



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13839.001917/2004-52

Recurso nº : 145.772

Matéria : Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Reflexos.

Recorrente : Rio Pardo Serviços e Transportes Ltda.

Recorrida : 1ª Turma da DRJ de Campinas – SP.

Sessão de : 20 de setembro de 2006

Acórdão nº : 101-95.732

PRELIMINAR - DO JULGADOR ADMINISTRATIVO NO PROCESSO FISCAL - A função do julgador administrativo é regida pela legalidade, verdade material, oficialidade e livre convencimento, com respeito ao contraditório e a ampla defesa, haja vista que a sua atividade busca a correção e perfectibilidade do ato de lançamento e da cobrança do crédito tributário no âmbito da própria Administração Tributária.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - É de se observar que a nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa é medida extrema, admissível somente quando o contribuinte comprova de forma inequívoca a impossibilidade de exercer amplamente sua defesa.

PRELIMINAR DE INVALIDADE DA AÇÃO FISCAL POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IMPESSOALIDADE - A elaboração de programas de fiscalização e a inclusão de contribuintes são prerrogativas da administração tributária, que deve ater-se a normas internas, não existindo preceito legal ou norma administrativa que determine sejam os contribuintes informados das razões pelas quais foram incluídos no processo de fiscalização.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – Devidamente comprovados nos autos que a suposta omissão de receitas apurada pela fiscalização originou-se de equivocada interpretação dos procedimentos contábeis adotados pelo contribuinte, impõe-se o cancelamento da exigência vergastada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL - Em se tratando de contribuição calculada com base no lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a exigência para sua cobrança é reflexa e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação à exigência principal, constitui prejudgado na decisão relativa a

D

exigência reflexa, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

PIS – COFINS – Comprovado nos autos que os procedimentos de contabilização adotados pelo contribuinte reduziram a base de cálculo das referidas exações, impõe-se a integral manutenção dos lançamentos efetuados pela fiscalização.

MULTA AGRAVADA – Não restando cabalmente provado ter o contribuinte agido dolosamente, não é cabível o agravamento da multa de ofício para 150%, impondo-se, portanto, sua redução para 75%.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - Matéria já devidamente sumulada por este E. Conselho de Contribuintes – Súmula 1º. CC n. 4.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Rio Pardo Serviços e Transportes Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) cancelar as exigências do IRPJ e da CSL; 2) cancelar a exigência da multa isolada; 3) reduzir o percentual da multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDOI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

Recurso nº. : 145.772

Recorrente : Rio Pardo Serviços e Transportes Ltda.

RELATÓRIO

Rio Pardo Serviços e Transportes Ltda., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, que por unanimidade de votos julgou procedentes os lançamentos efetuados a título de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS e CONFINS, relativo ao fato gerador ocorrido nos anos-calendário de 1999 a 2002, em razão de a fiscalização ter constatado omissões de receitas.

Os fatos que redundaram na autuação foram descritos no Termo de Verificação Fiscal e de Imputação de Responsabilidade Tributária de fls. 722/739.

Cientificadas do lançamento, impugnou o feito às fls. 765/781, acompanhada dos documentos de fls. 782/819, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Inicialmente, reporta-se a Impugnante aos fatos descritos pela fiscalização relativamente a seu relacionamento negocial com a empresa SAF Comércio de Papéis e Aparas Ltda.

Nesse sentido, defende ter ocorrido "Efetiva Tributação Indireta de IRPJ e CSLL sobre as receitas objeto do Auto", alegando que os valores trazidos aos autos são depósitos bancários efetivados pela SAF Comércio de Papéis e Aparas Ltda. (encomendante), em seu favor, como pagamento antecipado da encomenda e deveriam ter sido transferidos para a Conta de Receita de Encomendas, quando da entrega do produto, o que não ocorreu. Tais valores, segundo a Impugnante, foram tributados indiretamente no que tange ao IRPJ e a CSLL, conforme se demonstra com base nos próprios lançamentos transcritos no Termo e na documentação que anexa

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

(cópia dos Razões das contas que registram aqueles valores e que provam a sua transferência por resultado);

Alega, ainda, que no ano-calendário de 1999, como aponta a fiscalização, o adiantamento de R\$ 12.499.227,91 foi transferido da conta transitória "recuperação de custos - 75600" para a conta "despesas industriais - 86016", a qual é uma conta de resultado e, como tal, influencia o lucro do período.

Além disso, nos Razões das contas 75600 e 86016, constam os respectivos débitos (lançamento 60.475) e crédito (lançamento 60.476), no valor de R\$ 12.499.227,91 e, em consequência, o saldo da conta 86016, em 31/12/1999, reduziu-se a R\$ 9.964.230,70 transferidos para resultado (lançamento 60.487), conforme anexos.

Dessa forma, reduzida a despesa, o lucro do período aumentou em R\$ 12.499.227,91, ou seja, o crédito que deveria ser apropriado à receita refletiu-se no resultado através da redução, em igual valor, na despesa. Essa redução no valor das despesas originou, matematicamente um lucro maior, o qual seria o mesmo se tivesse havido o reconhecimento contábil da receita ao invés de idêntica redução nas despesas.

Aduz a Impugnante, que a afirmativa da fiscalização de que a conta 86016 que recebeu os créditos dos adiantamentos em pauta não integra o resultado da fiscalizada carece de fundamento, eis que, dada a intrínseca natureza dessa conta, ela tem que ser encerrada em cada final de período para a apuração do lucro contábil, como prova a cópia do Razão onde se constata sua transferência para o resultado.

No ano-calendário de 2000, houve a redução na conta "Despesas Industriais", cujo saldo baixou de R\$ 24.995.059,42 para R\$ 20.786.482,41, aumentando o lucro do período no valor de R\$ 4.208.577,01, pois o saldo da conta foi

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

transferido para a conta 86015 "Lucro/Prejuízo Operacional", conforme anexos das contas.

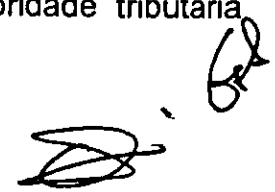
No ano-calendário de 2001, o saldo de R\$ 11.707.455,70 da conta "Recuperação de Custos", em 31/12/2001, foi transferido (lançamento 230-475) para a Conta "Despesas Não Operacionais" (lançamento 230.476), reduzindo o total geral das despesas e aumentando o lucro no mesmo valor;

No ano-calendário de 2002, o adiantamento de R\$ 222.153,41 foi transferido para a Conta "Perdas e Ganho de Capital – 75511", cujo saldo final, em 31/12/2002 de R\$ 279.090,90 foi levado a resultado pela contrapartida efetuada na conta 28891 – "Lucros ou Prejuízos do Exercício", conforme cópias das razões em anexo.

A impugnante alega, que procedeu ao débito na conta de adiantamento, porém creditou contas de despesa (reduzindo os saldos) em 1999/2000/2001 e uma conta de receita (aumentando o saldo) em 2002, retificando indiretamente o lucro contábil do exercício.

Na seqüência, discorre extensamente acerca de seu entendimento de inaplicabilidade da taxa SELIC para fins tributários, defendendo estar caracterizada infração direta e formal aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade, indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica.

Discorda da multa de ofício aplicada no percentual de 150%, argumentando que tal multa é aplicável nos casos de sonegação, fraude e conluio, conforme arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o que não é o caso, além disso as três figuras citadas têm por característica básica comum a ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte tendente a impedir o conhecimento da autoridade tributária referentemente a ocorrência do fato gerador.



Aduz a Impugnante, que cabe à fiscalização provar a utilização desses expedientes, o que não foi feito, desqualificando-se a aplicação do gravame, sobretudo por restar provado que os adiantamentos passaram por conta de resultado.

A Impugnante também se opõe às multas isoladas, por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, alegando que são indevidas no todo, face à provada improcedência do imposto e da contribuição.

Finaliza requerendo a improcedência dos Autos relativos ao IRPJ e a CSLL e o cancelamento da cobrança correspondente.

Por último, observa a Impugnante, que, apesar de científicas da autuação outras pessoas físicas e jurídica, não consta dos autos qualquer outra peça de defesa além da impugnação de fls. 765/781, apresentada em nome da pessoa jurídica fiscalizada.

À vista de sua Impugnação, a 1ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos, ficando a decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. Admitindo a impugnante que os valores que deveriam ser apropriados como receitas não o foram e não restando comprovada sua alegação de que tais valores reduziram despesas, mantém-se o lançamento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS. Sendo as exigências reflexas decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento principal de IRPJ, impõe-se a adoção de igual orientação decisória. A alegação de que

valores que deveriam ser apropriados como receitas, ao invés disso, foram considerados como redução de despesas, ainda que restasse comprovada - o que não ocorreu -, em nada afeta a exigência da contribuição ao PIS e da Cofins, dado que elas têm por base de cálculo o faturamento, alcançando assim as receitas omitidas.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. Estando presentes circunstâncias previstas no art. 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996, toma-se aplicável a multa no percentual de 150%. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Nos termos da legislação em vigor, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de questões que envolvam a constitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário."

Lançamento Procedente.

Em suas razões de decidir, consignaram os julgadores que conforme descrito no Termo de Verificação, a autuação decorre do fato de que *"parcela expressiva de adiantamentos realizados pela SAF (cliente) não foi convertida em faturamento, sendo desviada na contabilidade para outras contas, sem passar por contas de resultado"*.

Esclareceram, que a fiscalização, tendo intimado a contribuinte a apresentar, entre outros documentos, Livros Diário e Razão e arquivo digital de Plano de Contas (fls. 260/262 e 270/272), consignou em seu Termo de Verificação que as contas Despesas Industriais (866016), Despesas Não Operacionais (86013) e Perdas e Ganhos de Capital (75511) não integram as contas de resultado da fiscalizada, e

que, portanto, os valores envolvidos nestas transferências entre contas não sofreram qualquer tributação.

Em relação à alegação da Contribuinte, que os saldos das contas mencionadas foram levados a resultado e reduziram o lucro e, comprovando sua alegação, através de cópias de folhas do razão analítico como anexos 1 a 4 (fls. 796/819), entenderam os julgadores que para o ano-calendário de 1999, os lançamentos contábeis destacados pela impugnante nas contas adiantamento de clientes (fls. 798) e despesas industriais (fls. 801) já haviam sido trazidos aos autos pela fiscalização às fls. 287 e 290. Portanto, não foi apresentada razão da conta representativa do resultado do período, comprovando que o saldo nela apurado foi aumentado pela alegada redução da despesa.

Observaram os julgadores, que às fls. 818/819, consta Razão Analítico da Conta Lucros ou Prejuízo do Exercício, indicando, relativamente a 1999, apenas o lucro apurado no exercício de R\$ 122.020.46, valor que coincide com o Lucro Líquido do Período Base, informado na linha 53 da Ficha 07A da Declaração de Rendimentos (fls. 32). Dessa forma, entenderam, que não foram apresentadas provas de que, na apuração desse valor, foi contemplada a alegada redução de despesa.

Pelo contrário, no balancete apresentado pela fiscalização às fls. 305, constam débito e crédito na conta Despesas Industriais no valor de R\$ 22.463.458,61, que corresponde ao saldo da conta indicado no Razão Analítico de fls. 801 antes do crédito do valor questionado de R\$ 12.499.227,91. Depreende-se, portanto, que ainda que o saldo da conta "despesas industriais" tivesse sido transferido para conta de resultado do período, como alega a impugnante, teria sido no valor de R\$ 22.463.458,61 e não no valor alegado de R\$ 9.964.230,70, decorrente da redução pelo crédito da importância questionada pela fiscalização.

Observaram, ainda, que outros dados do balancete de fls. 305 coincidem com os valores informados na declaração de rendimentos, como Receita Bruta de Vendas de R\$ 29.218.398,16, que corresponde à soma das linhas 05 e 06 da

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

Ficha 07 A (Receita de exportação não incentivada e receita de venda no mercado interno) e Lucro/Prejuízo no Período de R\$ 167.151,32 (fls. 305), que corresponde ao Lucro Operacional declarado na Linha 39 da mesma Ficha, denotando a consistência dos valores do balancete com aqueles declarados e submetidos à tributação.

Para o ano-calendário de 2000, a impugnante apresenta as cópias de fls. 803/808, destacando lançamentos contábeis nas contas "adiantamento de clientes" (fls. 804), "recuperação de custos" (fls. 805), "despesas industriais" (fls. 809) e "lucro/prejuízo operacional" (fls. 808), os quais já constavam dos autos às fls. 306, 311 e 309; entenderam os julgadores, que nenhum elemento novo foi trazido aos autos que pudesse alterar a constatação fiscal de que o valor de R\$ 4.208.577,01 não foi oferecido à tributação. De acordo com o balancete juntado pela fiscalização (fls. 324), verificaram os julgadores, que na conta "despesas industriais" foi consignado, tanto a débito como a crédito, o valor de R\$ 25.046.771,74, não se confirmando a alegação de que a despesa foi reduzida de R\$ 24.995.059,42 para R\$ 20.786.482,41.

Do mesmo modo, entenderam os julgadores, que nenhum fato novo foi acrescentado pela Impugnante, para o ano-calendário de 2001, onde são apresentadas as cópias de razão de fls. 810/813, visto que o lançamento destacado pela impugnante na conta "adiantamento para clientes" (fls. 811) já instruíra os autos às fls. 331. Os demais lançamentos destacados no anexo à impugnação, nas contas "recuperação de custos" e "despesas não operacionais" encontram-se descritos pela fiscalização no seu Termo (fls. 728/729). Na cópia do razão da conta "lucros ou prejuízo do exercício" (fls. 818/819), não se identifica o aumento do resultado em função da redução da despesa no importe questionado de R\$ 11.707.455,70.

Relativamente ao ano-calendários de 2002, são apresentados cópias de lançamentos nas contas contábeis "adiantamento de clientes" (fls. 816) e "perdas e ganhos de capital" (fls. 817) que já constavam dos autos, respectivamente, às fls. 347 e 350. Quanto à cópia do Razão da conta "Lucros ou Prejuízos do exercício" de fls. 818/819, embora nela tenha sido destacada a transferência do saldo de R\$ 279.090,90 em 30/11/2002, entenderam os julgadores, que não apresenta saldo final capaz de

comprovar que nos valores informados na DIPJ e submetidos à tributação esteja contemplado o aumento do resultado pelo valor de R\$ 222.153,41, questionado pela fiscalização.

Destacaram, ainda, que a impugnante não discorda da assertiva fiscal de que os valores questionados não integram as suas receitas, mas alega que tais valores estariam reduzindo suas despesas e, com isso, aumentando seu resultado. Em suas palavras: *"o crédito que deveria ser apropriado à receita acabou por refletir-se no resultado através da redução, em igual valor, na despesa."* Ocorre que, embora nas Declarações de Rendimentos (cópia às fls. 28/252), a contribuinte indique suas receitas e os respectivos redutores (custos, despesas operacionais e não operacionais), as alegações da peça de defesa e os documentos que a instruem não comprovam que efetivamente algum desses redutores foi diminuído dos montantes questionados pela fiscalização. Sequer é possível identificar qual teria sido o redutor de receita que foi afetado pelas contas "despesas industriais" nos anos de 1999 e 2000. "despesas não operacionais" em 2001 e "perdas e ganhos de capital" em 2002.

Concluíram nesse sentido, que não há como acatar as alegações da impugnante, pois não foram apresentadas provas efetivas de que a alegada redução de despesas refletiu-se na apuração dos resultados declarados nos períodos fiscalizados. Ademais, referida alegação, ainda que restasse comprovada - o que não ocorreu -, em nada afeta a exigência da contribuição ao Pis e da Cofins, dado que elas têm por base de cálculo o faturamento, alcançando assim as receitas omitidas. Tanto é que a impugnante, ao finalizar sua peça de defesa, restringe seu pedido de improcedência a exigências relativas a IRPJ e CSLL, incluindo principal, juros, multa de ofício e multa isolada.

No tocante aos argumentos relacionados à taxa SELIC, destacaram os julgadores, que sua aplicação para cálculo dos juros de mora está prevista no art. 6º, § 2º, e art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 (fls. 656, 665, 670 e 678), não cabendo a este órgão administrativo manifestar-se sobre sua constitucionalidade, controle este da

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

alçada exclusiva do Poder Judiciário. A matéria está disciplinada nos incisos I, "a" e III, "b" e no § 1º do art. 102 da Constituição Federal.

Esclareceram, ainda, que enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é eliminada do sistema normativo, tem presunção de validade vinculante para a Administração Pública. Quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Acrescentaram, nesse sentido, que o dever de observância das normas abrange também os atos editados no âmbito da Secretaria da Receita Federal - SRF, conforme expressa disposição da Portaria nº 258, de 24 de agosto de 2001.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, entendimento, aliás, manifestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRE/nº 948, de 02/07/98) acerca do disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Confirmando esse posicionamento, a Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002, alterou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deles fazendo constar o art. 22A, vedando que seja afastada a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, em virtude de inconstitucionalidade, que não tenha sido anteriormente reconhecida, na forma e pelas autoridades dispostas em seu parágrafo único. Por decorrência, se aqueles órgãos de instância administrativa superior estão impedidos,

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

de apreciar questão de inconstitucionalidade, a mesma conclusão é de ser adotada para a instância inferior.

Concluíram, portanto, sendo o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC decorrente de expressa previsão legal, ficam prejudicados os questionamentos promovidos pela impugnante, inexistindo fundamento para que sejam acatadas as alegações da contribuinte acerca da ofensa aos princípios constitucionais que menciona.

Apesar disso, é cediço que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 161, outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estabelecendo o parágrafo 1º do referido artigo que os juros serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, se não for fixada outra taxa. E a taxa SELIC tem previsão de aplicabilidade no mencionado artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96 - dispositivo a ser observado pela administração tributária.

Acrescentaram, que a cobrança dos juros de mora em percentuais fixos é injustificável, pois é sabido que, no mercado financeiro, busca-se o capital onde for menos oneroso. Portanto, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes aos níveis de mercado atua como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, como meio de fugir das taxas de mercado, utilize o expediente de atrasar o cumprimento de suas obrigações tributárias e, por conseguinte, de se beneficiar à custa do Erário Público. Assim expressa o Acórdão 1º CC nº 108-06.513, de 22/05/01.

No tocante à multa de ofício proporcional no percentual de 150%, alega a impugnante ser aplicável somente nos casos de sonegação, fraude e conluio, definidos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, que entende não configurados. Contudo, a fiscalização justificou o agravamento da multa por restar *"caracterizado o intuito da sonegação, definido no art. 71 da Lei 4.502, de 1964.*

De fato, no Termo de Verificação, a fiscalização registra a maneira como as operações de industrialização por encomenda da empresa SAF eram escrituradas pela contribuinte, destaca que "os valores oferecidos à tributação nestas operações são os que transitaram pela conta 30005 INDUSTRIALIZ. APARAS EM PAPEL" e observa que:

"Entretanto, foi constatado que nos quatro anos sob investigação, uma parcela expressiva dos adiantamentos realizados pela SAF não foi convertida em faturamento, sendo desviada na contabilidade para outras contas, sem passar por contas de resultado, e conseqüentemente, sem ser oferecida à tributação."

Da descrição supra, depreende-se que a contribuinte adotava um padrão de contabilização dos adiantamentos para industrialização sob encomenda da empresa SAF e, relativamente a algumas parcelas significativas detectadas pela fiscalização, utilizou procedimento diverso.

Consignaram os julgadores, que na impugnação não é refutada a constatação de contabilização diferenciada para as parcelas questionadas e nem apresentada justificativa para tal procedimento contábil distinto. Alega, apenas, a defendente, que não teria ocorrido prejuízo à tributação, na medida em que, ao invés de aumentar receitas, redundou em redução de despesa, o que, contudo, não restou comprovado como já apreciado acima. Ainda que lograsse êxito em comprovar sua alegação, permaneceria a redução indevida do faturamento, por meio de contabilização diferenciada e não justificada, acarretando valores menores devidos a título de PIS e da Cofins, como já mencionado.

Portanto, concluíram os julgadores, que diante da sistemática de contabilização adotada pela contribuinte e de seus efeitos, não há como alterar a conclusão fiscal acerca da configuração da hipótese do art. 71 da Lei 4.502/64 para

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

fins de manutenção da multa aplicada no percentual de 150% previsto no art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96.

Opõe-se, ainda, a impugnante à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, sob alegação de que são indevidas em face da “ *provada improcedência daqueles dois tributos*”. Frente a essa argumentação, mantidos o IRPJ e a CSLL lançados e ausentes outras razões de defesa acerca da exigência, impõe-se que também sejam mantidas as multas exigidas isoladamente, dada a previsão contida no art. 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei 9.430, de 1996.

Quanto aos lançamentos decorrentes, relativos à contribuição ao PIS, a COFINS e a CSLL, nada opôs especificamente a impugnante, além das razões de defesa já apreciadas e afastadas. Desse modo, tendo sido embasadas nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento de IRPJ, aplicaram os julgadores às exigências reflexas a mesma orientação decisória adotada para o lançamento principal. Reiteraram, que as alegações de que a falta de reconhecimento de receitas estaria suprido por aumento de despesas em nada afetam a exigência da contribuição ao PIS e da Cofins, pois elas têm como base de cálculo o faturamento, que, como se depreende da própria impugnação, não foi integralmente declarado como tal.

Pelas razões acima expostas é que a 1ª. Turma da DRJ em Campinas – SP, considerou procedente os lançamentos de IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS e a COFINS.

Intimado da decisão de primeira instância, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes às fls. 848/903, alegando, em síntese, que:

é vítima de uma sanha persecutória, em flagrante ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade, uma vez que não se tem notícia na história da Secretaria da Receita Federal, de um processo que tenha tramitado com tal

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

celeridade, posto que encaminhado a DRJ/Campinas em 03/02/2005, foi decidido em 03/03/05.

Em relação ao efetivo aumento do resultado do ano de 1999, e sua conseqüente tributação, em face do lançamento de valores e crédito de conta de despesa, a Recorrente anexa ao recurso o "Demonstrativo de Saldos da Apuração dos Resultados 31/12/1999" (doc.01), acompanhado do "Razão Analítico" (doc.02/12), onde segundo ela, pode-se facilmente observar que o valor de R\$ 12.499.227,91, tendo sido debitado à conta 23000, foi levado, inicialmente, a crédito da conta transitória 76600 (doc.06). Em seguida, dito valor foi debitado à conta 76600 – Recuperação de Custos e creditado na conta 86016 – Despesas Industriais, reduzindo-lhe o saldo de R\$ 22.463.458,61 para R\$ 9.964.230,70 (doc.07), número final este que compôs a conta 28891 – Lucros e Prejuízos do Exercício (doc.12). O saldo desta conta 28891, no importe de R\$ 122.020,46 (doc.01), corresponde ao "Lucro Líquido do Período Base", apontado na "Ficha 07-A – Demonstração do Resultado", que acompanhou a "Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica", apresentada em 30/06/2000. (doc.13).

Diante do exposto, alega a Recorrente que caso a conta 86016 – Despesas Industriais não tivesse sido reduzida naquela importância de R\$ 12.499.227,91, a conta 28891 – Lucros e Prejuízos do Exercício, ao invés de apresentar o lucro de R\$ 122.020,46, devidamente tributado, indicaria um prejuízo de R\$ 12.377.207,45, o que demonstra a total invalidade da autuação, bem como da sua manutenção pela decisão recorrida.

Em relação à efetiva redução do prejuízo do ano de 2000, em face do lançamento de valores a crédito de conta de despesa, a Recorrente anexa o "Demonstrativo de Saldos da Apuração dos Resultados 31/12/2000 (doc.14), acompanhado do "Razão Analítico", de cada uma das contas nele indicadas (doc. 15/26). Alega, que no caso a conta 86016 – Despesas Industriais não tivesse sido reduzida na importância de R\$ 4.208.577,01, a conta 86015 – Lucro/Prejuízo Operacional, ao invés de apresentar o prejuízo de (R\$ 3.128.905,05), indicaria um prejuízo de (R\$ 7.337.482,06), o que demonstra a total invalidade da autuação, bem como da sua manutenção pela decisão recorrida.

Em relação à efetiva redução do prejuízo do ano de 2001, em face do lançamento de valores a crédito de conta de despesa, a Recorrente anexa o "Demonstrativo de Saldos da Apuração dos Resultados 31/12/2001 (doc.28), acompanhado do "Razão Analítico", de cada uma das contas nele indicadas (doc. 29/41). Alega, que no caso a conta 86013 – Despesas não Operacionais não tivesse sido reduzida na importância de R\$ 11.707.455,70, a conta 28891 – Lucro ou Prejuízo do Exercício, ao invés de apresentar o prejuízo de (R\$ 3.380.623,67), indicaria um prejuízo de (R\$ 15.088.079,37), o que demonstra a total invalidade da autuação, bem como da sua manutenção pela decisão recorrida.

Em relação à efetiva redução do prejuízo do ano de 2002, em face do lançamento de valores a crédito de conta de Ganhos de Capital, verifica a Recorrente que a importância de R\$ 222.153,41, igualmente foi adicionada positivamente ao resultado do exercício.

Diante do exposto, concluiu a Recorrente, que os valores de R\$ 12.499.277,91 (1999), R\$ 4.208.577,01 (2000), R\$ 11.707.455,70 (2001) e R\$ 222.153,41 (2002), foram efetivamente tributados nos exercícios correspondentes. Todavia, na hipótese em que ainda remanesça qualquer dúvida quanto a essa tributação, a Contribuinte requer a realização de diligência, de modo a certificar-se da veracidade do que aqui se contém.

Nesse sentido, em decorrência do fato de ditos valores foram efetivamente tributados, não há que se falar na exigência da multa agravada de lançamento ex-officio, como igualmente, não caberia a incidência da penalidade exigida a título de multa isolada.

Entretanto, alega a Recorrente, que mesmo considerando que esses valores não foram adicionados ao lucro líquido de cada um dos exercícios correspondentes, mesmo assim não teria validade à autuação, tendo em vista que não foi corretamente observada a legislação de regência.

Alega a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, uma vez que a D. Fiscalização descumpriu exigências constitucionais e legais. Deixou de fornecer à Recorrente, as cópias tanto dos termos lavrados quanto dos demais elementos, deixando, inclusive, de entregar-lhe cópias dos demonstrativos mediante os quais apurou os valores tributados anualmente, como também aqueles utilizados no cálculo da denominada multa isolada.

Considera não ser possível a alegação para afastar o direito de ampla defesa que ela obteve, por sua exclusiva iniciativa, cópia integral do processo administrativo. Com efeito, ainda que verdadeiro o fato, há que se levar em conta que dita cópia somente lhe foi fornecida no dia 01.12.2004, quando o vencimento do prazo para impugnação ocorreu em 07.12.2004.

A Recorrente alega, ainda, a invalidade da ação fiscal por ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade, nos termos do art. 37, caput, CF/88. Após transcrever doutrina e jurisprudência a respeito, constata a Recorrente que a atividade administrativa de fiscalização exige, em face dos princípios constitucionais da isonomia, da impessoalidade e da imparcialidade, que seja ela dirigida uniformemente aos administrados. Sendo assim, e para que não fiquem resumidos a meras palavras, há que se cumprir rigorosamente o programa de fiscalização traçado, sob pena de, revelando perseguição ou favorecimento, nele incluir contribuintes que não se enquadram nos parâmetros escolhidos, ou dele excluir pessoas que neles se enquadram, respectivamente.

Prossegue a Recorrente, alegando a impossibilidade da imposição da multa isolada. Para tanto cita o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, incidindo a regra geral, não há como fazer incidir, concomitantemente a regra especial (§1º, IV), porquanto estaria havendo dupla penalização pelo mesmo fato, qual seja, a falta de recolhimento do tributo. Desta forma, não poderia ser exigida a multa isolada no valor de R\$ 6.996.816,45, o que evidencia, mais uma vez, a invalidade da manutenção da autuação pela D. autoridade recorrida.

Alega ser também indevida a aplicação da multa de 150%, baseada na Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, o qual estabelece as hipóteses da aplicação das

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

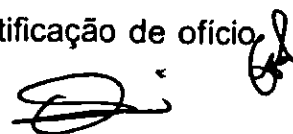
multas de lançamento ex-officio, a incidir sobre o valor do tributo exigido, eis que no auto de infração que lavraram, os autuantes limitaram-se, à pág. 17, a transcrever o mencionado art. 71, da Lei nº 4.502/64, que cuida da sonegação, sem, contudo, fazer qualquer menção aos motivos que os levaram a gravar a penalidade. Não estando, portanto, demonstrado o evidente intuito de fraude, exigido no art. 44, da referida Lei.

Em relação à receita dita omitida, esclareceu a Recorrente que receita omitida, por natureza, é receita não contabilizada e, portanto, não registrada, e desta forma, não pode ser apurada pelo simples exame contábil, como ocorreu no auto em foco. Os adiantamentos recebidos da SAF eram registrados na conta e transferidos para a conta da receita sempre que concluída a industrialização por encomenda. Os estornos feitos pela Recorrente estão claros na contabilidade, têm suas contrapartidas individualizadas e, portanto, não são receitas omitidas. Ademais, não prejudicaram o cálculo do IRPJ e da CSLL, como demonstrado, não aceitando a Recorrente tal lançamento.

Após o erro conceitual de considerar como omitidas as receitas glosadas, o autuante, embora enquadrando o tratamento tributário da alegada omissão no art. 24 da Lei nº 9.249/95, cometeu o segundo erro ao proceder o lançamento na forma prescrita no art. 43 da Lei nº 8.541/92, tributando cada parcela de forma individual sem considerar o lucro ou prejuízo real constantes nas Declarações de Rendimentos da Recorrente.

Desta forma, alega a Recorrente que o artigo 36 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, revogou expressamente aquele artigo 43, dando novo tratamento às receitas omitidas (artigo 24) e determinando sua apuração dentro do regime adotado pela pessoa jurídica tributada. Sendo assim, o autuante aplicou à hipótese uma Lei revogada há nove anos, apurando crédito tributário indevido.

Alega, ainda, que nos anos-calendário de 1999 a 2002, apresentou Declaração de Rendimentos pelo lucro real e, em 2001 e 2002 (exercícios 2002 e 2003), apurou os prejuízos de R\$ 2.046.634,75 (doc. 47) e R\$ 1.475.306,02 (doc 48), que foram considerados pelo Autuante nos cálculos do IRPJ e da CSLL desses exercícios. Caberia, portanto, à Autoridade Julgadora proceder à retificação de ofício.



nos cálculos do auto (defasados e desprovidos de sustentáculo legal), em prol do atendimento ao princípio da legalidade, eis que nenhum tributo poderá ser exigido sem previsão legal.

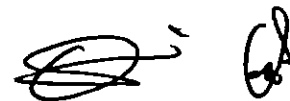
Assim, pleiteia a Recorrente o reconhecimento da nulidade ocorrida com a inobservância, por parte da Turma Julgadora, da aplicação da lei vigente e eficaz ao tempo da ocorrência do fato gerador.

Em relação à inaplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários, em que pese a posição adotada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, a Recorrente se permite com esteio do art. 5º da Carta Magna, pela redação dos seus incisos XXXIV, "a" e LV, que declara o direito de questionar o Poder Público concebendo o processo administrativo com equiparação ao processo judicial protegendo-o com as mesmas garantias, levar a apreciação do E. Primeiro Conselho dos Contribuintes seu inconformismo.

Em relação à impossibilidade de aplicação de Taxa Selic como taxa de Juros Moratórios, destaca a Recorrente que existem três espécies de juros: indenizatórios, remuneratórios e moratórios, e que tais espécies não se confundem.

Nesse sentido, verifica a Recorrente que a taxa Selic é calculada pela variação do rendimento de títulos públicos, sendo facultado, ainda, ao Banco Central, como instituição regulamentadora e controladora da Selic dirigir o resultado da Taxa, alterando metas e projeções da mesma. Portanto, uma taxa que é criada por circular do Banco Central, pode ser modificada a qualquer tempo por este, e mais, visando apenas remunerar o capital investido na compra e venda de títulos públicos, não pode ser considerada taxa de juros moratórios para correção de débitos fiscais.

Prossegue, afirmando que desta forma, fica evidente que os juros de mora e os juros remuneratórios são distintos, tendo em vista suas características, bem como fica claro que em sendo a Selic juros remuneratórios e não moratórios como pretende o Fisco, esta não pode ser aplicada na composição do "suposto" débito da Recorrente.




Em relação à afronta ao princípio da legalidade na cobrança da Taxa Selic, verifica a Recorrente, que a Lei nº 9.065/95 determinou que os juros moratórios deveriam ser equivalentes à Taxa Selic, mas não criou a Taxa Selic definindo seus requisitos básicos, apenas se limitando a estabelecer que a partir daquela data a Selic seria aplicada. Para tanto cita o art. 161, do CTN, uma vez que a Lei nº 9.065/95 não criou a Taxa Selic e sim, aplicou-a.

Conclui, nesse sentido, que a aplicação da referida taxa sobre o "suposto" débito da Recorrente é ilegal. Nesta situação, a cobrança de juros superiores ao quanto estabelecido pelo Código Tributário Nacional, representa efetivamente um aumento de tributo sem lei que o autorize, o que afronta o art. 150 da Constituição Federal. A fim de ratificar o quanto exposto, transcreve trecho do voto do Ilustre Ministro Franciulli Netto, do STJ. Assim, a Taxa Selic apesar de prevista, não tem validade para uso do Banco Central que a utiliza na remuneração de títulos. Por não ter sido criada por lei específica e nem aprovada pelo Congresso Nacional para fins tributários, sua aplicação é ilegal, posto que inconstitucional.

Por fim, alega a Recorrente que inexistem condições legais para a manutenção do auto de infração lavrado, seja pelo descumprimento de formalidades que o nulificam, seja porque os valores tidos como omitidos já haviam sido submetidos à tributação, seja, ainda, porque, caso existente a aludida omissão, não caberiam a imposição da multa isolada como também a penalidade agravada.

Desse modo, solicita a Recorrente, que seja dado provimento ao presente recurso, com vistas à reforma do acórdão ora recorrido, desobrigando-a do recolhimento de quaisquer quantias e em caso de manutenção das glosas dos anos-calendário de 2001 e 2002, seja retificado o lançamento em conformidade à lei de regência para serem deduzidos os prejuízos líquidos neles verificados, nas quantias de R\$ 2.046.634,75 e R\$ 1.475.306,02, respectivamente, apontados nas "Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica apresentadas pela Recorrente, com o que foram tributadas integralmente as receitas tidas como omitidas pela D. Fiscalização, de R\$ 11.707.455,70 (em 2001) e R\$ 222.153,41 (em 2002).

É o relatório.


-20



VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

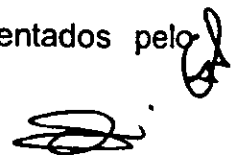
Conforme se depreende do relatório, trata-se do inconformismo do contribuinte da decisão de primeira instância que manteve na íntegra a exigência fiscal relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS), Multa de Ofício Agravada, bem como a Multa Isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002 decorrentes de supostas receitas não contabilizadas e/ou omitidas da tributação.

O Recorrente argüiu ao final de seu recurso voluntário, uma série de preliminares, quais sejam: da atuação do julgador administrativo no processo fiscal, nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, a invalidade da ação fiscal por ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade e outras mais que as tratarei como mérito no presente voto.

DA ATUAÇÃO DO JULGADOR ADMINISTRATIVO NO PROCESSO FISCAL

Quanto a presente preliminar, é de se observar que a função do julgador é regida pela legalidade, verdade material, oficialidade e livre convencimento, com respeito ao contraditório e a ampla defesa com vistas a que se possa alcançar o julgamento o mais correto e justo possível, haja vista que a sua atividade busca exatamente a correção e perfectibilidade do ato de lançamento e da cobrança do crédito tributário no âmbito da própria Administração Tributária.

Nos presentes autos, a decisão recorrida se deu em consonância com a lei, requisitos, provas e argumentos, de direito e de fato apresentados pelo



Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

contribuinte, estando, portanto, de acordo com o art. 31 do Decreto n. 70.235/72, o qual exige que a decisão obedeça aos requisitos formais, o que foi regamente observado na decisão recorrida, não merecendo, portanto, qualquer reparo.

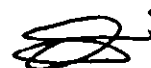
DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Pleiteia o Recorrente, a nulidade da exigência, porque os atos praticados no processo não observaram princípios estabelecidos na Constituição e nas Leis que regem o Processo Administrativo Fiscal, porque o foram com inobservância do "devido processo legal" e, conseqüentemente, cerceou-lhe o direito a ampla defesa, assegurada constitucionalmente.

Quanto ao presente item, é de se observar que a nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa é medida extrema, admissível somente quando o contribuinte comprova de forma inequívoca a impossibilidade de exercer amplamente sua defesa, o que não ocorreu no presente caso, tendo em vista que o Recorrente teve acesso a todos os documentos que compunham o Auto de Infração, o que ele mesmo reconhece quando alega que as cópias dos demonstrativos de apuração do tributo e da multa isolada só lhe foi entregue 6 (seis) dias antes para o encerramento do prazo para impugnação, tempo suficiente para análise dos referidos demonstrativos e apontar eventuais erros neles cometidos, o que não fez, seja por ocasião da impugnação ou agora em grau de recurso, o que depreende-se que mesmo na sua ausência em nada cerceou o seu direito de ampla defesa.

Não fossem os argumentos acima que por si só já afasta a preliminar acima suscitada, é de se observar que o contribuinte foi regularmente intimado várias vezes a apresentar documentos, livros etc., bem como, praticamente, a totalidade dos documentos juntados no processo que amparam o Auto de Infração, no caso, meras cópias de documentos fiscais, comerciais e contábeis pertencentes ao próprio contribuinte, ou seja, eram do seu conhecimento, ou deveriam sê-lo.

Ainda, o próprio contribuinte reconhece em seu Recurso ter recebido o Termo de Verificação e de Imputação de Responsabilidade Tributária, acompanhado dos Autos de Infração, em 05 de Novembro de 2004, e, ainda mais,



obteve através de solicitação à Autoridade Administrativa, cópia integral do processo, que lhe foi fornecida em 01 de dezembro de 2004, portanto, bem antes de esgotado o prazo regulamentar para sua impugnação.


Dessa forma, ainda que alguns dos termos lavrados não tivessem efetivamente sido enviados pelo correio (o que de resto, não foi provado, porque não impugnados os Avisos de Recebimento do Correio constantes do processo), houve tempo hábil suficiente para exercer sua ampla defesa.

Portanto, ainda que dita preliminar esteja doutrinariamente fundamentada e amparada em copiosa jurisprudência, no caso concreto, face às provas contidas nos autos, não se vislumbra a inobservância do "princípio do devido processo legal", com o conseqüente cerceamento do direito de defesa, pelo que se rejeita a preliminar acima argüida sob esses fundamentos.

DA INVALIDADE DA AÇÃO FISCAL POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IMPESSOALIDADE.

Quanto ao argumento de que está ocorrendo contra si perseguição, animosidade ou puro interesse político por parte da administração fazendária, porque teria sido submetida à fiscalização sem observância dos princípios da impessoalidade, legalidade etc., bem como não foi formalmente comunicada em qual programa de fiscalização foi enquadrada e por quais razões, é de se observar que tais assertivas, no mínimo, só pode ser creditado ao desconhecimento do contribuinte quanto ao procedimento fiscal e a atividade de julgamento, eis que a fiscalização e os demais atos transcorreram na exata medida prevista na lei tributária, especialmente em relação às determinações contidas no artigo 142 do CTN.

Com efeito, a elaboração de programas de fiscalização e a inclusão de contribuintes neles são prerrogativas da administração tributária, que deve ater-se a normas internas, não existindo preceito legal ou norma administrativa que determine sejam os contribuintes informados das razões pelas quais foram incluídos no processo de fiscalização.



Surpreendentemente, questiona o que seria a inusitada celeridade do julgamento de primeira instância, ignorando o Recorrente normas até públicas, que determinam a ordem de prioridade de julgamentos dos processos no âmbito da administração tributária, além do que, com certeza, desconhece a carga de trabalho de cada repartição fiscal.

Logo, eventual perseguição pessoal ao Recorrente ou excesso de exação, que sequer se vislumbraram nos presentes autos, deve ser apurada mediante representação específica, pela via processual adequada, eis que, em tese, constituiriam infrações funcionais, que são matérias afetas ao Processo Administrativo Disciplinar.

Portanto, sob esses aspectos, não há de se falar em nulidade da exigência, razão porque, rejeito a preliminar ora suscitada.

DO MÉRITO

Inicialmente, para esclarecer qualquer dúvida, o Recorrente, tanto em sua impugnação perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, quanto em seu Recurso Voluntário para este E. Conselho confessa, expressamente, parte do procedimento imputado no Auto de Infração e confirmado pela Decisão ora recorrida.

Conforme se depreende dos autos, a empresa tem como atividade a industrialização por encomenda e, face às peculiaridades de seu ramo de atividade e de suas relações comerciais, recebe valores adiantadamente de alguns clientes, antes de executar a industrialização.

Ao receber tais valores, corretamente fazia sua contabilização a débito da conta Bancos e a crédito da conta Adiantamento de Clientes.

No mais das vezes, ao concluir o processo de industrialização, transferia o valor recebido para as contas de Receitas, compondo dessa forma o resultado do exercício.

Entretanto, como apurou a fiscalização e confessou o contribuinte, parte dos valores inicialmente recebidos, ao invés de serem transferidos para as contas de Receitas, era creditados em contas de Despesas ou Custos, reduzindo, por conseguinte, os saldos dessas contas.

Quanto a estes fatos e seu "quantum" não há discussão nos autos.

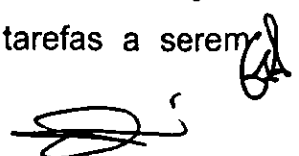
O ponto central da controvérsia reside na imputação feita pelo Fisco e mantida pela Decisão atacada, de que tais contas de Despesas e Custos que foram creditadas (portanto, teoricamente reduzindo seu montante e conseqüentemente aumentando o Lucro), não teriam integrado os Resultados dos Exercícios, devendo, no entender da fiscalização, tais valores serem adicionados ao Lucro Real apurado pelo contribuinte em sua contabilidade e em suas Declarações de Rendimentos relativas aos anos-calendário de 1999 a 2002, que é o objeto da presente exigência.

Antes de entrar propriamente no mérito das provas trazidas aos autos, me dou ao trabalho de uma pequena digressão.

Embora existam órgãos reguladores e orientadores da atividade contábil que normatizam os procedimentos da boa técnica contábil, salvo as exceções dos que militam em grandes empresas sujeitas a órgãos autorizadores e reguladores (Bancos, Seguradoras, Capital Aberto, etc.), em sua esmagadora maioria, os profissionais da área utilizam técnicas e conceitos próprios, que vão adaptando de forma autodidata em cada empresa e para cada ramo de atividade, a fim de facilitar a escrituração dos fatos econômicos ocorridos bem como o gerenciamento da empresa.

Tais circunstâncias combinadas com outra questão prática relevante, que é o "plano de contas" adotado nas Declarações do Imposto de Renda, que nunca se coaduna com aqueles adotados pelos contribuintes, acarreta uma série enorme de desmembramentos e consolidações para a necessária adequação.

Resulta daí que, para o Auditor Fiscal, a cada nova fiscalização, descortina-se um novo aprendizado, eis que uma das primeiras tarefas a serem



Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

executadas numa fiscalização de Imposto de Renda é conseguir entender as práticas contábeis adotadas e sua vinculação com os fatos econômicos da atividade exercida pelo contribuinte.

E não raro, ocorre outra agravante quando o profissional que atende a fiscalização não executou a contabilidade dos exercícios sob exame e, no mais das vezes, não consegue explicar o procedimento adotado anos antes, por outro profissional, circunstâncias que, provavelmente pode ter ocorrido no presente caso, ante o entendimento da fiscalização quanto aos lançamentos efetuados, ao concluir que os valores não transitaram pela conta de resultado.

Quanto ao mérito propriamente dito, a questão que se coloca é definir se os valores creditados nas contas Despesas Industriais, Despesas não Operacionais e Perdas e Ganhos de Capital foram efetivamente oferecidos à tributação do imposto de renda e da Contribuição Social.

Pois bem, conforme se verifica do recurso voluntário ora interposto, o contribuinte anexou ao mesmo cerca de 80 documentos, que em sua maioria já integravam os autos (Razão, Diário, DIRPJ, etc.), juntando, ainda, demonstrativos de apuração dos resultados de apresentação graficamente mais ordenada, que possibilitou maior facilidade no deslinde da questão.

O próprio item 7.4 da Decisão recorrida tangenciou pela aceitação de que os valores impugnados pela fiscalização integraram as contas de resultado, mas concluiu erradamente, que se assim fosse, seria pelo valor integral e não reduzido pelos créditos oriundos das contas de Recuperação de Custos e Perdas de Capital.

Ocorre que o balancete de fls. 305, como o próprio nome indica, é um balancete de "zeramento" das contas de resultado, e como tal, deve obrigatoriamente apresentar os valores dos totais de débito e crédito em igual valor.

No razão de fls. 290 (conta despesas industriais), verifica-se que o saldo, anterior aos lançamentos de fechamento do exercício é de R\$ 22.463.458,61, após o que constam dois lançamentos a crédito. O primeiro de R\$ 12.499.227,91, que

Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

tem como contrapartida a conta Recuperação de Custos (o que reduz o valor das despesas), e o segundo no valor de R\$ 9.964.230,70, que é transferido para resultado do exercício, zerando, por conseguinte, a conta de Despesas Industriais.

Desta forma, resta claro que o procedimento de contabilização adotado pelo contribuinte, embora tenha afetado a menor o montante das Receitas, não afetou o seu Lucro apurado ao final do ano-calendário, eis que as Despesas foram diminuídas no mesmo montante.

Os quadros demonstrativos comparativos abaixo mostram como a apuração contábil coincide exatamente com a constante da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, vejamos:

DIRPJ - ANO CALENDÁRIO DE 1999

RECEITAS	29.218.398,16
DEDUÇÕES DA RECEITA	(5.617.864,93)
RECEITA LÍQUIDA	23.600.533,23
CUSTO * vide obs.	(21.318.071,53)
LUCRO BRUTO	2.282.461,70
VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS	(6.286,75)
OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS	(92.517,90)
DESPEAS OPERACIONAIS	(1.121.966,85)
VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS	(113.389,27)
OUTRAS DESPEAS FINANCEIRAS	(978.758,90)
LUCRO	167.151,33

Obs:No balancete corresponde a	11.353.840,83
--------------------------------	---------------

Processo nº. : 13839.001917/2004-52
Acórdão nº. : 101-95.732

CMV+desp.oper+gerais – recupe-	9.964.230,70
ração de custos	21.318.071,53

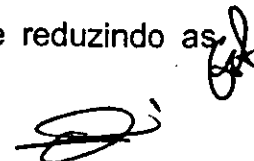
APURAÇÃO DE RESULTADO-CONTABILIDADE

RECEITAS	29.218.398,16
DEDUÇÕES	(5.617.864,93)
RECEITA LÍQUIDA	23.600.533,23
CMV	11.353.840,83
LUCRO BRUTO	12.246.692,40
DESP.OPERAC. + DESPESAS GE- RAIS – RECUP. DE CUSTOS ***	(9.964.230,70)
DESP. ADMINISTRATIVAS	(758.454,12)
DESP. TRIBUTÁRIAS	(56.638,23)
DESP. FINANCEIRAS – REC.FINAN.	(993.343,53)
DESP. GERAIS DE VENDAS	(306.874,50)
LUCRO	167.151,32

**INCLUI CRED. DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS DE	12.499.227,91
---	---------------

Observa-se, portanto, que o valor apontado na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sob a nomenclatura de Custos dos Bens e Serviços Vendidos no montante de R\$ 21.318.071,53, corresponde exatamente ao total dos valores constantes da contabilidade, na importância de R\$ 11.353.840,83, a título de Custo das Mercadorias Vendidas, somado as Despesas Operacionais, menos o valor da conta Recuperação de Custos na importância de R\$ 9.964.230,70.

No ano-calendário de 2000, o mesmo procedimento foi adotado, debitando-se a conta de Adiantamento de Clientes no valor de R\$ 4.208.577,01 (fls. 306), e creditando a conta Recuperação de Custos e posteriormente reduzindo as



Processo nº. : 13839.001917/2004-52

Acórdão nº. : 101-95.732

Despesas Operacionais para o valor de R\$ 20.786.482,41 (fls. 251 do Auto de Infração e 311 do processo).

Igualmente no ano calendário de 2001 foi adotado o referido procedimento, debitando-se a conta de Adiantamento de Clientes no valor de R\$ 11.707.455,70 (fls. 331), e creditando-se a Conta de Recuperação de Custos, sendo tal valor levado, posteriormente, a crédito de Despesas Operacionais e ao resultado do exercício.

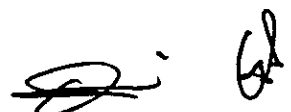
Em relação ao valor de R\$ 222.153,41, referente ao ano-calendário de 2002, o mesmo mecanismo foi utilizado, sendo que nesse exercício foi utilizada a conta Ganhos e Perdas de Capital.

Das observações acima, verifica-se que os procedimentos adotados pelo contribuinte em relação a contabilização são consistentes em todos os anos-calendário.

Outro fato importante a destacar é que os Auditores Autuantes limitaram-se a apontar que tais valores não teriam integrado os resultados dos anos-calendário objeto da exigência. Entretanto, estranhamente, em nenhum momento foi indicado ou mesmo sugerido qual o destino contábil dos valores que teriam sido omitidos.

Ou seja, como os valores integram a contabilidade regular da empresa e, como imputado, não integrariam as contas de resultados, somente poderiam ter sido desviados para contas de patrimônio, o que não foi sequer objeto de menção no Auto de Infração ou na Decisão recorrida.

Outra possibilidade, mais drástica, ocorreria se tais valores tivessem desaparecido, caso em que o Balanço seria falso e a contabilidade imprestável para a apuração do Lucro, cabendo neste caso o arbitramento do lucro da empresa, conseqüência lógica a ser cogitada pela fiscalização.



O fato é que, da forma como foi procedido o lançamento, o que se vê é que a autoridade lançadora distanciou-se da verdade material dos fatos ao desconsiderar o conjunto dos lançamentos contábeis efetuados pelo Recorrente, abstendo-se do seu dever de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário.

Entretanto, não foi isso o que aconteceu. A fiscalização limitou-se a demonstrar a maneira como o Recorrente escriturava suas operações de industrialização sob encomenda, concluindo que expressiva parcela de receitas não haviam transitado pelas contas de resultados, por não terem sido convertidas em faturamento, ou seja, lançadas em Receitas.

Ora, o simples fato dos valores ora questionados não terem sido convertidas em faturamento (Receitas), não significa dizer que os mesmos não transitaram pela conta de resultados conforme quer fazer crer a fiscalização.

O que se observa dos documentos carreados aos autos desde a fase do procedimento fiscal (razões e balancetes), é que o Recorrente, ao invés de registrar na sua escrita contábil referidos valores como receita de faturamento, procedia ao registro a crédito das contas de Despesas Industriais (1999 e 2000), Despesas não Operacionais (2001) e Perdas e Ganhos de Capital (2002), todas, sem exceção, contas de resultados e, portanto, submetidas à tributação do imposto de renda e da contribuição social.

Pelos fatos acima expostos, entendo que não tem como prosperar o lançamento, razão porque, sou pelo provimento do recurso voluntário quanto a este item.

Em relação à tributação reflexa – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -, devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência principal – IPRJ -, uma vez mantida aquela imposição, idêntica decisão estende-se ao procedimento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

PIS E COFINS

Quanto à exigência do PIS e da COFINS, relativo aos anos-calendário de 1999 a 2002, entendo que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida, eis que o procedimento adotado pelo Recorrente quanto ao registro de parte das receitas em sua contabilidade, reduziu sobremaneira a base de cálculo das referidas exações.

Nesse sentido, o próprio Recorrente reconhece que os valores apontados pela fiscalização não integraram a base de cálculo das referidas contribuições (PIS e COFINS), devendo-se, portanto, ser mantida a integralidade das exações.

MULTA AGRAVADA

O Recorrente discorre sobre a conceituação de omissão de receitas e da falta de prova do intuito fraudulento do procedimento contábil por ele adotado, as quais não teriam sido provados.

É certo que no mais das vezes há grande dificuldade de provar que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude. Isso porque, na conceituação doutrinária, há que se demonstrar e provar de forma inequívoca que o ato foi praticado de forma dolosa.

Acrescente-se que, por se tratar de ato volitivo, é subjetivo em sua essência, de forma que somente nas hipóteses muito explícitas do não pagamento de tributos e dependendo das provas da conduta do contribuinte pode afirmar-se que os atos e os objetivos foram arquitetados de forma dolosa.

No caso dos autos, a conduta e os valores envolvidos encontravam-se devidamente contabilizados, não tendo necessitado a fiscalização de empreender grandes investigações e coleta de documentos e dados em fontes externas para apurar as importâncias que deixaram de ser oferecidas à tributação do PIS e da COFINS.

Na verdade, os procedimentos contábeis adotados pelo recorrente podem praticamente ser qualificado de "amadores" ou "primários", eis que não resistiriam, como não resistiram, sequer a uma simples análise superficial, de um auditor, quanto mais de um grupo de fiscalização da Receita Federal.

Relevante ainda frisar, que não foram utilizados os meios mais típicos de dolo em questões tributárias, tais como falsificações, notas frias, espelhadas, calçadas etc., estes sim procedimentos notoriamente classificáveis como dolosos, e que por si só caracterizam o evidente intuito de fraude.

Desta forma, no caso concreto, além da improcedência da maior parte da exigência, há inadequação da penalidade aplicada, que merece, quanto à parte remanescente do Auto de Infração, ser reduzida ao seu patamar normal, visto que o procedimento adotado pelo contribuinte não corresponde ao "evidente intuito de fraude", nos termos do Enunciado nr. 15 da Sumula do 1º CC.

TAXA SELIC

Com relação à exigência dos juros calculados com base na taxa Selic, a matéria também já se encontra sumulada por este E. Conselho – Súmula nr. 4 do 1º CC, bem como em relação a sua inconstitucionalidade que, sem embargo dos relevantes argumentos de ordem econômica postos, o aspecto fundamentalmente constitucional da controvérsia é reservado ao Judiciário, eis que, no âmbito desse Conselho, prevalece à aplicação do Art. 22 A do Regimento Interno, que veda o afastamento da aplicação da Lei ou Ato Normativo sob o fundamento de inconstitucionalidade, que não tenha sido expressamente reconhecida pela autoridade competente, nos termos do Enunciado nr. 2 da Sumula do 1º CC.

Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) cancelar as

Processo nº. : 13839.001917/2004-52
Acórdão nº. : 101-95.732

exigências do IRPJ e da CSL; 2) cancelar a exigência da multa isolada; 3) reduzir o percentual da multa de ofício para 75%,

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006


VALMIR SANDRI

