



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19647.013087/2004-40  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-000.968 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2013  
**Matéria** Omissão de receitas  
**Recorrentes** DPM DISTRIBUIDORA S/A  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2000

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE PARCIAL. DECISÃO QUE APLICA RETROATIVIDADE BENIGNA. DISPENSA LEGAL. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA.

Retroatividade benigna reconhecida por decisão de primeira instância representa hipótese legal de dispensa de recurso de ofício, nos termos da Lei nº 12.788, de 2013, impedindo o conhecimento da matéria pelo órgão revisor.

NULIDADE. IRREGULARIDADE NO MPF. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Por se tratar o MPF de instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização, eventuais falhas na sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2000

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGRA GERAL.

O lançamento de multa isolada obedece à regra geral de decadência, contida no art. 173, inciso I, do CTN, por se tratar de lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA PIS E COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. REGRA ESPECIAL.

No caso de tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, em relação aos quais tenha havido pagamento, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, conforme interpretação dada pelo recurso especial repetitivo nº 973.733, nos termos do art. 62-A da Portaria MF 256, de 2009 e alterações.

**MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.**

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual.

**TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.**

Tributos com exigibilidade suspensa em face de impugnação administrativa não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados de ofício.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa Selic (Súmula CARF nº 4).

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2000

**OMISSÃO DE RECEITA. ESTORNO DE VENDAS NÃO COMPROVADO.**

Caracterizam-se como omissão de receita os estornos de vendas sem comprovação, constatados na escrituração do contribuinte, visto que compete a ele a prova dos registros contábeis através de documentos hábeis, nos termos do art. 923 do RIR/99.

**OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇAS ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO OU PAGO.**

Diferenças apuradas em verificações obrigatórias entre o valor escriturado e o declarado ou pago representam omissão de receita quando não justificadas pelo contribuinte.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2000

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se ao lançamento decorrente as mesmas conclusões sobre o IRPJ, em função da estrita relação de causa e efeito entre eles.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Exercício: 2000

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se ao lançamento decorrente as mesmas conclusões sobre o IRPJ, em função da estrita relação de causa e efeito entre eles.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Exercício: 2000

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se ao lançamento decorrente as mesmas conclusões sobre o IRPJ, em função da estrita relação de causa e efeito entre eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao recurso de ofício, por unanimidade de votos, em não conhecer parcialmente do recurso quanto à redução de penalidade por retroatividade benigna e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, em reconhecer a decadência do PIS e da Cofins, relativamente aos fatos geradores dos períodos de apuração de janeiro a novembro de 1999, e, no mérito, em negar provimento ao recurso. Quanto à multa isolada, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, que davam provimento para cancelar a multa.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Donassolo - Presidente substituto

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Andrada Marcio Canuto Natal, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

## Relatório

Trata o presente processo dos Autos de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seus reflexos de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls.1031-1036), decorrente de irregularidades apuradas no ano-calendário de 1999.

Consoante o Relatório da Ação Fiscal, foram autuadas as seguintes infrações:

- item 1) Omissão de Receitas - Receitas não contabilizadas: valores creditados na conta de estoques, com arbitramento do lucro sobre as presumidas vendas sem documentação fiscal;

- item 2) Omissão de Receitas - Estorno de Vendas não Comprovadas: valores debitados na conta vendas, em contrapartida ao crédito em estoques já tributado no item 1 acima;

- item 3) Omissão de Receitas: exigência de tributo sobre a diferença de R\$ 547,88, apurada no confronto entre os valores levantados com base no Razão e os declarados a título de Receita Bruta;

- item 4) Omissão de Receitas Financeiras: diferença de R\$ 46.660,17, apurada em levantamento fiscal, com base no Livro Razão, em confronto com os valores da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)

- item 5) Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago (verificações obrigatórias), incluindo os valores lançados de ofício;

- item 6) Multas Isoladas - Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago- IRPJ Estimativa (verificações obrigatórias), incluídas as receitas omitidas.

Em decorrência, foram também formalizadas exigências relativas à CSLL, ao PIS e à COFINS.

Na impugnação, o contribuinte, como preliminares, apontou (i) a nulidade do lançamento por desrespeito às regras do Mandado de Procedimento Fiscal e (ii) a decadência do direito de lançar a multa isolada por falta de pagamentos de estimativas mensais do IRPJ, bem assim de lançar a contribuição para o PIS e a Cofins, relativamente aos meses de janeiro a novembro de 1999.

Quanto ao mérito, alegou que (i) os lançamentos contábeis tidos como incorretos, detectados durante a ação fiscal, não teriam produzido efeito tributário em razão "*de redução simultânea de uma conta de receita em contrapartida a uma conta de custo*"; (ii) existiriam várias "*imposições tributárias*" incidindo sobre os mesmos fatos contábeis; (iii) não haveria previsão legal de arbitramento do valor da receita omitida por meio de cálculos aritméticos de hipotética margem de lucro, por representar presunção simples; (iv) a margem

de lucro apurada pelo fisco, de 277,91%, seria irreal, crivando de incerteza o levantamento; (v) o valor tributável do item 005 do Auto de Infração, no montante R\$ 2.201.312,60, corresponderia ao lucro real declarado na DIPJ do ano calendário de 1999, o qual servira de base de imposto que já teria recolhido; (vi) o valor de R\$ 46.660,17, apontado como omissão de receita financeira, já teria sido tributado, porquanto incluído na receita não-operacional declarada na DIPJ, e o valor de R\$ 547,88, tido como omissão de receita, diria respeito "ao IPI faturado", que não comporia a Receita Bruta; (vii) impossibilidade de multa de ofício por falta de pagamento do imposto concomitantemente com a multa isolada por falta de pagamento de estimativas sobre a receita considerada omitida; (viii) não caberia a aplicação da multa isolada por falta de pagamentos mensais de estimativas após o encerramento do ano-calendário, momento quando se apura imposto e se entrega tempestivamente a Declaração de Rendimentos; (ix) os valores do PIS e da Cofins, lançados de ofício, deveriam ter sido deduzidos para efeito de determinação do valor tributável do IRPJ e da CSLL; (x) a taxa Selic não poderia ter sido aplicada como juros de mora; (xi) as multas aplicadas teriam caráter confiscatório, além de ferirem o princípio da proporcionalidade.

A DRJ julgou o lançamento procedente em parte para (i) exonerar o montante de R\$ 4.534.786,37, relativo aos valores principais do imposto e das contribuições, referente à acusação de omissão de receita oriunda dos lançamentos a crédito nas contas de Estoque inicial e Compras do Período (infração 1), à inclusão do IPI na receita bruta tributável (infração 3), considerada indevida e a acusação de omissão de receitas financeiras (infração 4), tributadas como receita não operacional, bem como (ii) exonerar o montante de R\$ 227.449,11, relativo à multa exigida isoladamente (infração 6), em função da redução do percentual por aplicação retroativa da legislação mais benéfica.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 1999*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Por o Mandado de Procedimento Fiscal ser mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, suas eventuais falhas não implicam em nulidade do lançamento efetuado sob seus auspícios.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 1999*

*OMISSÃO DE RECEITA. ESTORNO DE VENDAS NÃO COMPROVADO.*

*Caracterizam-se como omissão de receita os estornos de vendas constatados na escrituração do contribuinte, quando este não os logra justificar.*

*OMISSÃO DE RECEITA. NÃO-CARCTERIZAÇÃO.*

*Os lançamentos a crédito em conta que consubstancia lançamentos relativos ao Estoque inicial e às Compras do Período, no caso de apuração de inventário periódico, não evidenciam a saída de unidades do estoque e, conseqüentemente, não induzem a caracterização de omissão de receitas.*

*RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO.*

*Não compõe a Receita Bruta tributável o IPI apurado e escriturado pelo contribuinte.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 1999*

*DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO.*

*O prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo às contribuições sociais é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o crédito poderia ter sido constituído, consoante legislação de regência.*

*Por tratar-se de lançamento de ofício, o prazo para constituir-se crédito relativo à multa por falta de pagamento de estimativa é regido pelo inciso I do art. 173 do CTN.*

*MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.*

*Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor das estimativas que deixou de ser recolhido no curso do ano-calendário é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido.*

*INDEDUTIBILIDADE DO PIS E DA COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.*

*Não há falar em dedutibilidade do PIS e da Cofins, lançados de ofício, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando a sua exigibilidade encontra-se suspensa.*

*MULTA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*De acordo com o princípio da retroatividade benigna, consubstanciado na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN, aplica-se a ato pretérito, não definitivamente julgado, lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. De maneira que a multa por falta de pagamento de estimativas deve ser calculada com aplicação da alíquota de 50%, "ex vi" do disposto no art. 14 da MP 351, de 22 de janeiro de 2007.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL*

*Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.*

Em razão do montante exonerado, a DRJ recorreu de ofício dessa decisão.

Cientificado da decisão em 17/11/2008 (cfe AR, fl.1111, verso), o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário ao CARF, em 15/12/2008 (fls.1124 e ss.), em que, praticamente, repisa os argumentos da impugnação, no tocante às preliminares:

(i) de nulidade dos lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por desrespeito às regras do Mandado de Procedimento Fiscal;

(ii) de decadência do direito de lançar a Multa Isolada de 75% no período de janeiro a novembro de 1999, porque a ciência do auto de infração ocorreu em 01 de dezembro de 2004;

(iii) de decadência do direito de lançar o PIS e a COFINS, relativamente aos períodos-base de janeiro a novembro de 1999, porque a ciência do auto de infração ocorreu em 01 de dezembro de 2004.

No mérito, sustenta que os lançamentos efetuados a débito em conta de receita que correspondam a crédito sem conta que represente as compras da empresa têm efeito nulo sobre o resultado contábil, inexistindo consequência tributária decorrente de tais registros.

Quanto ao item 002 do auto de infração (Omissão de Receitas- Estorno de vendas não comprovados), aponta que a redução contábil ocorrida na conta Vendas foi compensada integralmente pelo crédito no custo da empresa, inexistindo efeitos tributários sobre o Lucro Real.

Sustenta que descabe a imposição de multa isolada sobre pretensas omissões de receita não comprovadas, redundando a exigência em tripla imposição sobre a mesma base de cálculo.

Alega a impossibilidade legal do arbitramento de receita omitida através de imposição de margem de lucro, por presunção simples, sem prova do fato ocorrido, bem como a apuração, pelo Fisco, de margem de lucro fora da realidade, no patamar de 277,91%.

Contra a infração descrita no Item 005 do auto de infração (Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/ Pago (Verificações Obrigatórias), aduz que, caso houvesse sido exigido imposto sobre a diferença decorrente de receitas consideradas omitidas, estaria sendo tributada pela quarta vez a mesma base de cálculo. No entanto, foi considerada como diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago, o valor de R\$ 2.201.312,60, que é o montante do Lucro Real, já declarado, tributado e recolhido.

Aponta, ainda: (i) a ilegitimidade da cobrança da multa isolada de 75% por falta de recolhimento mensal de estimativa do IRPJ incidente concomitantemente com a multa calculada sobre o imposto lançado de ofício; (ii) que a multa de ofício, no percentual de 75%, concomitante com multa isolada, é exorbitante, tendo caráter confiscatório; (iii) erro na determinação do valor tributável do IRPJ e CSLL pela não exclusão dos montantes de PIS e COFINS exigidos de ofício no mesmo período; (iv) a inaplicabilidade da taxa Selic imposta como juros de mora. Por fim, estende os mesmos argumentos aos autos de infração decorrentes

É o relatório.

## Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

### RECURSO DE OFÍCIO

Em razão da exoneração das infrações 1, 3 e 4, integralmente, e 6, parcialmente, em montante maior do que o limite de alçada de R\$ 1.000.000,00, nos termos da Portaria MF nº 3, de 2008, a DRJ recorreu de ofício do CARF. O recurso é conhecido por atender aos pressupostos legais.

