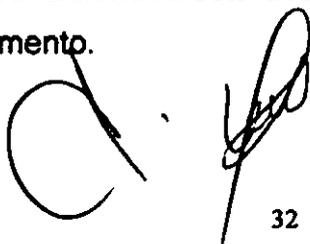
Ainda nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Tampouco, procede o argumento de que, mantida a exigência, dever-se-ia retificar a alíquota do tributo para 15%, a teor do disposto no artigo 2º da Lei nº 8.849/1994, uma vez que as regras nele contidas são aplicáveis, exclusivamente, aos lucros e dividendos efetivamente distribuídos pela pessoa jurídica, cujos beneficiários sofrem o ônus da retenção do imposto de renda na fonte, por ocasião do pagamento ou crédito da aludida renda, não se confundindo com o fato gerador da presente exação, fundamentada em norma específica não revogada pelo diploma legal supra.

Resta analisar a questão relativa à dedutibilidade do valor lançado, de ofício, a título de Contribuição Social sobre o Lucro, na base de cálculo do IRPJ, e destes na base de cálculo do IRRF.

O argumento da defesa é no sentido de que, como as bases de cálculo das referidas exações são de igual montante, as normas de regência que determinam a alegada dedutibilidade, não foram obedecidas pelo autor do feito.

Com relação à dedução do montante exigido a título de Contribuição Social na base de cálculo do IRPJ, entendo não caber razão à Recorrente, uma vez que a dedutibilidade dos tributos era regulada, à época da ocorrência dos fatos geradores de que tratam os presentes autos, pelo artigo 7º, da Lei nº 8.541/1992 (base legal do artigo 283, do RIR/94), o qual condicionava esta dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, ao seu efetivo pagamento.



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

Processo nº : 10935.000661/98-16

Acórdão nº : 105-13.154

Oportuno esclarecer que a Lei nº 7.689/1988, instituidora daquela contribuição, em nenhum momento, tratou da questão de sua dedutibilidade, na determinação da base de cálculo do IRPJ, somente autorizada através de ato normativo (IN-SRF nº 198/1988, item 7), o que justifica a fórmula contida no MAJUR, para a apuração de seu montante, provavelmente, *"a norma de regência"*, a que alude a defesa. Ademais, a rigor, pela sua própria natureza tributária, a CSL não deveria ser considerada despesa, a interferir na formação do resultado da pessoa jurídica, uma vez que ela corresponde à destinação de resultado, da mesma forma que o imposto de renda da pessoa jurídica, como, aliás, entendeu posteriormente o legislador ordinário, ao lhe dar este tratamento, quando da edição da Lei nº 9.316, de 22/11/1996 (artigo 1º).

Quanto à base de cálculo do IRRF não considerar a dedução do IRPJ e da CSL, está correto o lançamento, neste particular, tendo em vista que, conforme o artigo 44, da Lei nº 8.541/1992, supra transcrito, *"a receita omitida (. . .) será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica."*

Portanto, não há previsão legal que ampare a pretensão da Recorrente, pois o legislador determinou que o montante integral da receita omitida constituísse a base de cálculo do tributo; possivelmente, a defesa confundiu a presente situação, com a tributação de fonte do lucro arbitrado, a qual prevê a dedução pleiteada.

Por fim, se insurge a defesa contra os juros de mora exigidos com base na taxa SELIC, cuja norma instituidora (Lei nº 9.069/1995), estaria conflitando com o CTN, além de contrariar o limite constitucional de 12% ao ano.

Aplica-se aqui, as mesmas razões já invocadas para demonstrar não ser atribuição deste Colegiado a apreciação de inconstitucionalidade e/ou de ilegalidade de

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

Processo nº : 10935.000661/98-16

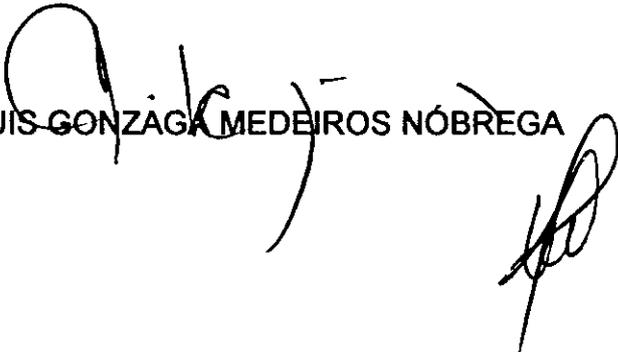
Acórdão nº : 105-13.154

atos legais, a qual compete, pela própria norma constitucional, exclusivamente ao Poder Judiciário.

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, voto no sentido de conhecer do recurso, para, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 13 de abril de 2000

  
LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA