



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13924.000038/2005-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.833 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente SERRARIAS CAMPOS DE PALMAS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 21/12/2002 a 31/12/2002

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IPI.

A decisão proferida no processo decorrente deve seguir a orientação decisória prolatada no processo principal.

Afirmada definitivamente em seara administrativa a ocorrência da infração de omissão de receitas no julgamento relativo ao lançamento de IRPJ, não é adequado ao colegiado negá-la no julgamento relativo ao lançamento de IPI (reflexo), em homenagem ao princípio da segurança jurídica e da estabilidade das decisões administrativas.

Recurso Voluntário conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

Lucas Esteves Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Sergio Abelson (suplente convocado), Bianca Felicia Rothschild, Lucas Esteves Borges, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Relatório

SERRARIAS CAMPOS DE PALMAS S/A recorre a este Conselho pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

Por bem reproduzir os fatos, adoto o relatório recorrido a seguir colacionado:

Contra a empresa epigrafada foi lavrado o auto de infração de fls. 1005/1009, que se prestou a exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados — **IPI**, assim como os respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%, devido em razão da constatação de vendas de produtos industrializados sem emissão de notas fiscais (omissão de receitas), referentes à apuração de saldo credor de caixa em 31/12/2002.

O crédito tributário exigido está constituído dos seguintes montantes:

- Imposto = R\$ 148.677,27
- Juros de mora = **R\$** 54.906,51
- Multa proporcional = R\$ 111.507,95
- Valor total = R\$ 315.091,73

O enquadramento legal citado no auto de infração é o seguinte: Arts. 24, inc. II e III, 25, inc. II, 34, inc. **II**, 122, 123, in. I, al. "h" e inc. II, al. "c", 127, 130, 131, inc. II, 199 e parágrafo único, 200, inc. IV e 202, inc. III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/2002).

O procedimento de fiscalização, determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.1.03.00-2004-00168-9 (fls. 01/02), da Delegacia da Receita Federal em Cascavel, e as conclusões dele decorrentes, estão relatados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1000/1004.

Segundo relato contido no referido TVF, "a fiscalizada utiliza a sistemática de contabilizar as emissões de cheques, como recursos de caixa e contabiliza os pagamentos efetuados com esses cheques como saídas de caixa, conforme consta de seu razão contábil da conta caixa (fls. 299 a 683)". Prossegue a autoridade fiscal relatando que "ao analisarmos o razão dessas contas, observamos que diversos desses cheques que foram utilizados como recursos de caixa, não tinham correspondentes saídas". Ao analisar os extratos bancários, referida autoridade constatou que tais cheques foram compensados. A fiscalizada foi, então, intimada "a identificar em sua contabilidade os registros das correspondentes saídas, referentes aos pagamentos efetuados com os mesmos".

E, à vista dos documentos apresentados pela intimada, a autoridade fiscal concluiu que alguns cheques (item 1), embora tenham sido emitidos nominalmente à própria empresa emitente, estes "não podem ser considerados como recursos de caixa, pois os mesmos foram compensados com outros bancos (fls. 261 a 298)". E prossegue a autoridade fiscal asseverando que "para que tais cheques fossem utilizados como recursos de caixa os mesmos deveriam ter sido sacados no banco o que não aconteceu, ficando provado que tais cheques foram utilizados para outros pagamentos e que os mesmos não foram contabilizados no caixa da empresa quando dos pagamentos (saídas)".

Outros cheques (item 2) também foram estornados do caixa porque, embora tenham sido nominalmente emitidos para fornecedores, "tais pagamentos não foram contabilizados como saídas de caixa, pois na emissão dos cheques esses foram considerados como entradas de caixa". E alguns desses cheques emitidos para fornecedores (item 3) "apenas parte dos mesmos não foram contabilizadas as

correspondentes saídas", sendo estes valores também objeto de estorno na recomposição do caixa.

Também foram estornados alguns cheques (item 4) que a fiscalizada afirma terem se prestado "a pagamentos de diversas despesas a diversos fornecedores e o restante troco para o caixa (fls. 232 a 256)", isto porque, segundo entende a autoridade fiscal, "não é possível ter um cheque que foi compensado em outro banco e o mesmo ter sido utilizado para pagamentos diversos em locais diferentes e até mesmo em datas diferentes". Portanto, conclui referida autoridade, "tais cheques não foram utilizados para os pagamentos que a empresa apresenta como pagos com os mesmos".

Por fim (item 5), quanto ao cheque nº 11259 do Banco Real S/A, na recomposição do caixa este foi "deslocado para a data em que foi efetivamente compensado, anterior à data "da sua baixa no razão da fiscalizada".

Independentemente dos estornos dos cheques anteriormente referidos, a fiscalização já tinha constatado, na análise do livro Razão, que, "na data de 22 de dezembro de 2002, a contabilidade da fiscalizada já apresentava saldo credor na conta caixa, no valor de R\$ 590.080,96". E o montante dos estornos de cheques excluídos do caixa correspondeu a R\$ 896.691,76.

Portanto, o total do saldo credor de caixa atingiu o montante de R\$ 1.486.772,72, sobre o qual apurou-se o IPI devido à alíquota de 10%, incidente sobre os produtos fabricados pelo sujeito passivo (classificados no capítulo 4410 da NBM-SH), "conforme notas fiscais anexas ao presente (folhas 993 e 997)".

O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 15/03/2005, na pessoa de seu procurador (fl. 1013), tendo interposto impugnação ao lançamento em 14/04/2005, conforme peça de fls. 1014/1055 (firmada pelo seu Diretor Presidente, fls. 1057/1061), e anexos que a seguem, na qual aduz, em síntese, que:

a) trata-se de auto de infração decorrente de lançamento do IRPJ do anocalendarário de 2002, "calcado em presunção de omissão de receita, no valor de R\$ 1.486.772,72, apurada com fulcro em saldo credor de caixa, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal", relativo ao processo administrativo nº 13924.000036/2005-36;

b) preliminarmente, a autuação é nula por "ausência de base legal tipificadora". Isto porque, "a despeito de tratar-se de tributação calcada em saldo credor de caixa, não consta do enquadramento legal do auto de infração do IPI nenhum dispositivo relacionado à tributação calcada em saldo credor de caixa". E a teor do disposto no art. 10, inc. IV, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), "o Auto de Infração deverá, **obrigatoriamente**, conter a respectiva disposição legal infringida". Assim sendo, a falta do enquadramento legal "afronta o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa". A este respeito, é "consistente a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais";

c) o auto de infração também é nulo por ausência de requisito obrigatório, qual seja a descrição do fato (conf. art. 10, inc. III, do PAF). Isto porque a descrição do fato só constou no Termo de Verificação Fiscal, e não no corpo do auto de infração, como determina o PAF. E a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, conforme art. 142, parágrafo único, do CTN. Portanto, "o auto de infração deveria ter sido lavrado em estrita observância aos ditames legais, sob pena de nulidade";

d) conforme demonstrado, houve erro na reconstituição da conta caixa, o que ocasionou um aumento indevido do saldo credor de caixa, no montante de R\$ 12.977,40. Tais erros referem-se a valores incorretamente considerados pelo autuante, relativos ao cheque nº 139917 do Banco Bradesco, nº 122020 do Banco Unibanco e nº 000223 do BBV Banco;

e) a autuação correspondente ao item 1 do TVF não procede em face de os recursos provenientes dos cheques nº 000223 do BBV Banco e n's 131722, 131809 e 132186 do Bradesco, emitidos nominalmente para ela própria e

compensados em outros bancos, terem efetivamente ingressados no seu caixa, conforme demonstrado e comprovado às fls. 106/117; que o fato dos cheques terem sido liquidados via compensação bancária não torna impossível o ingresso do seu valor na conta Caixa da empresa, até porque foram trocados com particulares; que a exclusão de caixa foi procedida com base na errônea suposição de que o valor de um cheque compensado não poderia ser considerado recurso de caixa; cita nesse sentido, o Acórdão n.º 101-93.204 do Conselho de Contribuintes;

f) O quanto ao item 2 do TVF, relata que o auditor-fiscal autuante justificou que a exclusão decorreu do fato de diversos cheques emitidos nominalmente a favor de fornecedores e contabilizados a débito de caixa, não terem tido suas saídas registradas por ocasião dos pagamentos aos beneficiários; alega que improcede a pretensão fiscal e demonstra que utilizou os cheques n.ºs 498228, 498497 e 498831 do Banco Itaú, nos 122292 e 132019 do Bradesco, n.º 011277 Banco Real, n.º 101299 do Unibanco, n.ºs 000237, 000241 e 000214 do Sudameris e n.º 445071 do Safra, parte dos cheques arrolados pela fiscalização, para o pagamento de diversas notas fiscais cuja comprovação da quitação se deu por meio de recibos de valores globais, também abrangendo outros pagamentos;

g) em relação ao item 3 do TVF, relativo aos cheques cujas saídas foram parcialmente comprovadas pela interessada no curso da ação fiscal, demonstra que a parcela ainda não comprovada dos cheques n.ºs 104810, 117148, 122312, 132343 e 138858 do Bradesco, n.º 498036 do Banco Itaú, n.ºs 000191 e 000248 do Sudameris, nos 817496 e 817543 do HSBC, n.º 011271 do Banco Real e n.º 101309 do Unibanco, parte dos cheques arrolados pela fiscalização, refere-se a pagamentos de notas fiscais cujos comprovantes de quitação estão representados por recibos de valores globais, abrangendo de diversos outros pagamentos;

h) no que diz respeito ao item 4 do TVF, relata que o auditor fiscal autuante justificou não ser possível que um cheque compensado em outro banco fosse utilizado para pagamentos diversos, em locais distintos, e até mesmo em datas diferentes; argumenta que não seria justo e nem correto que se exclua da conta Caixa o valor integral do cheque, sob o pretexto de que os valores dos pagamentos não coincidem exatamente com o valor do cheque liquidado via compensação bancária; que muitas vezes, sendo o valor do cheque superior ao dos pagamentos efetuados, o banco devolve a diferença em moeda corrente; que, em outras ocasiões, sendo o valor do cheque inferior ao dos títulos pagos, complementa a diferença em moeda corrente; que, mesmo que não se admita a devolução de troco, não aceita que nem mesmos os pagamentos devidamente comprovados e contabilizados não possam justificar o ingresso de caixa decorrente da contabilização dos cheques; demonstra os pagamentos efetuados com os cheques n.º 000231 do BBV Banco e n.ºs 000208, 000250 e 000213, 000207 do Sudameris;

i) "além das razões de defesa específicas deste auto de infração de IPI, também deve ser considerado tratar-se de tributação reflexa do IRPJ. Isto posto, também requer-se a exoneração integral desta exigência de IPI, com fulcro nas mesmas razões e documentário que fundamentam a impugnação do tributo principal (processo n.º 13924.000036/2005-36), cujo julgamento está a cargo da DRJ/Curitiba — PR".

Concluiu a impugnante requerendo o cancelamento integral do crédito tributário.

Importa relatar que o lançamento principal, referente ao IRPJ devido em face da omissão de receitas, citado pela impugnante, já foi objeto de julgamento pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Curitiba, conforme Acórdão n.º 8.888, de 28 de julho de 2005 (cuja via encontra-se anexada às fls. 1388/1404).

Ao tratar a cerca da questão, a DRJ/RPO julgou parcialmente procedente o pleito do contribuinte, em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 21/12/2002 a 31/12/2002 NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se declara a nulidade por vício formal, em razão de erro no enquadramento legal ou por falta de descrição do fato no auto de infração, quando estes não tiverem causado prejuízos à parte e ao exercício do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 21/12/2002 a 31/12/2002 TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no processo decorrente deve seguir a mesma orientação decisória prolatada no processo principal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, estas serão consideradas provenientes de vendas não registradas.

Lançamento Procedente em Parte

A decisão recorrida considerou tratar-se de tributação reflexa ao lançamento de IRPJ do exercício 2003, objeto do Processo Administrativo nº 13924.000036/2005-36, no qual foi decidido em julgamento de primeira instância procedente em parte, exonerando a parcela de R\$ 49.997,40, mantendo o total de omissão de receitas igual a R\$ 1.436.775,32 e, em decorrência, *o valor do IPI a ser mantido é igual a 10% daquele montante, perfazendo o total de R\$ 143.677,53, sobre o qual devem incidir os respectivos acessórios legais.*

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando todos os argumentos já apresentados, inclusive as preliminares de nulidade, requerendo, por fim, *o cancelamento integral da exigência fiscal.*

Inicialmente, o processo foi distribuído para a Terceira Seção de Julgamento, tendo em vista tratar-se de julgamento de IPI autônomo, entretanto, a primeira turma ordinária da segunda câmara proferiu o Acórdão 3201-000.692 no qual declinou competência a esta primeira seção em razão e se tratar de discussão de tributação reflexa do IRPJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, serão analisadas as preliminares de nulidade do lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Menciona o recorrente que o auto de infração seria nulo em decorrência da ausência de base legal para a tributação do IPI por suposto saldo credor de caixa não indicado na contabilidade (omissão de receita).

Alega que o dispositivo que daria respaldo ao lançamento seria exclusivo do IRPJ e não do IPI, qual seja, artigo 281, I, do RIR/99.

Esse argumento, entretanto, não merece respaldo, tendo em vista que da análise do TVF, que é parte integrante do auto de infração e do qual o recorrente tomou conhecimento quando intimado do respectivo auto, verifica-se a transcrição integral do artigo 423, do RIPI (e-fls. 1.044).

O vício formal da ausência do artigo no corpo do auto de infração não trouxe prejuízo ao contribuinte, que teve acesso amplo e irrestrito ao seu direito de defesa, demonstrando conhecimento do fundamento legal que sustentou a autuação.

Aduz o recorrente que *a descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação Fiscal e não no auto de infração*, razão pela qual, *o lançamento deverá ser declarado nulo*.

Da mesma forma como anteriormente demonstrado, o TVF é parte integrante do auto de infração e, o detalhamento da infração no corpo do TVF serve justamente para conceder maiores informações ao contribuinte do motivo pelo qual está sendo autuado, não deve ser tal medida vista como causa de nulidade, mas como uma extensão do auto de infração.

Assim sendo, afasto as preliminares de nulidade apresentadas, pelas razões mencionadas.

MÉRITO

Em relação a análise do mérito, a apreciação da matéria resta prejudicada em razão de que o presente lançamento decorre do lançamento de IRPJ, apreciado no bojo do Processo Administrativo nº 13924.000036/2005-36.

O referenciado PA quando do julgamento pelo Primeiro Conselho dos Contribuintes (Acórdão 108-09.193), sob a relatoria do Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, foi assim ementado:

IRPJ e REFLEXOS — OMISSÃO DE RECEITAS - RECONSTITUIÇÃO DA
CONTA CAIXA E SALDO CREDOR DE CAIXA - DEDUTIBILIDADE DE

LANÇAMENTOS REFLEXOS - Em face a recomposição do caixa pela autoridade administrativa, com a exclusão de cheques emitidos sem demonstração contábil certa, coerente e consistente na escrituração do sujeito passivo, não coincidindo em valores e datas quanto as alegadas utilizações dos cheques emitidos, é de se manter a presunção legal de omissão de receitas. Os lançamentos reflexos de PIS e COFINS devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, posto que mantidos os lançamentos de ofício também para a CSLL, o PIS e a COFINS, pela estreita relação de causa e efeito do apurado e atuado no processo principal do IRPJ.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Contra a referida decisão, foram opostos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional a respeito especificamente de obscuridade relacionada a *falta de pronunciamento quanto a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS*.

Os embargos foram acolhidos e assim ementado (Acórdão 108-09.566):

IRPJ e REFLEXOS — OMISSÃO DE RECEITAS - RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CAIXA E SALDO CREDOR DE CAIXA - DEDUTIBILIDADE DE LANÇAMENTOS REFLEXOS- EMBARGOS — PROCEDÊNCIA - RETIFICAÇÃO Os lançamentos reflexos de PIS e COFINS devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, posto que mantidos os lançamentos de ofício também para a CSLL, mas o PIS e a COFINS, exigidos em processos autônomos têm restrição legal —art. 41§ 1º da Lei nº 8.981/95 — para tal dedutibilidade, razão porque procedem os embargos interpostos pela Fazenda Nacional.

Embargos Acolhidos

O contribuinte interpôs, então, recurso especial que foi negado provimento, vide Acórdão 9101-001.262, de relatoria do Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias e recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Exercício: 2003 Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITA MEDIANTE ESTORNO DE CHEQUES REGISTRADOS COMO INGRESSOS. UTILIZAÇÃO EFETIVA. NÃO COMPROVAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO. PRESUNÇÃO LEGAL CARACTERIZADA.

A verificação de saldo credor na conta Caixa, pela recomposição da escrita mediante o estorno de cheques registrados como ingressos, sem respaldo documental suficiente para atestar seu correto lançamento contábil, mormente quando não são coincidentes datas e valores de sua utilização, é suficiente para a caracterização da presunção legal de omissão no registro de receitas, nos termos do art. 281 do RIR/99.

Nesse contexto, nota-se que a única mudança que ocorreu no transcurso do processo principal diz respeito a dedutibilidade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não trazendo repercussão em relação ao IPI, ora em análise.

A manutenção do presente lançamento se impõe, portanto, pelo fato de que, em exame do lançamento de IRPJ do qual esse é mero reflexo, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes manteve a omissão de receitas e tão somente proveu o pleito recursal relacionado a dedutibilidade de PIS e COFINS, matéria estranha ao IPI. Decisão essa que foi confirmada pela CSRF em 23/11/2011 e não mais cabe recurso.

O processo principal de IRPJ e, portanto, a infração da qual o presente lançamento de IPI é reflexo foi confirmada definitivamente em seara administrativa, não sendo adequado a

esse colegiado negá-la em detrimento da segurança jurídica e da estabilidade das decisões administrativas.

Nesse sentido, me filio ao entendimento proferido pelo I. Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, no Acórdão nº 1102-001.020, a seguir colacionado:

[...]

Ao lançamento reflexo, impõe-se aplicar o quanto decidido em relação ao lançamento principal. Fosse o caso de desconsiderar a decisão administrativa sobre a ocorrência do fato tributável no julgamento do lançamento (principal) de IRPJ, seria de se questionar a própria competência desse Colegiado para exame da causa, pois os casos relativos ao IPI, autonomamente considerados, devem ser apreciados pela Terceira Seção desse Tribunal.

Uma vez caracterizada a omissão de receita, por parte do contribuinte, tornase aplicável o art. 108 da Lei nº 4.502/1964, que assim dispõe:

“Art. 108. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção o correspondente pagamento do imposto de consumo dos estabelecimentos industriais, o valor ou quantidade da matéria-prima ou secundária adquirida e empregada na industrialização dos produtos, o das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo da produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas ou secundárias.

§ 1º Apurada qualquer diferença, será exigido o respectivo imposto de consumo, que, no caso, de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas diversas, será calculado com base na mais elevada quando não fôr possível fazer a separação pelos elementos da escrita do contribuinte.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, será sobre elas, exigido o imposto de consumo, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior.”

Tendo em vista que a discussão recursal de mérito se limita em tentar desconsiderar a omissão de receita, entendendo que não cabe, conforme demonstrado, a reavaliação de tema já decidido no processo principal.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, afastar as preliminares de nulidade apresentadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Lucas Esteves Borges