#### Da Infração 1

A receita omitida foi arbitrada multiplicando-se a margem de lucro da interessada, calculada pela autoridade fiscal, pelo montante indevidamente lançado a crédito na mencionada conta (infração 001), com fulcro no art. 285 do RIR/99. A alegação da defesa foi acatada pela turma julgadora de primeira instância, por considerar que a omissão de receita por não-comprovação do estorno de vendas não teria ocasionado nenhum reflexo na apuração do lucro real, dado que o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) teria sido reduzido do mesmo valor, já que a interessada apurava o seu inventário de forma periódica.

Nesse caso, como bem observou o relator de origem, o CMV é calculado, ao final do período de apuração, através da fórmula  $E_i$  (estoque inicial) + C (compras do período) - EF (estoque final, Inventário Físico) = CVM.

Considerou o relator que, embora o lançamento do estorno de vendas devesse ter tido como contrapartida uma conta patrimonial, como, por exemplo, a conta cliente, o simples fato de ter sido efetuado, erroneamente, o lançamento a crédito na conta Estoque (Livro Razão, fls. 159-213), “*não evidencia que houve saída de estoques não comprovados a caracterizar omissão de receita*”.

De fato, a contabilização pode ser feita, basicamente, utilizando-se contas representativas das Compras e do Estoque. Assim, os lançamentos a crédito na Conta Estoque, por terem diminuído o saldo das compras do período, diminuiriam também, na mesma proporção, o CMV utilizado no cálculo do Lucro apurado na DIPJ. Desse modo, inexistiu omissão de receita a ser lançada, como bem decidido anteriormente.

#### Da infração 3

A autoridade fiscal apurou o total de receita de vendas de mercadorias, no montante de R\$ 24.148.530,03, a partir do Livro Razão de 1999, conforme Demonstrativo "Receita Bruta/Outras Receitas" (fls. 610-613) e apurou uma diferença de R\$ 547,88 em relação ao montante de R\$ 24.147.982,15 registrado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

A decisão de primeira instância acatou a alegação da defesa de que o valor corresponderia ao IPI não considerado pelo fiscal quando da elaboração do referido demonstrativo (fl. 716).

Considerando-se que o IPI não deve compor a Receita Bruta utilizada no cálculo do Lucro tributável e reconhecendo-se, também nesta instância superior, que “os valores de receita adotados no mencionado Demonstrativo restaram aumentados, indevidamente, no exato montante dos valores do IPI lançados a débito”, é de se manter a decisão recorrida que excluiu a parte do crédito tributário indevidamente constituído.

#### **Da infração 4**

A autoridade fiscal apurou diferença entre o montante de R\$ 254.003,23, relativo a outras receitas (descontos obtidos, juros recebidos, variação ativa taxa SELIC, Rendas Eventuais - outras, Rendas Eventuais - Recup. de despesas e Rendas eventuais – Bonificações), e o valor declarado em DIPJ (ficha 07A) "outras receitas financeiras", no valor de R\$ 207.343,06, tributando a diferença de R\$ 46.660,17 como omissão de receita.

Em defesa, o contribuinte detalhou os valores como relativos às contas Rendas eventuais (R\$1.619,06), Rendas Eventuais - recuperação de despesas (R\$5.967,44) e Rendas Eventuais – bonificações (R\$39.107,39), no total de R\$46.693,89 (incluindo o montante de R\$ 33,72 relativo a receita financeira, conta 1123) e justificou que esses valores foram computados na Demonstração do Resultado do Exercício (fl. 113), e declarados na DIPJ/2000, a título de Receitas não Operacionais (fl. 71).

Examinando-se os autos, constata-se que, de fato, foram declarados os valores relativos às mencionadas contas como receita não operacional, pelo que descabe nova tributação sob o título de receitas financeiras, já que inexistiu prejuízo ao Fisco, como reconheceu a decisão ora reexaminada, a qual, nessa parte, deve ser mantida.

#### **Da infração 6**

No tocante à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, houve a redução da alíquota de 75% para 50%, em face do disposto no art. 14 da MP 351, de 22 de janeiro de 2007 c/c a alínea “c” do inciso II do art.106 do CTN.

Nesse ponto, deve ser mantida a decisão, inclusive em face do disposto no art. 11 da Lei nº 12.788, de 14 de janeiro de 2013, resultado da conversão da Medida Provisória nº 578, de 2012, que alterou o art. 27 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, estabelecendo novas hipóteses de descabimento de recurso de ofício, abaixo:

*Art. 11. Os arts. 19 e 27 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passam a vigorar com as seguintes alterações:*

[...]

***“Art. 27. Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em processos relativos a tributos administrados por esse órgão:***

***I - quando se tratar de pedido de restituição de tributos;***

*II - quando se tratar de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;*

*III - quando se tratar de reembolso do salário-família e do salário-maternidade;*

*IV - quando se tratar de homologação de compensação;*

**V - nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; e**

*VI - nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade, em súmula vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal e no disposto no § 6º do art. 19.” (NR) (destacou-se)*

Tratando-se de remessa necessária, e não de recurso propriamente dito, o exame de admissibilidade realizado pelo órgão de destino (*ad quem*) deve observar a norma vigente na data do julgamento do reexame. Isso porque, se o próprio legislador reconhece que não merece ser revista decisão que aplica retroativamente a legislação que reduz a penalidade, a partir da data da publicação da lei que dispensa o recurso de ofício, tal regra deve valer para as decisões ainda pendentes de revisão. Nesse sentido, cabe referir o Acórdão nº 3401-01.345, de 08/04/2011 e o Acórdão nº 1202-00.737, de 10/04/2012.

Assim, não se conhece do recurso de ofício nessa matéria.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO**

Por atender aos pressupostos legais, inclusive o temporal, o recurso voluntário é conhecido.

### **Da preliminar de nulidade por irregularidade no MPF**

No tocante à preliminar, considera-se que o Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, tem por escopo único o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal do Brasil, das atividades de fiscalização externa dos tributos e contribuições federais a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal.

Em outras palavras, como ato relativo a assunto *interna corporis*, é instrumento de controle interno de instauração de procedimentos fiscais de verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo. Seus eventuais vícios, pois, devem ser consideradas meras irregularidades, não tendo o efeito de anular o lançamento de ofício, por não se enquadrarem nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Assim como consubstanciado na decisão recorrida, entende-se que “*a competência para a prática de atos relativos a procedimento de fiscalização, inclusive para o lançamento, não se condiciona à existência de MPF*”.

Essa é a jurisprudência majoritária do Conselho de Contribuinte e do CARF. Dentre inúmeros julgados nesse sentido, podem ser referidos:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - VALIDADE - No processo administrativo fiscal da União as nulidades são aquelas definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, quaisquer outras irregularidades não implicam em nulidade e devem ser sanadas, exceto se o sujeito passivo as tenha dado causa. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - é instrumento interno da repartição fiscal de gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal e eventuais inobservâncias de suas normas resolve-se no âmbito do processo administrativo disciplinar, que não aproveita ao sujeito passivo e nem implica nulidade do auto de infração, observadas, ainda, as disposições do caput do art. 195 do Código Tributário Nacional. (Acórdão nº 108-09719, julgado em 18/09/2008)*

*NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - INOCORRÊNCIA – O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Mesmo no caso de eventuais falhas nesses procedimentos, estas, por si só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal. (Acórdão nº 104-23400, julgado em 07/08/2008)*

Cabe ainda referir decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmando que o MPF constitui mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, e que eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento não implicam nulidade dos procedimentos fiscais, conforme abaixo:

*PAF. NULIDADES. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL São válidos os lançamentos de contribuições decorrentes de autuação de IRPJ, cujo MPF foi aberto tão-somente para este tributo. São válidos os lançamentos decorrentes de procedimento fiscal, ainda que não tenha sido dada ciência pessoal ao sujeito passivo das prorrogações do MPF relativo a este. (Acórdão nº 9101-00.491, de 25.1.2010)*

Em vista disso, considera-se superada a preliminar de nulidade do auto de infração por vício no MPF.

### **Da preliminar de decadência**

A recorrente alega decadência para o lançamento do IRPJ, do PIS e da Cofins, tendo em conta a data da ciência dos autos de infração, ocorrida em 01/12/2004, e os fatos geradores do período de janeiro a novembro do ano-calendário de 1999, assim como para o lançamento da multa isolada por falta de estimativa, considerando o disposto no §4º do art. 150 do CTN.

O lançamento da multa isolada, diferentemente do lançamento por homologação, somente pode ser realizado pela autoridade fiscal, o que, por si só, derruba a tese de que estaria sujeito à regra do citado § 4º do art. 150 do CTN. Tratando-se de lançamento de ofício, submete-se à regra geral de decadência estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Quanto às contribuições para o PIS e a Cofins, a DRJ considerou o prazo decadencial de dez anos, pois a decisão ocorreu anteriormente à publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF, que declarou a inconstitucionalidade daquele prazo. Atualmente, nos termos do art. 62-A do RICARF (Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, e alterações posteriores), deve ser aplicada aos julgamentos administrativos a jurisprudência do STJ adotada sob a forma de recurso repetitivo no recurso especial – Resp nº 973.733/SC.

Aplica-se ao caso concreto a regra do art. 150, §4º, do CTN, considerando-se a apuração de PIS e Cofins a pagar, conforme DIPJ e registros no Livro Razão (volume 1 dos autos). Em se tratando de contribuições sujeitas à apuração mensal, como a ciência do auto de infração ocorreu em 01/12/2004, cabe reconhecer a decadência relativamente aos fatos geradores dos períodos de apuração de janeiro a novembro de 1999.

### **Do mérito propriamente dito**

#### **Da infração 2**

Em relação à infração 2, lavrada com fulcro no art. 285 do RIR/99, a decisão recorrida considerou que, como a impugnante, ora recorrente, não trouxe justificativa para os lançamentos a débito da conta Receita de Vendas de Mercadoria e a crédito da conta de estoque (objeto da infração 1), limitando-se a afirmar que não teria ocorrido reflexo na apuração do lucro, deveria ser reconhecida a procedência da caracterização de omissão de receita por falta de comprovação de estorno de vendas (infração 2).

A recorrente contesta essa conclusão, por considerar que a redução contábil ocorrida na conta Vendas foi compensada integralmente pelo crédito no custo da empresa, inexistindo efeitos tributários sobre o Lucro Real, que descabe a imposição de multa isolada sobre pretensas omissões de receita não comprovadas, redundando a exigência em tripla imposição sobre a mesma base de cálculo.

A autoridade fiscal concluiu que, como o contribuinte (ora recorrente) não conseguiu esclarecer os lançamentos a crédito de estoque, haveria indícios de vendas de mercadorias sem a devida escrituração contábil, fato que o autorizava a adotar algum método de arbitramento da receita, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 8.846, de 1994. Nesse sentido, consignou (fl.33):

*Adotaremos como método para fins de arbitramento da receita o cálculo da margem de lucro através da razão entre a receita escriturada (R\$27.540.079,28) e o custo escriturado (R\$9.909.592,75). Por tal método encontramos o valor de 2,779133308, ou seja, se o contribuinte deu saída no estoque no montante de R\$3.391.065,66, por esse método a receita arbitrada representa R\$9.424.223,53. Portanto, é de se considerar que o lucro foi de R\$6.033.157,87 (9.424.223,53 (-) 3.391.065,66).*

Conforme descrito autoridade fiscal (fl. 678), "*analisando o Livro Razão (fls. 221, 365, 388 e 490) e o Livro Diário (fls. 109, a 110), no tocante aos lançamentos efetuados na conta de receita 3.1.1.01.001- Venda de Mercadorias- Matriz, verificamos que a mesma recebeu lançamentos a débito, tendo como contrapartida a conta 1.1.2.01.001- Estoques- Matriz, nos dias 29.01.1999, 31.07.1999, 31.08.1999 e 31.12.1999, que somados totalizam R\$3.391.065,66.*"

Sustenta a recorrente que os registros contábeis nos valores respectivos de R\$ 1.762.892,20; R\$ 282.970,26; R\$ 955.563,08 e R\$ 389.640,12 (total de R\$ 3.391.065,66)

realmente existiram e foram corretamente identificadas as contas debitadas (Receita de Vendas) e creditadas (Estoques- Matriz), tendo, todavia, sido incorreta a interpretação dos lançamentos, bem como de seus efeitos tributários. Alega que ambos os lançamentos tiveram efeito de estorno e nenhum reflexo no resultado, visto que “*as receitas que o compuseram constaram a menor, no mesmo montante em que foram reduzidas, em contrapartida, as despesas com compras da empresa.*” Lembra que adota a sistemática do método do Inventário Periódico, em que as compras são registradas em conta de despesa.

Verifica-se que essa alegação foi a mesma dada em resposta a uma intimação da autoridade fiscal à época da fiscalização, sobre a qual assim se manifestou (fl.678):

*Visando avaliarmos a procedência da afirmação do contribuinte, voltamos a analisar seu Livro Razão e verificamos que, no mês de janeiro de 1999, o total de lançamentos a crédito representou R\$928.236,15 (fl. 221), portanto, menor que os R\$1.762.892,20 lançados a débito.*

*Verificamos também que os valores escriturados a crédito da conta de receita de vendas - matriz correspondem aos valores das vendas de mercadorias escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS, do mesmo ano (fls. 579 a 599 e 602 a 606), ou seja, se realmente tivesse havido lançamentos a maior na conta de receita de vendas, os registros do Livro Registro de Apuração do ICMS deveriam refletir esses fatos, o que não ocorreu.*

Ocorre que, mesmo após essa constatação da fiscalização, em nenhuma fase do processo administrativo a recorrente apresentou elementos que a desconstituíssem, apenas insistiu na mesma argumentação.

Assim, considerando-se que compete ao contribuinte a prova dos registros contábeis referentes aos estornos através de documentos hábeis (art. 923 do RIR/99), e que os registros constantes do Livro Registro de Apuração do ICMS fazem prova em sentido contrário, conclui-se que não foi comprovado o estorno alegado. Em razão disso, justifica-se a apuração de omissão de receitas por estorno de vendas não comprovado.

### **Da infração 5**

A autoridade fiscal lançou a diferença de IRPJ não recolhido, apurado com base nos registros do Livro Diário, DIPJ, e Lalur, relativos ao ano calendário de 1999, esclarecendo no relatório (fl.678):

*A partir da Demonstração do Resultado do Exercício, constante no Livro Diário, do ano- "calendário de 1999 (fl. 113), da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2000 (fls. 67 a 107) e do demonstrativo intitulado "RECEITA BRUTA / OUTRAS RECEITAS" (fls.610 a 613), elaboramos o demonstrativo intitulado DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO A PARTIR DOS VALORES ESCRITURADOS" (fl. 641), no qual pudemos apurar o valor do Lucro Líquido Antes da CSLL.*

O julgador de primeira instância observou que o montante declarado é aproximado, mas não foi corretamente tributado pelo contribuinte, já que dele fora deduzido, indevidamente, o valor de R\$ 479.215,79 (fl. 799), como imposto pago por estimativa, quando não poderia fazê-lo, por não ter sido efetuado qualquer pagamento a esse título (Planilha à fl. 638), tendo havido apenas recolhimento do próprio imposto apurado no final do período, no montante de R\$ 27.107,74, sob o código 2362, erroneamente, consoante extrato Sinal 04 (fl. 607).

Observou, ainda, que o autuante o considerou esse valor recolhido como estimativa (Demonstrativo da fl. 645) e dele abateu, inclusive, a multa por não pagamento da estimativa relativa ao mês de dezembro (Demonstrativo de fl. 640). Concluiu o julgador pelo cabimento da formalização do crédito que deixou de ser pago, consoante apuração realizada com base nos assentamentos contábeis e fiscais do contribuinte, diminuindo-se do referido crédito os valores dos parcelamentos (já quitados, segundo fls. 608/609) dos meses de janeiro a junho de 1999, descritos na planilha (fl.639).

Aqui, mais uma vez, o contribuinte (ora recorrente) insiste na alegação contra a infração apurada, mas não comprova o alegado. Apenas aduz que, caso houvesse sido exigido imposto sobre a diferença decorrente de receitas consideradas omitidas, estaria sendo tributada pela quarta vez a mesma base de cálculo, pois o valor tributado, com pequena diferença, representaria o valor do Lucro Real apurado pela empresa, no total de R\$ 2.202.482,97, constante da linha 38 da Folha 10A da DIPJ apresentada tempestivamente (fl.792).

Ocorre que a recorrente não logrou comprovar o recolhimento das estimativas, tampouco a respectiva declaração desses valores em DCTF, a qual representa o instrumento de confissão de dívida cabível no caso. Considerando-se que compete ao contribuinte a prova dos registros contábeis por documentos hábeis (art. 923 do RIR/99), é cabível o lançamento efetuado.

### **Da multa isolada**

A recorrente se insurge contra a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício de 75%, no que não tem razão.

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, aplica-se retroativamente, como reconheceu a decisão recorrida, por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:[...]*

*II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:[...]*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

Enquanto isso, a multa de ofício de 75% é prevista no inciso I do mesmo artigo, consoante redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, como se verificou no caso concreto.

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, *data venia*, não merece ser reconhecida.

Apesar de respeitáveis opiniões em contrário, entende-se que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras dessa sistemática.

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traz consequências, na medida em que a falta de recolhimento representa um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

Assim, a falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Ora, são distintos tributo e multa pela própria natureza jurídica de cada um. Enquanto o tributo decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro (multa) decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Da mesma forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

Nesse diapasão, não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

A nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida “*ainda*

*que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”.*

Em outras palavras, a regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido, o que não se verificou no presente caso.

Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não se inclui na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Nesse sentido, o julgamento da ilegalidade de uma norma sob o argumento de desproporcionalidade necessariamente atrai a apreciação de sua compatibilidade com o texto constitucional, fazendo incidir, na hipótese, o teor da Súmula CARF nº 2, que dispõe: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

A mesma súmula deve ser referida para afastar a possibilidade de apreciar o argumento de que a multa no patamar de 75% tem efeito confiscatório, o que exigiria a apreciação da legislação tributária sob o aspecto de sua compatibilidade com o texto constitucional.

Com base nesses fundamentos, nega-se provimento ao recurso nessa parte.

### **Da dedutibilidade do PIS e da COFINS lançados de ofício**

A recorrente ainda pleiteia a dedução de PIS e Cofins na apuração da matéria tributável de IRPJ e CSLL, invocando o art. 41 da Lei nº 8.981/95, que tem a seguinte redação:

*Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

De fato, as contribuições para o PIS e a Cofins são, em regra, dedutíveis na apuração do lucro real, conforme previsto no *caput* do dispositivo supra transcrito, mas não poderão ser deduzidas quando estiverem com a exigibilidade suspensa, consoante a exceção prevista no §1º do mesmo dispositivo legal. Como a exigibilidade dos tributos e contribuições discutidos nos presentes autos encontra-se suspensa, em razão do próprio recurso voluntário, a teor do art. 151, inciso III, do CTN, a pretensão da recorrente não se justifica.

### **Da aplicação da taxa Selic**

Finalmente, sobre a última matéria recorrida, cabe referir que, no âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Em vista disso, nega-se provimento ao recurso também nessa parte.

### **Da CSLL, do PIS e da COFINS**

Considerando-se o reflexo da apuração de montante tributável pelo IRPJ na apuração da CSLL, do PIS e da COFINS nos casos de omissão de receitas, aplicam-se a essas contribuições as mesmas conclusões acima registradas quanto ao tributo principal.

### **Dispositivo**

Isto posto, não se conhece parcialmente do recurso de ofício quanto à redução de penalidade por retroatividade benigna e, na parte conhecida, nega-se provimento. Quanto ao recurso voluntário, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, reconhece-se a decadência do PIS e da Cofins, relativamente aos fatos geradores dos períodos de apuração de janeiro a novembro de 1999, e, no mérito, nega-se provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner