



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Recurso nº : 138.541
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995
Recorrente : I.Q.B.C. PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº : 103-21.987

IRPJ - IRRF - PRELIMINAR - DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

PRELIMINAR - DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PIS - COFINS - A contribuição social sobre o lucro líquido, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. n 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADO - OMISSÃO DE RECEITAS - Serão tributados como omissão de receita os suprimentos de caixa a título de adiantamento de capital efetuado pelos sócios, quando não comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetiva entrada do recurso e sua origem.

LEVANTAMENTO DE ESTOQUE - OMISÃO DE RECEITA OPERACIONAL - A diferença não esclarecida de estoque de mercadorias para revenda constatada mediante o confronto entre o Estoque Inicial mais Entradas menos Saídas e o Estoque Final inventariando caracteriza a existência de receitas à margem da escrituração.

GLOSA DE CUSTOS - LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE - Sendo o custo das mercadorias vendidas determinada pela soma do Estoque Inicial mais Compras diminuída do Estoque Final, correta a glosa de custos por apropriação de compras em duplicidade.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE - SUSPENSÃO INDEDUTIBILIDADE - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - Serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativos a tributos ou contribuições, sua respectiva



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, exista ou não depósito em garantia.

PIS - LEI COMPLEMENTAR 7/80 - Ao analisar o disposto no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuinte em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior."

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSSL - COFINS - IRRF - O decidido no julgamento do lançamento principal do imposto de renda pessoa jurídica se aplica aos lançamentos reflexos ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por I.Q.B.C. PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/05/1994, vencido o Conselheiro Flávio Franco Corrêa que não acolheu a preliminar em relação às contribuições sociais; e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) excluir da tributação as importâncias de R\$ 102.007,69 e CR\$ 4.670.306,89; 2) admitir as compensações dos prejuízos fiscais (IRPJ) e das bases de cálculos negativas (CSLL) dentro dos respectivos períodos de apuração; e 3) excluir a exigência da contribuição ao PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

Recurso nº : 138.541
Recorrente : I.Q.B.C. PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.

RELATÓRIO

No TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL de fl. 07, que é acompanhado nas planilhas de fls. 08 a 18, a autoridade assim se referiu aos fatos que nortearam o lançamento:

*1. Omissão de Receita

1.1. Compras e/ou vendas sem registro => A contribuinte, embora intimada e reintimada (termos em anexo), deixou de esclarecer as diferenças físicas apuradas entre o "Estoque Final" (apurado pela fiscalização) e o "Estoque Final" (inventariado), caracterizando "omissão de receita" configurada nos Quadros "1", "2", "3", "4" e "5", cujos valores encontram-se reproduzidos nos itens "4.1", "4.2", "4.3", "4.4" e "4.5", "5.1", "5.2", "5.3" e "5.4" do anexo de continuação do presente instrumento. A valoração levada a efeito sobre os quantitativos apurados encontra-se demonstrada nos Quadros "6" e "7", que fazem parte integrante do presente procedimento fiscal.

1.2. Adiantamentos para Aumento de Capital => Embora intimada e reintimada (termos em anexo), a Contribuinte deixou de comprovar a "origem e efetividade" da entrega dos recursos à Empresa, caracterizando "omissão de receita", cujos valores encontram-se reproduzidos nos itens "4.5.1", "4.5.2", "4.5.3", "4.5.4", "4.5.5", "4.5.6" e "5.5.1" do anexo de continuação do presente instrumento.

2. Redução Indevida do Lucro Real

2.1. Programa de Integração Social – PIS => Embora questionando judicialmente a legalidade e obrigatoriedade da contribuição (processo nº 93.003261 – 1/2ª Vara da Justiça Federal/SP – Ação Ordinária de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária), a Contribuinte procedeu a "Exclusão" do Lucro Real de valores depositados em juízo, no período de janeiro/94 a dezembro/94, referentes aos meses de dezembro/93 a novembro/94, reproduzidos no item "2.1" do anexo de continuação do presente instrumento.

