



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

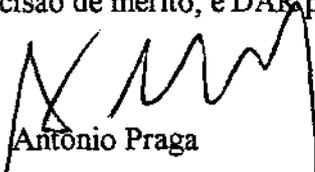
Processo n° 18471.001563/2006-38
Recurso n° 162.178 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO
Acórdão n° 101-96.922
Sessão de 18 de setembro de 2008
Recorrente SHV GAS BRASIL LTDA. (INCORPORADORA DA SUPERGASBRAS
DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A).
Recorrida 4ª TURMA – DRJ – RIO DE JANEIRO - RJ

IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS – As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que guardem conexão com as atividades por ela desenvolvidas, sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável.

CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – INCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – UTILIZAÇÃO DO CUSTO MÉDIO PONDERADO – Comprovado nos autos que a contribuinte procedia aos ajustes correspondentes ao ICMS por substituição por ocasião da baixa do custo das mercadorias vendidas com a utilização do método do custo médio ponderado, não há que se falar em subavaliação dos estoques, tampouco em postergação no pagamento dos tributos.

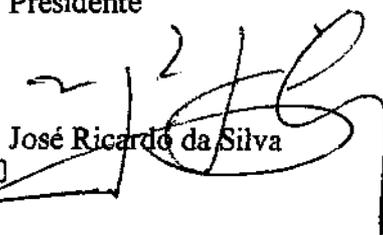
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por unanimidade de votos, SUPERAR as preliminares, em face da decisão de mérito, e DAR provimento ao recurso.



Antônio Praga

Presidente



José Ricardo da Silva

09 ABR 2010

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-presidente), Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Júnior, José Ricardo da Silva e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

SHV GAS BRASIL LTDA. (INCORPORADORA DA SUPERGASBRAS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A), já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 27.392/27.534), contra o Acórdão nº 15.162, de 20/07/2007 (fls. 27.321/27.376), proferido pela colenda 4ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 1.327 e CSLL, fls. 1.338.

Consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal fls. 1.314/1.321, o seguinte:

Em 03/03/2005 o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória relativa aos lançamentos efetuados nas contas contábeis 333.150 - DESCONTOS COMERCIAIS; 333.200 - DESCONTOS CONCEDIDOS e 333.300 - PRÊMIO PRODUTIVIDADE, que foram considerados como redução na apuração da receita líquida na linha 11 da ficha 6 A da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2000 apresentada pela SUPERGASBRAS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A;

Tendo em vista a não apresentação dos documentos conforme intimado em 03/03/2005, a empresa foi reintimada, em 05/04/2005 a apresentar os documentos acima relacionados;

(...)

Em 25/04/2005, o contribuinte apresentou dois CD, onde dizia conter os arquivos em meio magnético, relativos ao ano-calendário de 2000, mas sem que fossem acompanhados dos documentos impressos previstos no Anexo I do ADE nº 15/2001;

Ainda em 25/05/2005, apresentou explicações preliminares acerca dos descontos e prêmios e solicitou o prazo de 30 dias para apresentar a planilha com os beneficiários dos descontos obtidos e os documentos que comprovariam os descontos e prêmios concedidos;

(...)

Em 02/06/2005, o contribuinte apresentou petição, solicitando 150 dias de prazo para a apresentação de novos arquivos magnéticos e a desconsideração do arquivo entregue anteriormente, tendo em vista terem estes sido gerados a partir de uma base de dados incompleta;

(...)

Em 06/07/2005, o contribuinte apresentou documentos de sua produção interna que serviram de lastro aos descontos concedidos. Na mesma oportunidade, afirmou que os descontos e prêmios concedidos se situavam no âmbito de uma "prática de mercado" e não apresentou os contratos com seus clientes que deram cobertura às operações;

Em 06/07/2005, também apresentou os documentos de acompanhamento (DUMP e relatórios de acompanhamento de arquivos) dos arquivos em meio magnético e solicitou mais 20 dias de prazo para complementar as informações, pois não teriam sido gerados os dados referentes às duas filiais;

Em 06/07/2005 apresentou a relação impressa consolidando anualmente os valores de descontos e prêmios concedidos por clientes;

Em 11/07/2005, tendo sido identificados erros nos arquivos de notas fiscais de saída nos campos CFOP e Descontos Concedidos, o contribuinte foi intimado a reparar os erros, o que foi atendido em 01/08/2005;

Em 01/08/2005, apresentou a alteração contratual que tratou da incorporação da SUPERGASBRAS e de S&M ENGARRAFADORA DE GÁS LTDA. por MINASGAS DISTRIBUIDORA DE GÁS COMBUSTÍVEL LTDA., que teve sua razão social alterada para SHV GÁS BRASIL LTDA.;

Em 01/09/2005, foi dada ciência ao contribuinte da emissão de MPF e intimou-se o mesmo a apresentar os arquivos em meio magnético da nova fiscalizada e das incorporadas;

Em 08/09/2005, o contribuinte foi intimado a apresentar planilha com os valores anuais de vendas válidas realizadas, por CFOP e também a esclarecer o tratamento dado ao ICMS pago na qualidade de substituto tributário;

A título de amostra, em 08/09/2005 foi o contribuinte intimado a apresentar os documentos comprobatórios de concessão de descontos e prêmios a alguns determinados clientes;

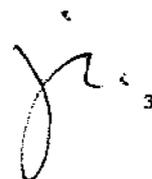
(...)

Em 28/12/2005, foi lavrado auto de infração e formalizado o Processo Administrativo nº 18471.002175/2005-93, relativo ao ocorrido durante o ano-calendário de 2000;

Em 13/06/2005, a fiscalizada foi intimada a apresentar planilha com o total de descontos e prêmios concedidos, por beneficiários, durante os anos de 2001 a 2004; A reintimação ocorrera em 14/03/2006;

Em 03/04/2006, a fiscalizada apresentou planilhas com o total dos descontos e prêmios concedidos, por beneficiários, durante os anos de 2001 a 2004;

Em 20/09/2006, a fiscalizada foi intimada, a título de amostragem, a apresentar os documentos de suporte a descontos concedidos aos



clientes, Príncipe Real Comércio de Gás Ltda. ME; JP Vila Rosário Comércio de Gás Ltda. e Telmar Revendedora de Gás Ltda.;

Em 29/06/2006, a fiscalizada apresentou cópias de declarações emitidas pelos clientes Príncipe Real; JP Vila Rosário e Nitergás Representações Ltda., nas quais afirmam terem recebido os descontos e prêmios por ela concedidos e as cópias dos balancetes de encerramento dos anos-calendário de 2001 a 2004;

Ainda, no mesmo dia, a fiscalizada reafirmou que nos estoques finais, nos períodos de apuração de 2001 a 2004, não estava incluído o ICMS substituição tributária, estando escriturado na conta ICMS a recuperar e que, por adotar na avaliação do estoque final o método do custo médio ponderado, não seria possível vincular as notas fiscais de entrada com o estoque final apurado;

Dos descontos e prêmios concedidos:

A SUPERGASBRAS declarou na Linha 11, Ficha 06 A da sua DIPJ/2000, a título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais o valor de R\$ 133.471.130,35;

Compondo este valor estão as despesas lançadas nas contas contábeis 333.200 – Descontos Concedidos e 333.300 – Prêmio Produtividade, com saldos respectivamente de R\$ 68.039.597,58 e R\$ 11.338.770,70, conforme balancete de encerramento de exercício levantado em 31/12/2000 pela fiscalizada;

O exame dos lançamentos contábeis efetuados pela fiscalizada em registro de tais descontos e prêmios revelou que eles foram feitos a débito das contas contábeis de despesas e a crédito de contas a receber. Contudo, os lançamentos foram realizados por totais globais que não permitiam a individualização de quem recebeu o desconto ou prêmio (qual cliente?); de quanto foi o desconto (qual valor?) e de que venda (qual foi a nota fiscal?);

Esclareceu a interessada, entretanto, que tais valores não foram consignados no corpo da nota fiscal de venda de mercadorias mas sim em “notas de crédito”, que são papéis de produção interna da empresa (fls. 255/257). Além disso, também foi intimada a apresentar documentos pelos quais os seus clientes foram cientificados dos descontos e prêmios dados e os contratos que embasavam estas liberalidades, não os apresentando até a presente data;

A planilha foi apresentada em 06/07/2005 com os totais dos descontos e dos prêmios que teriam sido concedidos a seus clientes (fls. 109/157). Nesta planilha têm-se os totais anuais considerados como despesa nas contas Descontos Comerciais; Descontos Concedidos e Prêmio Produtividade. Confrontando estes totais, que são assim considerados como os que a empresa efetivamente concedeu de descontos e prêmios, uma vez que são os valores que ela se dispõe a comprovar, com o que foi escriturado nos seus livros comerciais e fiscais (conforme balancete de fls. 88), tem-se que:

Conta	Escriturado (Balancete)	Demonstrado (planilha)	Diferença
-------	----------------------------	---------------------------	-----------

333.150 – Descontos Comerciais	51.012.229,17	50.987.107,62	25.121,55
333.200 – Descontos Concedidos	68.039.597,58	64.816.510,13	3.223.087,45
333.300 – Prêmios Produtividade	11.338.770,70	4.130.350,12	7.208.420,58
Total da diferença	-	-	10.456.629,58

Da forma em que tais gastos foram contabilizados pela interessada, depreende-se não ter havido desembolso financeiro: as mercadorias tiveram sua saída regular com emissão de nota fiscal e registro na conta de Receita (crédito – venda de gás) e na conta de clientes do Ativo (débito de contas a receber de clientes) isto é, as vendas se aperfeiçoaram com a tradição das mercadorias pelos clientes que passaram a ter a obrigação de pagar o preço. Contudo, depois, foram feitos lançamentos contábeis sem lastro em documentação idônea, diminuindo a conta contábil “contas a receber de clientes” e dando origem a despesas de descontos e prêmios;

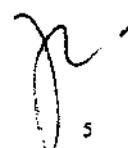
Alguns clientes intimados sobre os fatos (PROGÁS, MARIA DAS GRAÇAS DE ASSIS CORREIA; CHAMIGÁS e ELI EUSTÁQUIO MAIA) afirmaram expressamente que não receberam descontos ou prêmios que não estivessem consignados nas notas fiscais, embora constem na planilha apresentada pela interessada como beneficiários de tal liberalidade;

Sobre tal questão não é possível imaginar qual seria a necessidade e a normalidade de renúncia a tais receitas com a concessão de descontos e prêmios a terceiros por parte da interessada;

A interessada em sua resposta de fls. 285 afirmou que as renúncias de receitas tratavam-se de descontos incondicionais, mesmo sem constar das notas fiscais. Mas isto contraria o disposto no artigo 4.2 da IN/SRF nº 51/1978, cuja previsão é a de que os descontos incondicionais estejam consignados em notas fiscais de venda dos bens;

O parágrafo único do artigo 224 do RIR/1999 estabelece, de fato, que os descontos concedidos incondicionalmente não se incluem na receita bruta das vendas. Por outro lado, em decisão da SRRF, 4ª Região, em processo de consulta, estabelece que para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias somente se excluem da receita bruta quando revestirem a forma de descontos incondicionais;

Após a lavratura do auto de infração relativo aos fatos ocorridos no ano de 2000, em 13/02/2006, a fiscalizada foi intimada a apresentar planilha com o total dos descontos e prêmios concedidos, por beneficiários, durante os anos-calendário de 2001 a 2004. Em 03/04/2006, a fiscalizada apresentou as planilhas com o total de descontos e prêmios concedidos, por beneficiários, durante os anos-calendário de 2001 a 2004;



Em 16/08/2006, a fiscalizada foi intimada a apresentar os documentos contábeis de suporte dos descontos e prêmios concedidos lançados na conta 333.200 – Descontos Concedidos e na conta 333.300 – Prêmio Produtividade e que foram considerados como redução na apuração da receita líquida na linha 11, ficha 06 A da DIPJ, relativa aos anos de 2001 a 2004, entregues pelo contribuinte SUPERGASBRAS;

Em 23/08/2006, a fiscalizada solicitou, diante da quantidade de documentos envolvida, fosse definida uma amostra dos documentos a serem apresentados. Tal pedido é surpreendente pois em sua impugnação ao auto de infração lavrado anteriormente argumentou que o exame de documentos por amostragem não poderia levar a uma conclusão sobre outros não examinados, o que inquiriria o auto de infração de nulidade;

Para contornar o obstáculo oposto à fiscalização, em 20/09/2006, foi a interessada intimada, a título de amostragem, a apresentar documentos de suporte a descontos concedidos a Príncipe Real; JP Vila Rosário e Nitergás, afirmando, de forma padronizada, terem pago aquisições de mercadorias com “descontos incondicionais concedidos extra notas fiscais”;

Em 17/10/2006, a fiscalizada apresentou cópia de documentos de sua produção interna relacionando os descontos e prêmios que teriam sido concedidos a Trio Alfa Comércio de Gás Ltda. e à Telmar Revendedora de Gás Ltda.;

No que tocam às declarações prestadas por representantes da Príncipe Real; JP Vila Rosário e Nitergás, elas não conferem certeza de que estas empresas receberam os prêmios e descontos afirmados pois, um recibo ou declaração emitido “a posteriori”, consolidando recebimentos de quatro anos é inservível para comprovar as operações comerciais, além de que em suas DIPJ, nos anos-calendário de 2001 a 2004, elas (clientes da fiscalizada) declararam como receita bruta na revenda de mercadorias valores muito inferiores ao valor de descontos e prêmios que teriam recebido (menos de 20% do valor) e também declararam valores de compras de mercadoria para revenda igual a zero, fatos que foram objeto de Representação Fiscal;

Diante dos fatos, conclui-se que as operações comerciais da empresa, no que se refere aos chamados descontos e prêmios, não estão cobertas por documentos hábeis a comprová-los, seja, por um lado, por se tratarem de meros impressos de produção interna sem a ciência dos beneficiários, seja, por outro lado, por que em um contrato de compra e venda mercantil há de se ter o pagamento do preço e, se este não existiu, houve transferência gratuita de mercadorias da fiscalizada para seus clientes, enquadrada na categoria das bonificações, que só seriam válidas se observados os estreitos requisitos dos descontos incondicionais, revelando-se, mais uma vez, inidôneos os impressos apresentados pelo contribuinte para justificar a redução da receita líquida declarada;

Assim, cabe a glosa das despesas no valor que abaixo se segue para os anos de 2001 a 2004, declarados como redução na apuração da receita líquida (linha 11, ficha 06 A da DIPJ/2001 a 2004), por falta de

P
6

comprovação, decorrentes dos lançamentos nas contas contábeis 333.200 (descontos concedidos) e 333.300 (prêmio-productividade).

ANO-CALENDÁRIO	Valor da Conta 333.200	Valor da Conta 333.300	Total
2001	79.130.644,89	9.314.310,86	88.444.955,75
2002	93.161.211,46	13.670.733,49	106.831.944,95
2003	42.406.253,16	13.989.711,06	56.395.964,22
2004 (até 02/08/2004)	16.087.339,88	6.784.250,17	22.871.590,05
2004 (após 02/08/2004)	10.850.208,67	1.589.453,37	12.439.662,04

Da contabilização do ICMS pago como substituto tributário:

Neste aspecto, a interessada informa que o ICMS pago como substituto tributário não foi contabilizado no estoque de mercadorias para revenda, tendo sido lançado a débito da conta ICMS a recuperar. O fato foi objeto do auto de infração formalizado no processo administrativo nº 18471.002175/2005-93;

Em 19/09/2006, a fiscalizada foi intimada a esclarecer se o ICMS substituição tributária pago por ocasião da aquisição de gás para revenda integrou o valor da mercadoria na avaliação do estoque de mercadorias para revenda para efeitos de cálculo do CMV na linha 23 da ficha 04 A das Declarações de Ajuste (DIPJ) relativas aos anos-CALENDÁRIO de 2001 a 2004. Respondendo à intimação, em 26/09/2006, a fiscalizada afirmou que nos estoques finais de mercadorias para revenda, nos períodos de apuração de 2001 a 2004, não estava incluído o ICMS substituição tributária (fls. 840), sendo escriturado na conta ICMS a recuperar;

Este procedimento da interessada, na ótica da apuração do resultado, reduz indevidamente o lucro do período, pois não observa o princípio da competência dos exercícios, de modo que o estoque final de mercadorias para revenda fica reduzido no montante do valor do ICMS pago por substituição tributária que deveria ter sido contabilizado na conta de mercadorias para revenda e, por via de consequência, aumenta o custo da mercadoria vendida ($CMV = EI + C - EF$);

O artigo 3º da IN SRF nº 51/1978 estabelece que não se computam no custo de aquisição de mercadorias os impostos incidentes e que devam ser recuperados, o que é o caso do ICMS normal destacado na nota. Já no caso do ICMS substituição tributária, o dispositivo merece uma interpretação a "contrario sensu";

Se as mercadorias adquiridas fossem todas vendidas no curso do período-base, seria irrelevante a discussão acerca de se ICMS substituição tributária deveria ou não ser levado em consideração na sua avaliação;

O contribuinte foi intimado a informar as notas fiscais que compuseram o estoque de mercadorias no final dos anos-calendário de 2001 a 2004, inclusive o referente ao estoque declarado no balanço de incorporação realizado em 02/08/2004, bem como a informar a quantidade de mercadorias sujeitas à substituição tributária em estoque (fls. 1.223). Em 13/12/2006 apresentou a relação das notas fiscais de aquisição de mercadorias que compuseram o estoque de mercadorias para a revenda na formação do custo de mercadorias nos anos-calendário de 2001 a 2004. Ainda em 13/12/2006, a PETROBRÁS informou as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária realizadas no mesmo período (fls. 1.228/1.236);

Na planilha estoque de gás apresentada pela interessada em 26/12/2006, elaborada com base nas informações prestadas pela interessada consolidando os saldos por estabelecimento das quantidades de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (fls. 1.308/1.313), apurou-se as seguintes quantidades (GLP adquirido com retenção de ICMS substituição tributária pela PETROBRÁS - S/A):

31/12/2001 - 5.406.621,79 Kg.;

31/12/2002 - 7.082.285,27 Kg.;

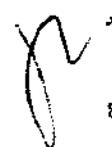
31/12/2003 - 4.563.905,49 Kg.;

31/07/2004 - 6.446.640,22 Kg.;

31/12/2004 - 6.632.254,28 Kg.

O valor do ICMS substituição tributária que deveria constar no estoque final foi apurado na Planilha de Apuração de ICMS substituição tributária não considerado no estoque (fls. 1.322/1.326), levando-se em conta a quantidade de gás adquirida pela fiscalizada nas últimas compras realizadas antes do encerramento do exercício nos anos de 2001 a 2004, inclusive o referente ao estoque declarado no balanço de incorporação realizada em 02/08/2004, com base nas notas fiscais de aquisição do GLP pela fiscalizada na fornecedora PETROBRÁS, até atingir as quantidades em estoque no encerramento de cada exercício financeiro demonstrada nas planilhas de Saldos por Estabelecimento (observando-se que, para completar a quantidade final de gás em estoque, em cada ano-calendário, o ICMS substituição tributária foi calculado proporcionalmente à quantidades nas notas fiscais nºs 73.685, de 31/12/2002; 87.295, de 30/12/2002; 175.947, de 31/12/2003; 102.726, de 31/07/2004 e 197.151, de 30/12/2004);

O montante de ICMS substituição tributária nos valores de R\$ 677.901,82, em 31/12/2001; R\$ 262.621,18, em 31/12/2002; (igual ao lucro real apurado na DIPJ 2004, relativa ao ano-calendário de 2003, fls. 96) e R\$ 659.949,58 em 31/12/2003 foram considerados como antecipação indevida dos custos de mercadoria. O excesso na diferença entre o montante de ICMS substituição tributária em 31/12/2002, R\$ 1.213.655,59 e o lucro real de R\$ 262.621,18, apurado em 31/12/2003 (conforme DIPJ 2004, fls. 96), igual a R\$ 969.034,41 foi considerado redução indevida do lucro. O montante do ICMS



substituição tributária nos valores de R\$ 621.777,20 em 31/07/2004 e de R\$ 910.799,11 em 31/12/2004 foram considerados integralmente redução indevida do lucro por não existirem valores futuros de lucro que possam ser compensados;

Foi lançado, portanto, de ofício o valor de R\$ 233.164.123,93.

Devidamente cientificado em 27/12/2006, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1.399/1.499, instruída com os documentos de fls. 1.500/27.318, com as seguintes alegações de defesa:

A impugnante é sucessora, por incorporação, da MINASGAS S/A DISTRIBUIDORA DE GÁS COMBUSTÍVEL LTDA. (MINASGAS) e tem por objeto social a distribuição de gás liquefeito de petróleo (GLP), fornecido exclusivamente pela PETROBRÁS S/A;

Sediada na cidade de Contagem (MG) e integrante do Grupo SHV, maior distribuidor privado daquele produto no mundo, em 03/01/2005 incorporou suas controladas S&M e SUPERGASBRAS;

As demonstrações financeiras, a escrituração fiscal e os sistemas de processamento eletrônico de dados da SUPERGASBRAS foram auditados pela PRICE WATERHOUSE COOPERS AUDITORES INDEPENDENTES, que emitiu parecer sem ressalvas;

Reportando-se às demonstrações financeiras da impugnante e da SUPERGASBRAS nos anos de 2001 a 2004, verifica-se que a soma dos lucros líquidos de ambas totalizaram no período R\$ 51.730 milhões, ressaltando-se que apenas se conseguiria recursos para pagar 21% do auto de infração;

Da inexistência de antecipação de despesas ou custos relativos ao ICMS descontado da SUPERGASBRAS como substituída tributária nas compras de GLP e da avaliação dos estoques de mercadorias para revenda

Durante anos a impugnante esclareceu e demonstrou em sua escrituração que, apesar de o ICMS-ST não ser adicionado ao custo de aquisição das mercadorias contabilizadas nos estoques, esse fato não reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, simplesmente porque os valores daquele imposto cobrado na fonte não eram debitados de imediato em conta de resultado, mas acumulados na conta ICMS a Recuperar, do Ativo Circulante, cujo saldo era baixado paulatinamente como despesa, na proporção em que as mercadorias a que correspondiam eram vendidas;

O fisco desprezou o esclarecimento prestado a respeito do assunto (fls. 289/292 e 840/850) e embaralhou os conceitos de substituído e substituto tributário, afirmando que as referidas importâncias, em vez de contabilizadas a débito da conta denominada ICMS a Recuperar, do Ativo Circulante, deveriam ter integrado o custo da mercadoria em



estoque, sem atentar que se a impugnante assim tivesse procedido, seu lucro líquido seria o mesmo;

Entretanto, no presente caso, a produtora – PETROBRÁS – figura como contribuinte, lançando o ICMS normal relativo à venda efetuada à SUPERGASBRAS e, simultaneamente, como substituta tributária da impugnante (distribuidora) e de toda a cadeia posterior de revenda, até o consumidor final, podendo esse imposto cobrado na fonte ser complementado pela produtora ou parcialmente ressarcido à distribuidora, conforme legislação especial do setor de comercialização de GLP e as regras específicas para cada estado;

Não se trata, como visto, de uma substituição tributária corriqueira, a permitir o procedimento exigido pelo raciocínio fiscal, mas de um sistema de substituição especial que demanda acompanhamento contábil complexo, com registros permanentes de ICMS recolhido pela refinaria desde a entrada dos produtos na distribuidora (in casu a SUPERGASBRAS), passando por eventuais transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa, até chegar às vendas a terceiros;

O fisco constatara, ao examinar a escrituração da impugnante e as demonstrações financeiras da SUPERGASBRAS, bem como as conciliações dessas contas, que:

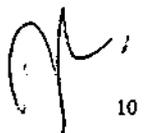
A impugnante não lançava o ICMS-ST em conta de despesa ou custo no momento da aquisição das mercadorias, registrando-o contabilmente no Ativo Circulante;

Nos balanços levantados ao final de cada um dos períodos auditados, o ICMS-ST correspondente às mercadorias em estoque estava registrado no Ativo Circulante, não tendo, por conseguinte, reduzido seus resultados base, muito menos indevidamente;

Confirmou também que a SUPERGASBRAS não apurava o custo das mercadorias vendidas (CMV) segundo o método PEPS, adotando a fórmula $CMV = EI + C - EF$, mas mantinha Registro Permanente de Estoques, avaliando o custo das mercadorias revendidas com emprego do método do Custo Médio Ponderado, de modo que as compras foram contabilizadas diariamente nas contas representativas dos estoques, sem o valor do ICMS-ST e o custo das mercadorias vendidas era registrado diariamente sem deduzir o lucro no valor daquele imposto, pois o ICMS-ST relativo às compras era debitado em conta do Ativo Circulante creditada quando a mercadoria sobre a qual ele incidiu era vendida, em contrapartida de conta de despesa e na proporção do custo de aquisição dos bens vendidos, remanescendo, assim, naquela rubrica do Ativo Circulante, saldo proporcional ao das mercadorias em estoque;

Mesmo assim, o fisco entendera que a impugnante não se utiliza do método PEPS (artigo 288 do RIR/1999) para avaliar o custo das mercadorias revendidas;

Da falta de adequação do lançamento aos ditames do artigo 273 do RIR/1999 e do Parecer Normativo CST nº 2/1996



Com efeito, até o advento do Decreto-lei n° 1.598/1977, a administração tributária defendia o que convencionou denominar "autonomia dos exercícios", segundo o qual o lançamento de receita ou despesa em exercício anterior ou posterior ao de competência ensejava inexoravelmente cobrança do imposto no período em que sua base de cálculo tivesse sido reduzida incorretamente, pouco se importando se, antes ou depois, o contribuinte havia pago o imposto sobre o mesmo valor;

Vale dizer que, a partir daquele Decreto-lei, foi definitivamente abolida a tese da "autonomia dos exercícios" e em decorrência do lançamento antecipado de despesa ou postecipado de receita, houvesse pagamento a menor do imposto em um ano mas, em ano seguinte, pagamento a maior, esse procedimento passou a ser tratado como pagamento espontâneo do imposto em atraso, sujeitando o contribuinte apenas aos acréscimos de juros e, se for o caso, correção monetária, coerentemente com o disposto no artigo 138 do CTN;

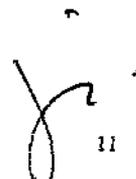
Multa, então, só caberia se, deduzido do imposto devido em ano anterior do imposto pago em ano seguinte, ainda resultasse valor líquido positivo;

Assim, se isso ocorresse, sobre a parcela do imposto pago em ano posterior incidirão unicamente juros de mora entre o vencimento do imposto e a data do seu pagamento lançado isoladamente e, sobre o saldo líquido positivo, que representa a falta de pagamento do imposto acrescido de juros de mora desde o vencimento original, além da multa de lançamento de ofício;

Na hipótese, porém, de o valor pago em ano seguinte equivaler ao devido em ano anterior, somente poderá haver a cobrança de correção monetária e juros;

O fisco, entretanto, ignorou esses comandos legais e, arquitetando fórmulas ilógicas e frontalmente contrárias à própria interpretação dada ao tema pela Receita Federal, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, elaborou os demonstrativos anexos ao auto de infração nos quais adicionou o valor pretensamente deduzido antecipadamente do lucro líquido nos anos-calendário competentes e multiplicou a base de cálculo assim apurada pela alíquota do imposto (15%); somou ao resultado apurado na forma anterior multa de mora de 20% e juros de mora calculados no mês do vencimento do imposto relativo ao ano-calendário, cuja base de cálculo supôs ter sido irregularmente reduzida até o mês em que considerou ter havido recolhimento; subtraiu o valor do imposto tido como recolhido extemporaneamente do somatório encontrado anteriormente (imposto + juros + multa de mora), considerando o resultado dessa operação imposto não recolhido e, sobre ele, impôs multa de ofício e juros de mora desde o que seria o vencimento primitivo; repetiu, finalmente as mesmas operações acima para calcular o adicional do imposto que também imaginou postergado, somando os dois totais para lavrar o auto de infração;

Ao assim direcionar seu raciocínio, olvidou-se o autuante de que, verificada postergação no pagamento de tributos os créditos



tributários não se medem dessa forma absurda, mas se apuram segundo a orientação emanada do Parecer Normativo CST nº 02/1996;

Comparando os cálculos efetuados nos autos de infração com a fórmula descrita no mencionado ato normativo, verifica-se nitidamente que a fiscalização desrespeitou a interpretação contida na alínea "g" do subitem 5.3 deste parecer normativo, transgredindo os §§ 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/1977, pois em vez de apurar as diferenças entre os valores pagos e os devidos, calculou a diferença entre os valores pagos e os devidos, acrescidos de juros e multa de mora, encontrando, desse modo, imposto inexistente, sobre o qual ainda aplicou juros de mora e multa de lançamento de ofício;

Em síntese, nem a impugnante lançou custos e despesas antecipadamente, nem estaria obrigada a pagar os créditos tributários exigidos no auto de infração, se tivesse cometido essa irregularidade, os quais, também por isso, merecem ser cancelados no que se refere ao tema;

Da insubsistência da glosa da totalidade dos saldos das contas "Descontos Concedidos" e "Prêmio de Produtividade"

Cumprе ressaltar, antes de ingressar na matéria relativa às glosas propriamente ditas que não constava dos autos as planilhas e os arquivos contidos no CD apresentado pela impugnante à fiscalização, documentação esta de suma importância para o entendimento da questão debatida;

São evidências da inverossimilhança das conclusões a que chegou a fiscalização, cuja ocultação, aliada ao sintomático silêncio do Termo de Verificação Fiscal, a respeito de suas existências, demonstram que a ação fiscal se conduziu movida pelo interesse deliberado em lavrar autos de infração em valores vultosos;

Esconder provas favoráveis à impugnante colhidas no curso da ação fiscal foi uma constante durante todo esse tempo, mas que demanda ser refreada com a declaração de nulidade dos autos de infração por ausência de requisito essencial;

A fiscalização tem o dever de juntar as provas que a impugnante apresenta para demonstrar a lisura de seus procedimentos;

O que não se admite é o recebimento da prova e a sua não juntada aos autos, o que equivale a uma forma dissimulada de agressão ao parágrafo único do artigo 5º da Lei nº 9.784/1999;

Proceder de maneira diferente enseja a nulidade do procedimento, por falta de requisito essencial previsto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, violação ao devido processo legal e cerceamento ao direito de defesa;

Na eventualidade, porém, de entender essa Colenda Turma contornável tal vício, a impugnante requer a juntada aos autos do CD mencionado às fls. 339 e das planilhas impressas em 23.561 folhas, detalhando os valores lançados nas contas 333.200 e 333.300, referidas na petição de fls. 341;

Jr
12

Argumenta, quanto ao mérito, que o fisco sequer examinou a escrituração daquela empresa e seus documentos de suporte ou se interessou por cotejar as informações dela constantes com a escrituração e os lançamentos de suporte, inclusive movimentação financeira de seus clientes, ficando satisfeito em adotar como fundamento da autuação declarações que quatro clientes daquela empresa sobre operações realizadas no ano de 2000, nas quais teriam negado haverem se beneficiado de qualquer desconto ou prêmio não lançado nas notas fiscais;

No pensamento do fisco, se quatro clientes de uma empresa negam que ela lhe concedeu descontos em determinado ano, tem-se aí construída a prova indestrutível de que, qualquer outro lançamento contábil efetuado em relação a qualquer outro cliente será falso para o sempre;

Analisando-se os documentos de fls. 91/106 (doc. 6) daquele processo, constata-se ser inverídico que a CHAMIGAS tenha negado haver se beneficiado dos descontos, resumindo-se seu depoimento à assertiva feita em redação imprecisa, vaga e conceitualmente incorreta de que "no livro Razão de 2000 não consta nenhum desconto e prêmios recebidos, pois tal desconto não caracteriza lançamento contábil, trata-se de desconto incondicional";

Qual não foi, porém, a perplexidade da impugnante ao tomar conhecimento no mercado, após a lavratura daqueles autos de infração relativos ao ano de 2000, de que a circularização mencionada (fls. 1.318) havia alcançado diversas outras empresas, inclusive de muito maior porte do que as quatro ali citadas;

Apurou a impugnante que pelo menos 10 outras empresas tinham sido intimadas pelo autor do feito sem que houvesse nos autos daquele processo notícia de tais procedimentos;

Assim, vieram à baila os seguintes dados, quanto às demais empresas circularizadas, cujas respostas enviadas ao fisco não foram citadas na ocasião das autuações:

Empresa	Resposta
Pescador Comércio e Transportes de Gás Ltda.; JC Distribuidora de Gás Ltda.;	Obtiveram cópias das intimações enviadas pela fiscalização com data de 20/06/2005, do MPFE relativo à primeira e das respostas prestadas ao autuante, nas quais ambas declaram e demonstraram o recebimento dos descontos concedidos pela SUPERGASBRAS não consignados nas notas fiscais (doc. 09 e 10).
Maria das Graças de Assis Correia e CHAMIGÁS	Reconheceram o equívoco do que haviam dito à fiscalização e prestaram as declarações anexadas (doc. 06 e 07).
Eli Eustáquio Maia	A empresa se encontrava paralisada há muito tempo e seu titular não havia sido localizado.
PROGÁS	Negou-se a tratar do assunto.

Transgas Transporte e Comércio de Gás Ltda.; Imperial Comércio e Transporte de Gás Ltda.	Forneceu cópias das intimações, do MPFE e das respostas prestadas ao autuante, nas quais demonstraram terem recebido descontos não registrados nas notas fiscais.
Big Trio Comércio de Gás; Nitergás Representações Ltda.; Príncipe Real Comércio de Gás Ltda. – ME e JP Vila Rosário Comércio de Gás Ltda.	A impugnante colacionou cópias das intimações que lhes foram enviadas pela fiscalização com data de 20/06/2005 e dos MPEF correspondentes.

Ainda assim, se todas elas prestaram as declarações anexadas à impugnação, reconhecendo os descontos recebidos fora das notas fiscais, mas controlados pela SUPERGASBRÁS em contas-correntes, cujos totais coincidem exatamente com os glosados pela fiscalização naquela oportunidade;

De toda sorte, os valores dos descontos concedidos fora das notas fiscais e contabilizados pela SUPERGASBRÁS em conta-corrente individualizada por cliente, confirmados por essas 8 empresas e pelas outras 2 anteriormente, cujas intimações não foram anexadas ao auto de infração formalizado no processo 18471.002175/2005-93 nem ao presente, totalizam o montante de 23,54 vezes maior do que o utilizado como "amostragem" pela fiscalização para justificar o lançamento referente ao ano-calendário de 2000;

Se, porventura, as informações das empresas NITERGÁS, PRÍNCIPE REAL e JP realmente estivessem corretas em suas DIPJ, isto só seria um indicio de cometimento de equívocos no preenchimento daqueles formulários, eis que as vendas a eles efetuadas pela SUPERGASBRÁS estão lastreadas por notas fiscais corretamente emitidas e exibidas à fiscalização durante a ação fiscal, as quais não quis o fisco examinar, que a interessada anexa com a impugnação (82 volumes);

A própria fiscalização relata que os fatos de na DIPJ de alguns clientes da SUPERGASBRÁS indicarem valores diferentes dos constantes da contabilidade desta originaram representação fiscal, não anexada aos autos, a fim de que fosse conhecido seu inteiro teor;

Se aquele ato tem o objetivo de investigar as divergências entre a contabilidade da SUPERGASBRÁS e a contabilidade daquelas sociedades, resta flagrante que os autos de infração carecem de certeza e, por conseguinte, liquidez, não tendo a fiscalização coligida provas que alicercem as pretensões fiscais neles formalizadas;

As investigações deveriam ter sido aprofundadas pelo fisco, razão pela qual devem ser os autos de infração considerados improcedentes, já que os elementos indicados como provas carecem por completo de substância e, na verdade, nada provam, tem-se a nulidade do auto de infração, não por uma das situações previstas no artigo 59 do Decreto n° 70.235/1972, mas por vício material e também insanável de origem;

Ainda que assim não fosse, inevitável seria declarar a improcedência dos autos de infração quanto ao mérito, pois o autuante não foi capaz



de comprovar o cometimento de nenhuma infração pela SUPERGASBRAS em relação aos descontos;

Declarações prestadas por quatro clientes não podem ser consideradas amostragem

Sobre a questão, a interessada questiona as declarações prestadas por quatro clientes da SUPERGASBRAS, negando terem se beneficiado de qualquer desconto ou prêmio não lançado nas notas fiscais;

É bem verdade que, no período, as compras realizadas por aquelas empresas representaram 1,1% do total das vendas da SUPERGASBRAS e que elas usufruíram em 0,44% dos descontos glosados pela fiscalização, números sem dúvida imateriais e insuscetíveis de representar uma amostra representativa do universo investigado, mormente se, em decorrência deles, deduzem-se créditos tributários de R\$ 53.710.967,23;

A quantidade das informações colhidas pelo fisco é insignificante e, apesar de importantes não se prestam para, isoladamente, prevalecer sobre as declarações e os lançamentos contábeis em sentido oposto da impugnante, pois como a experiência indica, empresas de pequeno porte nem sempre se esmeram em registrar inteiramente suas vendas e, conseqüentemente, as compras de mercadorias que fizeram;

Sem prejuízo deste pedido, em face da gravidade da imputação feita à SUPERGASBRAS, a impugnante sente-se compelida a fornecer mais informações a respeito da matéria, a fim de eliminar qualquer dúvida sobre a individualização dos beneficiários, bem como a usualidade, a necessidade e a efetividade das despesas em questão;

Da concessão de descontos não consignados nas notas fiscais e sua normalidade e usualidade no mercado de distribuição de GLP

Alega que a concessão de descontos e abatimentos não registrados nas notas fiscais constitui uma praxe, ou seja, um procedimento usual e normal nas vendas de GLP efetuadas pelas distribuidoras; é pacífico e nem a ANP, órgão competente do Governo Federal para regular o setor, o ignora;

Anexa aos autos relatório elaborado pelo Dr. Paulo Barata Ribeiro, intitulado "Histórico sobre a Prática de Descontos nos Preços de GLP" (doc. 27);

Para incentivar, portanto, os revendedores, as distribuidoras lançaram mão de mais descontos por atingimento de metas, complementação das margens, apoio a investimentos, enfrentamento de guerras de preços locais etc.;

Nesse ambiente, a decisão sobre os descontos precisou ser descentralizada, para ser tomada com agilidade e sem maiores formalidades, servindo de instrumento de conquista de novos clientes e reação imediata à concorrência no mercado local, advindo daí a praxe de, como um verdadeiro "segredo" das relações comerciais entre a distribuidora e cada um dos seus revendedores, não se destacar as aludidas vantagens nas notas fiscais;



Nada, portanto, mais usual, normal e até mesmo necessário à manutenção da fonte produtora dos rendimentos;

Nenhum prejuízo acarretou para o fisco, pois se tratavam de deduções efetivas dos preços de vendas das distribuidoras, devidamente controladas, escrituradas e comprovadas, como se verá adiante, ou de pagamentos em espécie, mediante cheques nominativos ou créditos de contas bancárias;

Da Inaplicabilidade das normas tidas como infringidas ao caso concreto e das demais alegações feitas pela fiscalização

Os valores glosados corresponderam aos saldos integrais das contas Descontos Concedidos e Prêmio de Produtividade, sobre os quais a fiscalização requereu a apresentação de todos os documentos relativos a todos os milhares de estabelecimentos compradores no País, nos anos de 2001 a 2004;

Para comprová-los, a impugnante, além de prestar diversos esclarecimentos, apresentou planilha individualizada dos valores correspondentes a cada cliente, colocando, ademais, os documentos de suporte à disposição da fiscalização;

Contudo, o fisco em seu extenso termo de verificação não teceu uma linha sequer sobre o assunto, deixando, inclusive, de juntar aos autos tal documentação e rejeitando outros elementos, sob os argumentos de que a impugnante não cientificou seus clientes dos descontos concedidos e que os documentos produzidos internamente não teriam aptidão para comprovar os gastos, pois não permitiriam avaliar a necessidade e a normalidade da renúncia da receita;

Não se pode negar que os descontos concedidos pela SUPERGASBRAS a seus revendedores são necessários à finalidade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, ou usuais no seu tipo de transações, operações ou atividades;

A IN/SRF nº 51/1978, por seu turno, foi editada unicamente para uniformizar as demonstrações de resultados que instruem a declaração de rendimentos;

Ainda que se possa compreender que alguns dos descontos não se enquadram no subitem 4.2 do citado ato normativo, isso não produzirá o menor reflexo sobre o desfecho deste processo, pois se aqueles valores não forem diretamente dedutíveis da receita bruta, serão do lucro bruto, como despesas operacionais, sem qualquer alteração no lucro líquido e, portanto, no lucro real e na base de cálculo da CSLL;

Arguir que sem contrato não há como autorizar a dedutibilidade das despesas em tela e que documentos internos, movimentação financeira e respectivos registros contábeis não têm aptidão para comprovar os gastos é desconhecer o Direito;

Alegar que os descontos são indedutíveis porque não houve desembolso financeiro ou porque a SUPERGASBRAS não adquiriu bem algum é um contra-senso que dispensa argumentação para ser rebatido, porque



os descontos, por natureza, decorrem justamente da inoccorrência de desembolso financeiro ou da aquisição de bens;

Da rotina de concessão de DESCONTOS adotada pela SUPERGASBRAS e os controles adotados

Na impugnação e no recurso voluntário apresentados nos autos do processo 18471.002175/2005-93, a impugnante colacionou vastíssima documentação comprobatória da efetividade dos descontos, cuja reprodução poderia até ser oportuna. Juntar, contudo, cópia integral daqueles elementos aos autos deste processo é praticamente impossível;

Além disso, tal juntada é dispensável, quer porque os argumentos jurídicos suscitados nesta impugnação são mais que suficientes para julgar improcedentes os lançamentos de ofício, quer porque, a impugnante postula, em atenção ao princípio da economia processual, sejam os autos daquele processo apensados aos deste, para exame daquelas provas que, nessas circunstâncias, serão comuns aos dois processos;

Apesar de ter contratado a firma de auditoria PRICE WATERHOUSE para verificar suas demonstrações financeiras, contratou a impugnante também à época a empresa de renome internacional TERCO GRANT THORNTON (TERCO), de auditoria independente, para rever sua rotina, seus sistemas de processamento de dados e os documentos relacionados com a concessão de descontos, abatimentos e prêmios de produtividade (DESCONTOS) sobre os quais versavam aqueles autos de infração e versam agora estes;

O diagnóstico da TERCO

Afirma o parecer emitido por aquela empresa que a competência para aprovação dos descontos, prêmios e abatimentos a revendedores da SUPERGASBRAS era de cada diretor regional, mas a sua concessão requeria, no mínimo, 2 assinaturas, sendo, pelo menos uma, do gerente comercial na localidade;

As condições estabelecidas para cada cliente eram registradas em formulários individualizados, cuja assinatura era realizada através das pessoas acima citadas;

A impugnante requer que os termos extraídos do diagnóstico através do fluxograma que foi utilizado para resposta (fls. 656/660), sejam considerados integrantes desta impugnação;

Além de juntar cópias de todas as notas fiscais de vendas efetuadas nos anos de 2001 a 2004 à TRIO ALFA e à TELMAR (doc. 29 e 30), únicas que não prestaram declarações confirmando o recebimento dos descontos, a impugnante elaborou estes dossiês contendo relatórios e documentos que permitem a análise detalhada das vantagens concedidas e àquelas duas empresas nos mesmos anos-calendário, contabilizadas na conta 333.200, em formato assemelhado aos anexados ao Recurso Voluntário interposto no processo nº 18471.002175/2005-93; Para esse fim, a impugnante selecionou, em



*cada um dos anos de 2001 a 2004, em qual mês aquelas empresas
aferiram descontos em valor mais elevado, da seguinte forma:*

Empresas	Meses dos anos calendário (2001 a 2004)
TRIO ALFA	10/2001
	11/2002
	04/2003
	02/2004
TELMAR	04/2001
	05/2002
	01/2003
	06/2004

Anexo do dossiê	Conteúdo
I	Demonstrativo do desconto
II	Formulários de concessão do desconto
III	Vendas/Devoluções
IV	Razão do período relativo ao cliente
V	Conta Juros Recebidos - 312.300
VI	Conta Crédito Diverso Consumidores - 217.310 - Diário Auxiliar
VII	Conta Desconto Concedido 333.200 ou 333.150 - Faturamento - Diário Auxiliar
VIII	Conta Desconto Concedido 333.200 - Contas a Receber - Diário Auxiliar
IX	Conta Transitória 116.102/116.110 - Diário Auxiliar
X	Conta Caixa 111.110 - Diário Auxiliar
XI	Conta Banco 111.210 ou 111.412 - Diário Auxiliar
XII	Títulos baixados no período
XIII	Extrato
XIV	Cópia das notas fiscais dos meses selecionados
XV	RMD/Caixa e Bancos
XVI	Controle de Movimentação do Caixa
XVII	Extrato
XVIII	Devolução de Venda 117.250

*Tomando como exemplo a nota fiscal nº 403.542, de 2001, emitida por
venda de mercadorias à TRIO ALFA, vê-se no Anexo I que, naquela
data, o próprio sistema lhe atribuiu o desconto, antes cadastrado, no
valor de R\$ 1.032,13, passando a descrever as sucessivas operações
pelas quais passara a transação da impugnante com uma das suas
clientes, exemplificando, assim, de que forma funcionava a
documentação anexada aos presentes autos;*

*Os dossiês que seguem relativos às demais empresas, apresentam
estruturas equivalentes e, com auxílio das informações constantes de
suas capas, V.Sas., peritos em auditoria, não encontrarão dificuldades
para compreendê-los, mesmo que um ou outro formulário de
autorização do DESCONTO ou de controle bancário se modifique
conforme a filial e a região;*

*A rotina, portanto, está demonstrada, cabendo destacar que a
competência para aprovação dos DESCONTOS é do diretor regional*

(que poderá exercê-la diretamente, ou delegá-la a outro funcionário graduado), mas a concessão dos DESCONTOS requererá no mínimo duas assinaturas, sendo pelo menos uma a do gerente comercial da localidade; (grifos do original)

O documento físico em que se registrava a aprovação do desconto servia de fonte primordial para a entrada dos dados no sistema Datasul EMS 2.04, cadastrando-se o desconto na conta-corrente do cliente e gerando uma nota de crédito, de modo que, se após a compensação o saldo resultasse desfavorável ao revendedor, esse saldo lhe era cobrado e, se favorável, o sistema gerava, eletrônica e automaticamente, um documento para compensação do valor no período subsequente, pagamento mediante cheque nominal ou crédito em conta bancária, conforme fosse acordado;

O sistema contava ainda com um controle de senhas de restrições de uso, para conferir a segurança, a integridade e fidedignidade dos dados, operando de acordo com os "Manuais de Referência", elaborados pela empresa responsável pelo sistema de processamento de dados utilizados pela impugnante;

Da inverossimilhança das conclusões a que chegou a fiscalização e da prova de sua insubsistência

A utilização dos benefícios pelos clientes da SUPERGASBRAS, então, aflora cristalina;

Se a necessidade, a usualidade e a normalidade dos descontos já estavam demonstradas cabalmente, agora, a comprovação da efetiva ocorrência destas despesas também é inconteste;

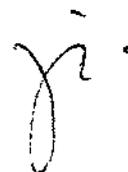
Aliás, demonstrada com amparo em documentos hábeis e idôneos, segundo a natureza da atividade econômica explorada pela SUPERGASBRAS, natureza esta que o fisco teve largo espaço de tempo para conhecer, mas não o quis;

Da multa de ofício aplicada à incorporadora

Ainda que a impugnante pudesse ser responsabilizada pelo IRPJ e pela CSLL devidos, não haveria como computar penalidades de ofício nos créditos tributários constituídos, a teor do disposto no artigo 132 do CTN, que veda a transmissão da responsabilidade por penalidades ao sucessor;

Portanto, decorrendo a obrigação do sucessor, nos exatos termos do artigo 121, parágrafo único, inciso II do CTN de disposição expressa de lei e restringindo a lei de maneira expressa essa responsabilidade apenas ao montante do tributo devido, sem aludir a penalidades, descabido se torna lançar mão de interpretação extensiva para gravar o patrimônio da sociedade incorporadora com aquele encargo punitivo, sob pena de violação do princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II da Carta Magna;

Insustentáveis, assim, a imposição das penalidades de ofício à impugnante;



Assim, a impugnante, protestando por todos os meios de prova admitidos em direito, requer a nulidade dos autos de infração ou a improcedência, pela total carência de suporte jurídico de que estão eivados os autos de infração contestados.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Deixa de se declarar a nulidade do auto de infração, quando sua confecção encontra-se perfeita e dentro das exigências legais, mormente havendo na espécie obediência ao devido processo legal e inexistindo qualquer prejuízo ao sujeito passivo que tenha o condão de macular sua defesa.

NULIDADE. VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM. AUTUAÇÃO SEM SUSTENTAÇÃO PROBANTE. INOCORRÊNCIA.

A lei não estabeleceu rito especial a ser seguido no procedimento administrativo que visa determinar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente. A escolha do modo de proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa, respeitados os princípios da legalidade e da proporcionalidade. A sustentação probante pode estar calcada não só em fatos, mas também em presunções, já que na busca pela verdade material o fisco pode valer-se, para comprovar suas alegações, de todos os meios de prova admitidos em Direito, até mesmo as presuntivas.

Normas Gerais de Direito Tributário

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade administrativa falece competência para apreciar a ilegalidade da norma, cujo comando legal encontra-se plenamente em vigor.

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O lançamento do crédito tributário é obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade administrativa. Possui caráter retrospectivo e se reporta, quanto aos aspectos materiais, à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Obrigações Acessórias

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida, já que o evento societário ocorreria posteriormente ao início da ação fiscal.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR MEIO DE DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

Quando o fisco, durante o procedimento fiscal, colher elementos que culminem na glosa de despesas consideradas dedutíveis pelo sujeito passivo em sua declaração de rendimentos, caberá a este a sua comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, tornando-se cabível a glosa quando deixarem de ser comprovadas as respectivas operações.

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O sujeito passivo, ao deixar de demonstrar que as despesas operacionais incorridas eram necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, fará com que seja ratificada a glosa realizada pelo fisco.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E APRESENTADOS PELA INTERESSADA. GLOSA PROCEDENTE.

A diferença apurada entre os valores escriturados pela interessada, objeto de dedução na sua declaração de rendimentos, através da conta nomeada "descontos incondicionais" e os apresentados pela mesma à fiscalização, deverão ser exigidos para que se faça valer a realidade dos fatos, já que a interessada não obteve êxito tanto na fase procedimental quanto na fase processual em comprovar o motivo da respectiva diferença de valores.

AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO. DISTORÇÃO NO ESTOQUE. SUB AVALIAÇÃO.

A interessada, ao deixar de incorporar ao seu custo de aquisição o valor do ICMS-ST já descontado pela PETROBRÁS, verdadeira contribuinte e substituta legal na venda do GLP à distribuidora, faz com que as mercadorias adquiridas tenham um custo menor, e, portanto, sub avaliação no seu estoque, o que afeta diretamente o lucro real.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A interessada, ao deixar de apropriar como custo o valor do ICMS-ST já recolhido pela PETROBRÁS (substituta) e não prova que o oferecimento, no próprio exercício, à tributação da receita proveniente

destas vendas a terceiros, deixa de observar os ditames legais referentes ao regime de competência e, conseqüentemente, acarretando, in casu, a postergação do IRPJ ou a redução indevida do lucro.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao subsistirem as infrações que originaram o auto de infração principal, igual sorte colherá o lançamento dele reflexo.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 16/08/2007 (fls. 27.391), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 14/09/2007 (fls. 27.392), onde reforça os argumentos apresentados na fase inicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório, trata-se de exigência fiscal constituída em decorrência da glosa de descontos concedidos pela fiscalizada a seus clientes. A fiscalização, durante a ação fiscal levada a efeito em relação ao ano-calendário de 2000, estendeu a respectiva glosa para os anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004.

Apesar de todo o esforço despendido pela ilustre relatora da decisão recorrida no sentido da manutenção da exigência, entendo que a mesma não pode prevalecer.

O presente lançamento na verdade, é uma continuação da ação fiscal levada a efeito em relação aos anos-calendário de 2000, da qual resultou a lavratura do auto de infração no Processo nº 18471.002175/2005-93. No presente feito, a fiscalização adotou como fundamento para autuação, os mesmos fatos ocorridos em relação as irregularidades apuradas nos períodos-base anteriores.

Entendo que os elementos de provas utilizados pelo fisco não são suficientes para caracterizarem as irregularidades pretensamente praticadas pela contribuinte.

A documentação acostada aos presentes autos milita em favor da tese defendida pela pessoa jurídica autuada e as despesas correspondem efetivamente à atividade desenvolvida pela recorrente.

Por outro lado, as conclusões de que não atenderiam as condições de normalidade e usualidade por não considerá-las habituais nas atividades da recorrente, entendo que não encontra guarida no contexto da situação em exame.

Não é aceitável que os descontos concedidos pela recorrente sejam considerados simples ato de liberalidade, vez que de tais dispêndios não resultou a obtenção de qualquer receita de forma direta e imediata.

O acórdão recorrido, sem acrescentar qualquer fundamento ou justificativa em consequência dos argumentos expendidos na fase impugnativa, manteve a exigência de crédito tributário.

Nesse sentido, deve-se mencionar o princípio denominado emparelhamento entre custos e despesas operacionais e as receitas geradas pelo empreendimento. Ou seja, nas atividades normais da pessoa jurídica, a contabilidade deve apropriar os custos ou despesas na medida em que são geradas as receitas.

Todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais. Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais. No caso, os descontos concedidos são classificados como despesas financeiras.

A dedutibilidade de despesas e custos está condicionada a que os mesmos sejam operacionais, isto é, "*necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*". Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

Entendo, pois, que assiste razão à recorrente.

Com relação aos itens 2 e 3 do auto de infração, a autoridade autuante considerou que nos períodos encerrados em 31.12.2001, 31.12.2002 e 31.12.2003, a contribuinte teria contabilizado antecipadamente custos ou despesas, inobservando o regime de competência, ao entendimento de que "nos estoques finais de mercadorias para revenda, nos períodos de apuração de 2001 a 2004, não estava incluído o ICMS substituição tributária (fls. 840), sendo escriturado na conta de ICMS a recuperar". Concluiu, então, ter havido postergação no pagamento do imposto de renda, todavia, foi exigido recolhimento de parte do IRPJ acrescido de juros e multa de lançamento de ofício.

A fiscalização considerou também que nos períodos base encerrados em 31.12.2002, e 31.12.2004, teria havido falta de adição ao lucro líquido de valores decorrentes da mesma irregularidade apontada no item 2, sem que tivesse ocorrido postergação, mas falta de pagamento de tributos "por não existirem valores futuros de lucro com que possam ser compensados".

Quanto a estes dois itens bem se defende a contribuinte, pois, de fato, como bem demonstrado, valores não debitados em contas de resultado não podem ser considerados antecipação de custos ou despesas.

Vejamos o que disse a acusação (itens 60 a 62 do Termo de Verificação):

60. Em 08/09/2005, a fiscalizada foi intimada a apresentar esclarecimentos quanto à contabilização do ICMS substituição tributária pago por ocasião da aquisição de mercadorias para revenda (GLP), durante o ano-calendário de 2000 (fls. 274). Atendendo a intimação, em 19/10/2005, apresentou as informações (fls. 280 a281) e, no item 2 da resposta, afirmou que o ICMS pago como substituto tributário não foi contabilizado no estoque de mercadorias para revenda, tendo sido lançado à débito da conta ICMS a recuperar. O fato foi objeto de auto de infração formalizado no processo 18471.002175/2005-93.

61. Em 19/09/2006, a fiscalizada foi intimada a esclarecer se o ICMS substituição tributária incidente na aquisição de gás para revenda integrou o valor da mercadoria na avaliação do estoque de mercadorias para revenda, para efeitos de cálculo do CMV na linha 23 da Ficha 04 A das Declarações de Ajuste (DIPJ) relativas aos anos-calendário nde 2001 a 2004. Respondendo à intimação, em 26.09.2006, a fiscalizada afirmou que nos estoques finais de mercadorias para revenda, nos períodos de apuração de 2001 a 2004, não estava incluído o ICMS substituição tributária (fls. 840), sendo escriturado na conta de ICMS a recuperar.

62. Este procedimento da fiscalização, na ótica da apuração do resultado, reduz indevidamente o lucro do período pois não observa o princípio da competência dos exercícios, de modo que o estoque final de mercadorias para revenda fica reduzido no montante do valor do ICMS pago por substituição tributária que deveria ter sido contabilizado na conta de mercadorias para revenda e, por via de consequência aumenta o custo da mercadoria vendida ($CMV = Est. In. + Compras - Est. Final$).

Alega a contribuinte, que apesar dos esclarecimentos e demonstrações apresentadas (fls. 289/292), a fiscalização teria confundido conceitos de maneira a inverter definição pertinente à condição de substituído tributário com a pertinente à de substituto tributário, tendo em vista a afirmação do fiscal de que o valor do ICMS substituição tributária cobrado da Recorrente por ocasião da aquisição de GLP para revenda, “como substituto tributário”, em vez de contabilizado a débito da conta representativa de “ICMS a Recuperar”, deveria ter integrado o custo da mercadoria em estoque, conforme já manifestado pela 1ª C. do 1º CC – Ac 101-74.909/83, cuja a ementa é:

ICM – Se uma empresa assume o ônus desse imposto exigido do adquirente por lei estadual, na condição de contribuinte substituto, tal imposto é componente do preço e, como tal, integra o custo de aquisição, sendo, portando, dedutível do lucro bruto.

Todavia, De fato, Há que se analisar os argumentos e observações feitos pela contribuinte em face do que concluiu a fiscalização, constante às fls 1321 do TV. Concluiu o Auditor:

67. O valor do ICMS substituição tributária que deveria constar no estoque final foi apurado na Planilha de Apuração de ICMS Substituição Tributária Não Considerado no Estoque (fls. 1322 a 1326) considerando-se a quantidade de gás adquirida pela fiscalizada nas últimas compras realizadas antes do encerramento do exercício nos anos-calendário de 2001 a 2004, inclusive referente ao estoque declarado no balanço de incorporação realizada em 02.08.2004, com base em notas fiscais de aquisição de GLP pela fiscalizada na fornecedora PETROBRÁS, até atingir as quantidades em estoque no encerramento de cada exercício financeiro, demonstradas nas planilhas de saldos por estabelecimento, conforme item 66 acima observando-se que, para completar a quantidade final de gás em estoque, em cada ano-calendário o ICMS substituição tributária foi calculado proporcionalmente à quantidade nas notas fiscais número 73685, de 31/12/2002, 87295, de 30/12/2002, 175497, de 31/12/2003, 102726, de 31/07/2004 e 197151, de 30/12/2004.

A contribuinte demonstrou nos autos que com relação ao ICMS ocorre o seguinte: a Petrobras (produtora) figura como contribuinte, lançado o ICMS relativo à venda efetuada à recorrente, e, que, simultaneamente, como substituta tributária da recorrente (distribuidora) e de toda a cadeia posterior de revenda, até o consumidor final, podendo esta parcela ser complementada pela distribuidora ou parcialmente ressarcida à recorrente, porque é assim o que determina a legislação especial do setor de comercialização de GLP.

Veja-se que a própria fiscalização constatou que “nos estoques finais de mercadorias para revenda, nos períodos de apuração de 2001 a 2004, não estava incluído o ICMS substituição tributária (fls. 840), sendo escriturado na conta de ICMS a recuperar. (...) Este procedimento da fiscalizada, na ótica da apuração do resultado, reduz indevidamente o lucro do período, pois não observa o princípio da competência dos exercícios (...)”, não se discute, pois, que o ICMS substituição proporcional às mercadorias em estoque ao final de cada período-base estivesse no ativo circulante da autuada.

A controvérsia se estabeleceu a partir do entendimento da fiscalização de que o procedimento de manter no Ativo Circulante (ICMS a recuperar), os valores do ICMS subst. Proporcionais as mercadorias em estoque, “na ótica da apuração do resultado, reduz indevidamente o lucro do período, pois não observa o princípio da competência dos exercícios.”

Realmente não se pode considerar que valores não debitados em conta de resultado, mas registrados no ativo circulante, possam de alguma forma ensejar antecipação de custos.

Vê-se nos autos que a contribuinte apresentou demonstrativos à fiscalização de que utilizava para avaliar seus estoques o método de Custo Médio Ponderado. O ICMS por

substituição tributária era escriturado na conta intitulada ICMS a recuperar, cujo saldo era baixado a débito da conta de resultado, segundo o regime de competência, na proporção em que as vendas das mercadorias sobre as quais aquele imposto incidiu.

O princípio da competência consta da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, em seu artigo 9º, *verbis*:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – Nas transações com terceiros, quando esses efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

(...).

O regime de competência é aquele que prevê que os resultados (receitas, custos e despesas) devem ser reconhecidos por ocasião de sua realização, independentemente de sua efetiva realização em moeda (regime de caixa). Essa é a forma que a ciência contábil escolheu para que as empresas apurem os seus resultados, dando o norte para que sejam registradas as receitas quando efetivamente ocorrerem os fatos suficientes e capazes de considerá-las como “ganho”. Em consequência, deve-se também proceder ao reconhecimento dos custos e despesas correspondentes às receitas, incluindo-se aí o correspondente aumento do custo das mercadorias em decorrência da substituição tributária.

Como é cediço, o lucro real, que serve de base para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, deriva do lucro líquido contábil, apurado de acordo com as determinações previstas pela lei comercial, o qual, posteriormente, deve ser ajustado por adições e exclusões determinadas pela norma tributária.

Assim, o lucro contábil, que é apurado antes do lucro tributável, ou seja, aquele serve de ponto de partida para este, tem como norte a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e que deve obedecer, conforme determinação do artigo 177, os princípios de contabilidade geralmente aceitos (atualmente chamados de princípios fundamentais de contabilidade), *in verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Assim, a apuração do resultado de um determinado período, em síntese, caracteriza-se pelo confronto entre as receitas e os custos/despesas ocorridos durante aquele lapso de tempo.

Com efeito, a partir da vigência da Lei 6.404/76, o reconhecimento das mutações patrimoniais, verificadas em contas de resultados, afastou-se do regime de caixa e passou a ser evidenciado em face do regime de competência, conforme previsto no artigo 187, parágrafo 1º da citada norma legal:

§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

A norma legal determina que deve existir o emparelhamento das receitas com os custos e despesas correspondentes, ou seja, o registro dos custos e despesas deve ser procedido no mesmo período-base em que for reconhecida a receita a que os mesmos correspondam. Pode-se dizer que o aspecto principal do regime de competência vem a ser a realização da receita ou rendimento a partir do momento em que ocorrerem os fatos que estabeleçam a sua ocorrência. No mesmo sentido, também pode-se afirmar que os custos e despesas correspondentes devem ter o mesmo destino, qual seja, o reconhecimento destes por ocasião do registro das receitas.

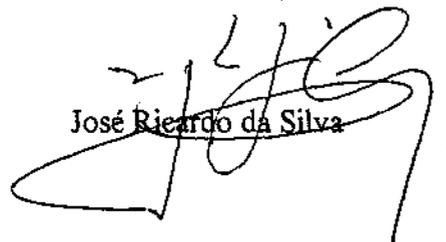
Assim, entendo correto o procedimento da recorrente, pois efetivamente ficou demonstrado nos autos que os ajustes correspondentes ao valor do ICMS por substituição tributária eram procedidos de acordo com a respectiva baixa nos estoques, ocorrida por ocasião das vendas.

Sou pelo provimento do presente item.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2008


José Ricardo da Silva