3. Majoração Indevida de custo

3.1. Custo das Mercadorias para Revenda => Ao proceder à escrituração contábil da NF-646617, de 28/11/94, de Peróxidos do Brasil Ltda., no valor de R\$ 15.724,80 (...), a Contribuinte o fez em "duplicidade", conf. Registros às fls. 00053 e 00054 do Diário nº 0051, registrado no Cartório de Registro Civil das Pessoas Naturais de Diadema (SP) sob o nº 617/95, em 24/04/1995 (cópia anexa)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

reproduzido no item "3.1" do anexo de continuação do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que faz parte integrante do presente instrumento.

(...)"

3. Notificada da exigência em 30/06/1999, em 28/07/1999, a contribuinte interpôs a impugnação onde sustenta a improcedência do lançamento.

4. Preliminarmente, invoca erro formal no feito, pela existência de *"dicotomia entre os demonstrativos consolidados do crédito tributário apurados no processo, quando confrontados com o relatório fiscal"*.

5. Afirma que o relato fiscal constitui peça fundamental, não podendo discrepar das demais peças integrantes dos autos. Haja vista a falha apresentada ser insanável, postula o reconhecimento da improcedência da peça inaugural.

6. No que respeita ao mérito, alega a impugnante que a análise da declaração de bens da DIRPF do sócio majoritário Everaldo Egydio comprovaria a origem dos recursos injetados para fins de aumento de capital. Além da cópia da mencionada DIRPF, foram juntadas à impugnação cópia do Instrumento Particular Compromisso de Compra e Venda de imóvel pertencente a Everaldo Egydio, cópias dos cheques que estariam relacionados à operação, bem como documentos vinculados à compradora do bem - Salete Maria de Castro, conjunto que a autuada entende também comprovar o ingresso de numerário na empresa.

7. O exame da DIRPF referente à sócia Iara Inês Bernacchio Egydio, a seu ver também comprovaria a origem dos recursos utilizados para aumento de capital da investida. Assim, conclui a contribuinte:

"Isto posto, Emérito Julgador, indubitável e irrefutável a comprovação que ora faz a impetrante da origem de seu aumento de capital, realizado em dinheiro pelos sócios, bem como irrefutável e incontestado também a inegável entrega dos valores à sociedade, correta e regularmente lançados e documentados, extraíndo-se tal concreta afirmação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

documentos oficiais, passados ante o crivo da Receita Federal, e que seguramente já foram examinados pela própria fiscalização, vez que acha-se de posse dos originais dos mesmos entregues pelos declarantes, nas épocas próprias e oportunas, conforme se comprova com os recibos de entrega das DIRPF de cada sócio sem que tenha ou haja ocorrido impugnações ou autuações até a presente data e diante da decorrência do prazo que teve a fiscalização fazendária para sua esmiuçada e completa conferência”.

8. A empresa se opõe à exigência descrita pelo Fisco como omissão de receitas apurada pela existência de compras ou vendas sem registro alegando que:

“para os produtos que relaciona que relaciona em seus anexos, demonstrando exaustivo trabalho denominado pela fiscalização de ‘específico’, não atentou que, são produtos adquiridos no mercado interno, e, mais precisamente no Estado da Bahia. – Como a sistemática da impetrante é de ‘vendas casadas’, ou seja, somente compra se já tiver a venda do que comprou assegurada, tem como norma o seguinte procedimento:

Indubitável que as compras que realiza desses produtos, saem dos estabelecimentos e isto ocorreu justamente nos casos em que autua o Sr. Agente Fiscal, por exemplo, nos dias 28, 29 ou 30 do mês, ou seja, bem próximo do final do mesmo, levando pela distância entre o fornecedor e a impetrante, aproximadamente de três a quatro dias para chegar no estabelecimento da impetrante. Ocorre que, ao contrário do que entendeu o Sr. Agente Fiscal, a impetrante já efetua o faturamento desses produtos para seus clientes dentro do próprio mês, por questões até de já ir emitindo os boletos de cobranças vez que já seguramente vendidos, restando apenas e tão somente de apor-se na nota fiscal a data da saída da mercadoria no quadro próprio para tanto, documento que acompanhará fisicamente a mercadoria quando de sua saída do estabelecimento da impetrante”.

9. Continua seu arrazoado, informando que ao chegar a mercadoria da Bahia, no mês subsequente ao da compra, é feito o regular lançamento, repetindo-se esse procedimento no mês posterior. Nesse compasso, entende não existir diferenças de estoques ou compras sem registro. Alega que a conduta até favoreceria a Fazenda Pública eis que a empresa já reconhece a receita sem que a mercadoria tenha ingressado em seu estabelecimento. Assim, postula o cancelamento da correspondente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

exigência dada a comprovação da inexistência de diferenças de estoque ou prejuízos ao Fisco, conforme comprovariam os demonstrativos levantados para alguns produtos acompanhados pelas notas fiscais correspondentes.

10. Contrapõe-se ainda à forma empregada pela autoridade administrativa para a valoração da base de cálculo do lançamento. Conforme a impugnante o Fisco valorou as receitas omitidas segundo o sistema do "preço médio" sem se aperceber que a empresa utiliza a valoração de estoque pelo método FIFO (First In First Out).

11. A fim de dirimir qualquer dúvida quanto à legitimidade de sua conduta, requer a realização de diligência fiscal para o atendimento dos quesitos relacionados às fls. 197/198, para o que qualifica o profissional de sua confiança.

12. Com respeito à glosa de custos, afirma que os documentos acostados aos autos comprovam a improcedência do trabalho fiscal invocando ainda a solicitação de diligência já mencionada.

13. Quanto à exclusão indevida do lucro real argúi a correção do seu procedimento, nos seguintes termos:

"(...) ainda que discutindo e questionando judicialmente a legalidade imposta para o tributo PIS (Programa de Integração Social), efetuou depósitos que entendia devidos, e como tal sabia e sabe que os mesmos não retornarão à sua guarda ainda que vencedora naqueles pleitos.

Questionava e questiona as majorações, formas de tributações, bases de cálculo entre outros motivos que a levaram a recorrer à via judicial, quando então efetuou depósitos judiciais daquilo que entendia devidos e não as majorações indevidas de alíquotas, alterações de bases de cálculo, impostas e subjugadas arbitrariamente pelo fisco. Se entendia devidos e sabendo que mesmo tendo sucesso em seu procedimento judicial, tais depósitos fatalmente reverterão em renda da União, dispensando-se das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

demais cominações a que subitamente a ela foram impostas e contras as quais se rebelou, por óbvio as tratou já em sua contabilidade fiscal como custos e agindo corretamente extraindo a interpretação exata, fiel e deliberativa do escopo da medida que propôs contra o fisco".

14. Aduz assim que uma melhor análise das razões levadas pela impugnante ao Poder Judiciário culminaria com a decretação da improcedência do presente item da autuação. Como questão de ordem levanta a necessidade de suspender a exigibilidade da correspondente parcela da exigência, tendo em vista a pendência judicial mencionada.

15. Por fim, contestando a multa regulamentar lançada por atraso na entrega da declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1994, invoca a tempestividade de seu procedimento que respeitou o prazo estabelecido pela Portaria nº 146, de 19/04/1995 do Ministro de Estado da Fazenda, que prorrogou até 31/05/1995 o termo final para a apresentação do respectivo formulário.

A Delegacia da Receita Federal de julgamento de Campinas, julgou o lançamento parcialmente procedente, tendo ementado a sua decisão na forma abaixo transcrita.

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1994

Ementa: ERRO FORMAL. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração ou o procedimento fiscal que lhe deu origem quando a autoridade tributária competente observa todas as formalidades legais, identifica o sujeito passivo, as irregularidades constatadas e determina o crédito tributário devido. Eventuais imprecisões, incorreções e omissões no ato praticado pela autoridade competente não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

PERÍCIA CONTÁBIL. DESCABIMENTO. DISCRICIONARIDADE DA AUTORIDADE JULGADORA. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO NOS AUTOS – Dependendo a perícia contábil de convencimento da autoridade julgadora quanto à sua necessidade, incabível sua exigência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

em se tratando de matéria passível de prova documental ou quando relacionada à elucidação de matérias cujo deslinde é perfeitamente possível, tão-somente, pelos elementos já acostados aos autos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1994

Ementa: SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADO. OMISSÃO DE RECEITAS. Serão tributados como omissão de receita os suprimentos de caixa a título de adiantamento de capital efetuado pelos sócios, quando não comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetiva entrada do recurso e sua origem. A apresentação da Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Física correspondente ao ano-calendário, de per si não justifica nem a origem nem a efetiva entrega do numerário.

LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. OMISÃO DE RECEITA OPERACIONAL.

A diferença não esclarecida de estoque de mercadorias para revenda constatada mediante o confronto entre o Estoque Inicial mais Entradas menos Saídas e o Estoque Final inventariando caracteriza a existência de receitas à margem da escrituração, sendo legítima a valoração da base de cálculo com adoção do critério do preço médio.

GLOSA DE CUSTOS. LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.

Sendo o custo das mercadorias vendidas determinada pela soma do Estoque Inicial mais Compras diminuída do Estoque Final, correta a glosa de custos por apropriação de compras em duplicidade.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. INDEDUTIBILIDADE. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL.

Serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativos a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito em garantia.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

PIS – COFINS - IRRF

Lavrado o auto principal deverão ser também formalizadas as exigências decorrentes dada a íntima relação de causa e efeitos que as vincula. Traslada-se às autuações reflexas a mesma orientação decisória adotada quanto ao lançamento matriz.

MULTAS POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

Comprovado que a entrega da declaração de rendimentos ocorreu dentro do prazo dilatado, prorrogado por norma administrativa, descabe a aplicação da multa regulamentar por atraso na entrega.

Lançamento Procedente em Parte."

Não satisfeita com o desfecho do julgamento de primeiro grau maneja o Recurso Ordinário, onde alega, em síntese, o seguinte.

Em preliminar, argüi a decadência do Fisco proceder parte do presente lançamento, tendo em vista a decadência do direito de efetuar o lançamento dos períodos-base verificados até 31/05/1994, haja visto que o lançamento somente foi cientificado à recorrente em 30/06/99. Assim, com base o artigo 150, IV, do CTN, requer seja declarado decadente o lançamento no período acima indicado.

No mérito

Tece comentários acerca da impossibilidade do fisco proceder o presente lançamento com base em indícios ou presunções.

Quanto ao suprimento de numerário para aumento de capital, afirma que a origem dos recursos injetados pelos dois sócios é comprovada pelas suas respectivas declarações de rendimentos, onde nas partes relativas às relações de bens, são demonstradas as realizações e seus ativos pessoais – dinheiro em aplicações e imóveis – existentes em 31/12/1993 e não mais em 31/12/1994. E, que a o fato de não se exigir, na DIRPF, seja mencionada a data exata da realização de ativos, não pode ser imputada como falta da ora recorrente. E, finaliza, caberia ao fisco, neste caso, se entendesse pela inveracidade das informações constantes da DIRPF, o ônus de provar a sua inexatidão.

Afirma que as provas já acostadas são suficientes a comprovar que o produto da venda da casa situada à Rua Batista do Carmo, de propriedade do Sr. Everaldo, foi revertida integralmente para "salvar a empresa" e que os depósitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

efetuados na conta corrente da IQBC, em datas próximas, e registradas em sua contabilidade, como reserva para aumento de capital do Sr. Everaldo é suficiente a elidir a presunção legal estabelecida pelo fisco.

Afirma que os artigos 43 e 44 da lei nº 8.541/92 têm caráter penal e a sua revogação pelo artigo 36, inciso IV da Lei 9.249/95 tem efeito retroativo, aplicando-se a atos ou fatos não definitivamente julgados, conforme artigo 106, inciso II, letras "a" e "b", do CTN, pelo que requer o cancelamento dos lançamentos.

No mais, repete os mesmos argumentos de defesa expendidos em sede de impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado de liminar em mandado de segurança dispensando a recorrente do arrolamento de bens ou de depósito prévio correspondente a 30% da exigência fiscal.

Dele conheço.

Aduziu, em preliminar, a decadência do fisco constituir o lançamento até o período-base de 30/05/1994, haja visto que a recorrente somente foi notificada do lançamento em 30/06/1999.

O IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária - é um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.

Segundo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?

Segundo o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado¹, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

*Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio

¹ Curso de Direito Tributário, 13ª Edição, Editora Malheiros, pág. 124
138.541*MSR*04/07/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independe do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150 do CTN preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e o artigo 173 o faz para os demais casos.

Assim que, tendo em vista que os autos de infração somente foram lavrados e deles tomou conhecimento o sujeito passivo em 30/06/99; por se tratar de tributos sujeito ao lançamento por homologação, não há como deixar de se reconhecer e declarar a superveniência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até o dia 30/05/1994, inclusive, para as Contribuições ditas Sociais e para o PIS, pelos seguintes motivos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

O Decreto-lei 2.052 de 1983 e a Lei 8.212 de 24 de junho de 1991, que estabeleceram, como sendo o prazo decadencial para as contribuições sociais, o período de 10 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ser constituído, resultam ineficazes, uma vez se tratarem, aqueles diplomas legais, de leis de hierarquia inferior ao Código Tributário Nacional - Lei Complementar - não tendo, por via de consequência, o condão de alterar norma de hierarquia superior.

Isto porque a norma matriz das contribuições sociais é o artigo 149 da Constituição Federal, que sujeita tais contribuições, todas elas, à Lei Complementar de normas gerais - artigo 146, III. Destarte, dúvidas não restam de que lei ordinária não pode legislar sobre normas gerais em matéria de direito tributário, e, em especial, sobre a decadência - repita-se, restrita à lei complementar.

Não fosse por isto, temos, ainda, o § 2º, do artigo 711 do RIR/80, que determina e esclarece que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo - que no caso são as DIPJs - ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data. A leitura e exegese da nupercitada norma em conjunto com a norma do artigo 173 do CTN, também, fulmina de morte o lançamento guerreado.

A Câmara Superior de Recursos Fiscal tem sistematicamente adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:

"IRPJ - DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

IRPJ - PIS-REPIQUE - DECADÊNCIA - HOMOLOGAÇÃO - APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador.

IRPJ - DECADÊNCIA - Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo.

DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE - Estando os procedimentos reflexivos parte inclusas no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário."

Destarte, conheço e provejo parcialmente a preliminar de decadência argüida.

Mérito

Trata-se de lançamento de IRPJ relativamente à omissões de receitas.

Vale notar, inicialmente, que a presunção legal, do tipo *iuris tantum* ou relativa, que pode ser elidida mediante prova contrária àquela presunção. Especificamente, deve o sujeito passivo comprovar a origem dos recursos, o seu efetivo ingresso no caixa, bem assim, a sua contemporaneidade, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

Para a apuração da omissão de receitas, o autor do feito intimou a empresa a comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos e a efetividade da entrega de numerário, correspondente aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

suprimentos efetuados pelos sócios, coincidentes em datas e valores. No entanto, nenhum documento foi apresentado.

De posse da documentação apresentada, o autor do feito elaborou o Mapa dos excessos de dispêndios de fls., conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 7.

A lei, a doutrina e a jurisprudência entendem, de forma uníssona, que o montante do suprimento sem origem caracteriza claramente o montante da omissão e, uma vez que não houve prova material de que o valor se constituía em recursos fornecidos pelos sócios, que tinham disponibilidade para tal e que a operação estava revestida das formalidades legais para sua aceitação, a presunção legal da omissão de receita se firma como verdadeira, admitindo-se que os recursos aportados pelos sócios tiveram origem em ingressos mantidos à margem da escrituração.

A recorrente alega, ainda, que o lançamento está baseado em mera presunção legal. Todavia, essa é uma presunção prevista lei. O art.229 do RIR/94, que tem como base legal os Decretos-lei nºs 1.598/77, art.12, § 3º e 1.648/78, art.1º, inciso II, dispõe que os suprimentos feitos por sócio à empresa, a título de empréstimo, quando não tiverem a origem e a efetiva entrega do numerário comprovadas, caracterizam-se como omissão de receitas, **ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.**

Alega, ainda, que os documentos por ela juntados na impugnação seriam suficientes a comprovar a efetiva entrega, bem assim, a sua contemporaneidade com os suprimentos em apreço.

Da análise dos documentos acostados na impugnação e os demais, posteriormente acostados – fls. 650/688, não vejo nenhuma impropriedade na decisão recorrida, contudo, ao analisar os novos documentos juntados às fls. 650/688, verifico



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

que a recorrente conseguiu comprovar simultaneamente, a entrega e a contemporaneidade dos seguintes valores: R\$ 24.089,69; R\$ 24.618,00 e de R\$ 30.450, em 21/10/94; 21/11/94 e 21/12/94, respectivamente, pelo que dou provimento parcial ao apelo para excluir tais valores da base de cálculo.

Relativamente ao argumento de que o fisco não poderia autuar com base no artigo 44 da 8.541/95, não compartilho do mesmo entendimento exposto pela recorrente, posto que a retroatividade benigna não pode ser aplicada ao presente caso uma vez que o aumento ou a diminuição de base de cálculo e/ou forma de tributação não pode ser considerada como uma penalidade.

II. OMISSÃO DE RECEITAS – COMPRAS E/OU VENDAS SEM REGISTROS

A autuação relativa a esse tópico foi iniciada pela investigação de consistência dos assentamentos constantes do Livro Registro de Inventário da empresa cotejados com a movimentação de entrada e saídas de mercadorias.

Assim, mês a mês e para cada produto comercializado pela empresa, tomou a autoridade fiscal o valor do respectivo estoque inicial constante do Livro de Registro de Inventário (fls. 102/155) adicionando-o às entradas verificadas no mês e depois subtraindo o montante das saídas. O valor assim apurado foi cotejado com aquele registrado no mesmo Livro de Inventário como estoque do produto constante ao final do período de apuração. Os produtos cujo estoque final calculado diferia do estoque final registrado foram levados às planilhas de fls. 94 a 98.

A diferença a maior ou a menor entre o valor do estoque final apurado pelo Fisco para cada produto de revenda e o registrado no Livro de Inventário foi considerada, respectivamente, como decorrente de compras sem registro e de vendas sem emissão de nota fiscal, sendo inferida, em quaisquer dos casos, a ocorrência de omissão de receitas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

A valoração da receita omitida, por sua vez, tomou por base os preços médios mensais de compra ou venda de cada produto conforme a natureza da diferença comparativa. Os demonstrativos de fls. 17 e 18 ilustram a determinação dos valores médios de compra e venda. Os valores das omissões de receitas levados ao auto de infração constam consolidados nas planilhas de fls. 12 a 16.

Inicialmente, cabe afastar a argumentação da empresa no que diz respeito à quantificação das receitas omitidas. Contrapõe-se a impugnante quanto à valoração pelo preço médio tendo em vista sempre ter se valido do método PEPS na avaliação de seus estoques. Ocorre que o procedimento do Fisco não teve por objetivo determinar o valor dos estoques remanescentes, situação em que se poderia avaliá-los pelo custo das mercadorias mais recentemente adquiridas (PEPS ou FIFO).

Diversamente, a conduta fiscal buscou mensurar as quantias que passaram ao largo da tributação normal, quer por compras não registradas, quer por vendas sem nota, e nesse caso é admitida a utilização dos preços médios praticados ao longo do período investigado.

Diante de tal traçado, é certo que a fiscalização não utilizou a presunção legal para a aferição da omissão da receita, ao contrário, fez um trabalho de auditoria contábil tendo levantado as discrepâncias por ela apontadas.

Ressalte-se, por oportuno, que mediante o Termo de Intimação de fl. 93, solicitou-se da fiscalizada apresentar os seus esclarecimentos quanto às diferenças de estoque apuradas, não tendo havido até a lavratura do auto de infração, manifestação da ora recorrente sobre o tema, que somente veio a ser tratado por ocasião da impugnação.

A recorrente afirma que a fiscalização não atentou para o fato de que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

"(...)para os produtos que relaciona em seus anexos demonstrando exaustivo trabalho denominado pela fiscalização de 'específico', não atentou que, são produtos adquiridos no mercado interno, e, mais precisamente no Estado da Bahia.- Como a sistemática da impetrante é de 'vendas casadas', ou seja, somente compra se já tiver a venda do que comprou assegurada, tem como norma o seguinte procedimento:

Indubitável que as compras que realiza desses produtos, saem dos estabelecimentos e isto ocorreu justamente nos casos em que autua o Sr. Agente Fiscal, por exemplo nos dias 28, 29 ou 30 do mês, ou seja bem próximo do final do mesmo, levando pela distância entre o fornecedor e a impetrante, aproximadamente de três a quatro dias para chegar no estabelecimento da impetrante. Ocorre que, ao contrário do que entendeu o Sr. Agente Fiscal, a impetrante já efetua o faturamento desses produtos para seus clientes dentro do próprio mês, por questões até de já ir emitindo os boletos de cobranças vez que já seguramente vendidos, restando apenas e tão somente de apor-se na nota fiscal a data da saída da mercadoria no quadro próprio para tanto, documento que acompanhará fisicamente a mercadoria quando de sua saída do estabelecimento da impetrante."

Trata-se, portanto, de matéria de prova.

E, para que se possa acatar a argumentação da empresa necessário, portanto, ficar assente que os números considerados pela fiscalização como "Entrada" e "Saídas" ou Estoque Final, na construção das planilhas de fls.12/15, estariam de acordo com essa sistemática.

Ademais, as cópias das notas fiscais anexadas às fls. 229 a 237, confirmam as compras nas quantidades apontadas no quadro demonstrativo de fls. 226, todas realizadas no final de cada mês. Os carimbos do setor de contabilidade, por seu turno, apontam a escrituração da entrada no início do mês subsequente ao da compra.

Contudo a recorrente não trouxe, até a protocolização do presente apelo, nenhum documento vinculado à operação de saída da mercadoria foi apresentado. Seria preciso que a empresa trouxesse elementos que atestassem que as vendas foram registradas antes da chegada da correspondente mercadoria, sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

inclusive assentado no correspondente livro registro de saída. Em tais condições, não vejo nenhum reparo a fazer na decisão recorrida.

Ocorre que, depois de protocolizar o presente Recurso, a empresa juntou aos autos novos documentos (fls; 473/623), os quais têm o condão de alterar parcialmente a decisão recorrida, eis que a recorrente consegue comprovar as compras e as vendas de algumas mercadorias, na forma como foi declinada pela recorrente e aceita, em tese, pela decisão recorrida e por este relator.

Tal se aplica aos seguintes produtos: metassulfito de sódio, em junho de 94; ao interox 50.20, em junho e novembro de 1994 e ao dióxido de titânio rutilo R-KB – 2 em março de 1994.

Em consequência, voto por excluir da base de cálculos os valores de: CR\$ 3.104.160,00; CR\$1.566.146,89 em junho de 1994 e R\$ 22.850,00 em novembro de 1994, deixando, todavia, de excluir a importância de CR\$ 14.519.396,67, em março, uma vez que tal importância está abrangida pela decadência tratada em preliminar.

Majoração indevida de custos

Sob o tópico intitulado de Majoração Indevida de Custos (fl. 07) o autuante relatou que a contribuinte escriturou em duplicidade a NF-64617, de 28/11/1994, emitida por Peróxidos do Brasil Ltda. no montante de R\$ 15.724,80, conforme fls. 0053 e 00054 do Livro Diário nº 0051.

A decisão recorrida afirma que O feito fiscal se fundamenta nas cópias do livro Diário acostados às fls. 157 e 158. Ao final da fl. 157 e início da fl. 158 se percebe o registro da cifra de R\$ 15.724,80 à débito de Mercadorias para Revenda e à crédito de Peróxidos do Brasil Ltda., referente à Nota Fiscal nº 64617. Na mesma fl. 158, é possível observar a mesma seqüência de registros, o que denota a duplicidade na apropriação dos custos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

Sendo o custo das mercadorias vendidas determinado pela soma do estoque inicial mais compras diminuída do estoque final, o registro em duplicidade à débito de mercadorias para revenda acarreta o aumento do custo, diminuindo o lucro tributável. Assim, correta a glosa de custos por apropriação de compras em duplicidade.

Afirma, ainda, que as cópias do Livro Diário por ela acostadas às fls. 238/241, não se prestam a afastar a correspondente autuação. Ainda que se admitisse como comprovado eventual saneamento do registro em duplicidade mediante dois lançamentos de estorno realizados nos meses de fevereiro e março/1995, cuja soma equivaleria ao lançamento em duplicidade ($2 \times R\$ 7.862,40 = R\$ 15.724,80$), sem qualquer referência à NF nº 64617, ainda assim haveria a indevida majoração de custos em novembro de 1994. Diz, ainda, que houve a postergação do pagamento do tributo.

As cópias do Livro Diário por ela acostadas às fls. 238/241, não se prestam a afastar a autuação. Ainda que se admitisse como comprovado eventual saneamento do registro em duplicidade mediante dois lançamentos de estorno realizados nos meses de fevereiro e março/1995, cuja soma equivaleria ao lançamento em duplicidade ($2 \times R\$ 7.862,40 = R\$ 15.724,80$), sem qualquer referência à NF nº 64617, ainda assim haveria a indevida majoração de custos em novembro de 1994.

Por fim, ressalte-se que, em tese, existe a possibilidade de ter havido a postergação do pagamento do tributo, todavia tal apreciação resta prejudica uma vez que a recorrente não juntou provas aptas a aferir a ocorrência de tal fato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

Assim, correta a glosa de custos por apropriação de compras em duplicidade.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES – EXCLUSÕES INDEVIDAS

No caso em tela, embora questionando judicialmente a legalidade e obrigatoriedade da contribuição - processo nº 93.003261-1/2ª Vara da Justiça Federal/SP, em Ação Ordinária de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária - a Contribuinte efetuou à "Exclusão" do Lucro Real de valores depositados em juízo, no período de janeiro/94 a dezembro/94, referentes aos meses de dezembro/93 a novembro/94, conforme anotados mensalmente no demonstrativo de fls. 08/11.

A recorrente justifica a legitimidade de sua conduta alegando que efetuou depósitos judiciais daquilo que entendia devido e não do que discutia judicialmente. Dessa forma, sabia que mesmo tendo sucesso na demanda judicial pela qual questionava "*majorações indevidas de alíquotas, alterações de bases de cálculos*", os depósitos efetuados fatalmente reverteriam em renda pública, já os tratando em sua contabilidade como custos.

Por expressa disposição legal, art. 8º da Lei 8.541, de 1992 (artigo 284 do RIR/1994), os tributos com exigibilidade suspensa não deverão onerar o resultado fiscal da empresa, devendo ser adicionados ao lucro líquido do exercício para fins de determinação do lucro real, quando tratados como custo ou despesa na contabilidade comercial.

"Art. 284. Serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativos a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito em garantia (Lei 8.541/92, art. 8º)"

Assim, nos termos do dispositivo acima, citado pelo autuante no enquadramento legal (fl. 05), quando estiverem com sua exigibilidade suspensa os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

tributos não são dedutíveis e deverão ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

Por fim, cabe ressaltar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da sua subsunção às hipóteses relacionadas no art. 151 do CTN.

Recurso negado.

Lançamentos Reflexos

PIS

Trata-se de decorrência do lançamento principal e que deveria seguir também idêntico destino traçado pela decisão do IRPJ, todavia, nota-se, também, que o presente lançamento foi feito mês a mês.

Assim, o presente lançamento não poderia vingar, uma vez que o Fisco não observou a semestralidade para formalizar a exigência, conforme reiteradamente decidido por este Colegiado na seguinte linha, verbis:

"Acórdão nº CSRF/02-0.852

PIS-LC 7/80 - Ao analisar o disposto no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuinte em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior."

Diante do exposto, voto cancelar o lançamento.

CSSL – COFINS - IRRF

Dado a íntima relação de causa e efeito que une o lançamento matriz àqueles que dele decorrem, a estes últimos aplica-se a mesma decisão proferida no lançamento principal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13819.001643/99-48
Acórdão nº : 103-21.987

CONCLUSÃO

Diante dos fatos acima exposto, voto no sentido de acatar parcialmente a preliminar de decadência, para tributos e contribuições, declarando-a para o período de janeiro a maio de 1994 e no mérito dar parcial provimento ao recurso para:

1) excluir da tributação os valores de: R\$ 24.089,69; R\$ 24.618,00 e de R\$ 30.450, em 21/10/94; 21/11/94 e 21/12/94 e CR\$ 3.104.160,00; CR\$1.566.146,89 em junho de 1994 e R\$ 22.850,00 em novembro de 1994;

2) cancelar o lançamento do PIS;

3) determinar sejam efetuados os ajustes necessários sobre as parcelas remanescentes com o fito de admitir a compensação de todos os prejuízos fiscais e bases negativas existentes; e

Sala de Sessões - DF, em 15 de junho de 2005

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE