



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 12 de abril de 1988.

ACORDÃO N.º 103-08.339

Recurso n.º 92.275 - IRPJ - EXS.: 1984 e 1985

Recorrente MADEIRAS E NAVEGAÇÃO PORTO DE MOZ LTDA.

Recorrido IEF EM MONTE DOURADO - PA

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - OMISSÃO DE VENDAS.

Constitui hipótese de omissão de receitas a não escrituração no Diário dos valores apurados pelo Fisco pelo exame de notas fiscais de vendas de mercadorias, pois a escrituração no Diário a menor leva a resultado tributável a menor.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DISCREPÂNCIA ENTRE O LIVRO DIÁRIO E O LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS.

Caracteriza-se, igualmente, como omissão de receitas o fato de as vendas serem escrituradas no livro Registro de Saídas mas não no Diário, pois o fenômeno haverá de influenciar na apuração de resultados.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - EXPORTAÇÃO

A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais é determinada pela conversão, em cruzeiros ou cruzados, conforme a data da exportação, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. O registro na contabilidade desse valor a menor importa em omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MADEIRAS E NAVEGAÇÃO PORTO DE MOZ LTDA.

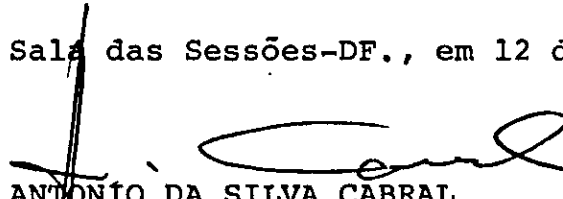
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimen

Gm

Acórdão nº 103-08.339

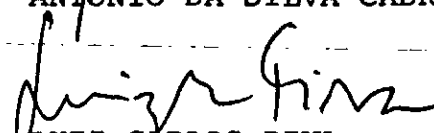
to parcial ao recurso, a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1984, a quantia de Cr\$ 5.655.500.

Sala das Sessões-DF., em 12 de abril de 1988.


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


LUIZ CARLOS PIVA

PROCURADOR DA FAZENDA

SESSÃO DE:

14 ABR 1988

NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZER E SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10247/000.105/87-45
Recurso nº: 92.275
Acórdão nº: 103-08.339
Recorrente: MADEIRAS E NAVEGAÇÃO PORTO DE MOZ LTDA.

R E L A T Ó R I O

MADEIRAS E NAVEGAÇÃO PORTO DE MOZ LTDA., empresa sediada em Belém, Estado do Pará, inscrita no CGC sob o número 00.185.004/0001-05, não se conformando com a decisão de fls. 95/100, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra a empresa foi lavrado o auto de infração de fls. 64, apontando o fisco as seguintes irregularidades:

EXERCÍCIO DE 1984 - PERÍODO BASE DE 1983

- 01 - Omissão de vendas nos livros fiscais e contábeis, pelo não lançamento das Notas Fiscais de vendas de mercadorias, no valor de Cr\$ 25.201.340,00, conforme levantamento de fls. 03 e documentos de fls. 04 a 21, caracterizando omissão de receita operacional no mesmo valor 25.201.340,00
- 02 - Omissão de vendas na contabilidade nos meses de fevereiro, outubro e novembro de 1983 no valor de Cr\$ 4.524.896,83, registradas no Livro Registro de Saídas e não escrituradas no Livro Diário, conforme levantamento de fls. 26, caracterizando omissão de receita operacional no mesmo valor 4.524.896,83
- 03 - Subfaturamento na venda de mercadorias exportadas, por não observação da Portaria (MF) nº 81/82, no valor de Cr\$ 38.320.446,56, conforme levantamento de fls. 29 e documentos de fls. 30 a 50, gerando omissão de receita operacional no mesmo valor 38.320.446.56

T O T A L (exercício de 1984)Cr\$ 68.046.683,39
DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: Artigos 154, 155, 157 e seu § 1º, 175, 178, 179, 387, II e 676, III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85-450, de 04.12.80.

EXERCÍCIO DE 1985 - PERÍODO BASE DE 1984

01 - Omissão de vendas nos livros fiscais e contábeis, pelo não lançamento das Notas Fiscais de vendas de mercadorias, no valor de Cr\$
40.254.000,00, conforme Termo de fls. 22 e documentos de fls. 23 e 24, caracterizando omissão de receitas operacional no mesmo valor 40.254.000,00

02 - Omissão de vendas na contabilidade nos meses de janeiro, junho, novembro e dezembro de 1984, no valor de Cr\$ 4.000.910,00, registradas no Livro Registro de Saídas e não escrituradas no Livro Diário, conforme levantamento de fls. 27, caracterizando omissão de receita operacional no mesmo valor 4.000.910,00

03 - Subfaturamento na venda de mercadorias exportadas, por não observação da Portaria (MF) nº 81/82, no valor de Cr\$ 51.668.165,47, conforme levantamento de fls. 51 e documentos de fls. 52 a 61, gerando omissão de receita operacional no mesmo valor 51.668.165,47

T O T A L (exercício de 1985)Cr\$ 95.923.075,47
DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: Artigos 154, 155, 157 e seu § 1º, 175, 178, 179, 387, II e 676, III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80.

Na impugnação foi dito que a legislação do imposto de renda comporta um emaranhado de regras difíceis, exigindo muito do contribuinte, que se vê forçado a tomar conhecimento de ma-

nuais, pareceres normativos, instruções normativas, atos declaratórios, etc., tudo à margem do Regulamento do Imposto de Renda, que, por vezes, é abandonado. A dificuldade é maior para o caso de empresas que se situam no interior da Amazônia, distantes dos gran-des centros e com dificuldade para encontrar bons profissionais para levarem a cabo a escrituração. Passou-se, a seguir, à impugnação propriamente dita dos itens mencionados pela fiscalização, alegando-se, em resumo, o seguinte:

a) quanto ao caso das notas fiscais que não te-riam sido encontradas nos livros fiscais e no Diário:

a.1 - no exercício de 1984, ano-base de 1983:

- a Nota Fiscal nº 210-B1, no valor Cr\$ 5.655.500,00 e tida como emitida em 16.06.83, foi lançada somente em 16.06.84. Juntou cópia do referido documento e da página do diário em que foi escriturada;

- a Nota Fiscal 0970-C1, correspondente à Fatura 0844/83, no valor de Cr\$ 850.000,00, esses documentos foram substituídos pelos de nºs 0909 (NF) e 0844/83 (fat), mas com a data de 26.06.83, que teve igual tratamento ao do documento do item ante-rior;

- a Nota Fiscal nº 0918-C1, no valor de Cr\$ 1.208.200,00, emissão de 06.10.83, substituiu a NF 0647 a que se refere a Fatura 0877/83, no mesmo valor, o que justifica a exclusão deste valor da tributação;

- a Nota Fiscal C-1 nº 0880, Fat. 0914, no montante de Cr\$ 700.000,00, emissão de 02.01.84, foi cancelada e substituída pela de nº 0932, Fatura 0914/84.

Deste modo, o montante considerado pelo fisco, que é de Cr\$25.201.340,00 deverá ser diminuído da importância de Cr\$ 7.8.413.700,00, restando, portanto, Cr\$ 16.787.640,00:

a.2 - no exercício de 1985, ano-base de 1984:

- a Fatura, que corresponde à Nota Fiscal nº 230, no valor de Cr\$ 1.260.000,00, foi cancelada;

- a outra parcela referente à Nota Fiscal nº 271, no valor de Cr\$ 38.994,000,00, trata-se de mercadoria destinada à exportação. A falta de sua localização nos livros de escrituração pode resultar de situações especiais que muitas vezes ocorrem no embarque de mercadorias para o exterior. Embora se trate de mercadoria vendida para o exterior a sua não escrituração não tem efeitos tributários em razão do disposto no art. 290 do RIR/80, que manda excluir do lucro tributável o lucro obtido na exportação de produtos para o exterior.

b) No tocante às diferenças verificadas entre a escrituração do livro Saída de Mercadorias e o livro Diário, devido ao modo como os funcionários da autuada cuidaram dos seus livros de escrituração houve nos dois exercícios parcelas desencontradas mas que muitas vezes se compensam. A fiscalização arrolou somente as diferenças em que o livro de saídas estava com somas superiores às do Diário e deixou de considerar as inversas. No ano de 1983, nota-se que em abril houve diferença da ordem de Cr\$ 300.000,00 a maior no livro Diário. Em julho de 1984, por sua vez aconteceu a mesma coisa com relação à quantia de Cr\$ 36.000,00.

c) A respeito do subfaturamento relacionado com vendas para o exterior, ter-se-ia de considerar não o valor bruto da nota fiscal, mas o valor líquido, deduzido das comissões. Além do mais, o fiscal autuante só fez referência à Portaria Ministerial nº 81/82, sem mencionar qual o inciso infringido, em desobediência ao disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72. De resto, o art. 290 do RIR/80 isenta da tributação o produto da venda de mercadorias para o exterior, o que torna irrelevante qualquer erro na escrituração. A fiscalização tomou por base os valores oscilantes do câmbio entre as datas das Guias de Exportação e as das correspondentes notas fiscais e a diferença encontrada foi classificada como subfaturamento. Houve, no entanto, mero erro for

mal, já que, conforme acentuado, o lucro na exportação está isento.

As fls. 91/93 foi inserida a informação fiscal, reconhecendo a autoridade informante que se deveria excluir da tributação a importância de Cr\$ 5.655.500,00, no exercício de 1985.

Na decisão (fls. 95) o julgador acolheu esta proposta e, além disso, excluiu da tributação a importância de Cr\$ 1.280.200,00 referente à Nota Fiscal nº 0918, por considerá-la, na dúvida, como substituída por outra, assim ementada:

"Tributa-se como omissão de receita, os valores provenientes de venda não incluídos na apuração de lucro real. A conversão da moeda estrangeira será feita à taxa de câmbio do dia do embarque do produto exportado. Excluir-se da base de cálculo a parcela tributada indevidamente, acatando-se as provas apresentadas. Impugnação parcialmente procedente."

Destaca-se o seguinte trecho dos fundamentos:

"No faturamento das mercadorias exportadas, não foi observado o critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados, como define a Portaria MF nº 081, de 19 de maio de 1982, qual seja, "à taxa de câmbio, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior". Decorre daí a infrigência dos mesmos dispositivos do RIR, já citados no item precedente.

O artigo 290 do RIR, esclarece que a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados nacionais, relacionados pelo Ministro da Fazenda, cuja penetração no mercado internacional covenha promover.

Os produtos listados pelo Ministro da Fazenda são os da Portaria GB-203/71 e alterações posteriores, que não incluem aquelas da



classificação NBM 44.05.99.01, 44.13.02.99 e 44.05.99.99, exportados pela impugnante. A empresa não peliteou o benefício fiscal por ocasião da feitura das respectivas declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos exercícios de 1984 e 1985, como deveria, se assim se considerasse beneficiada.

As despesas de comissões do agente como qualquer despesa, cabe à empresa escriturar como tal e dessa forma ter o resultado do exercício devidamente ajustado. No entanto é uma opção e como tal, o momento de fazê-la é na Declaração Anual do Imposto de Renda.

As demais considerações apresentadas pela impugnante, foram todas esclarecidas pelo feitor do precedente fiscal às fls. 90/93, não produzindo elementos modificadores do lançamento."

No recurso voluntário, além de a empresa repetir as razões da impugnação, reportou-se especificamente à decisão singular, sobretudo com referência ao "considerando" no qual está dito que "há dúvida quanto a substituição da nota fiscal nº 0647, de 1983." Adiante, porém, a autoridade julgadora haveria de afirmar que a impugnante "justifica o cancelamento de uma Nota Fiscal com a anotação constante da Nota Fiscal sucessora, sem provar com as vias da 1ª o fato concreto, podendo se presumir ter a mesma extraviado." A informação fiscal, além disso está repleta de comentários a respeito das exigências fiscais pertinentes às substituições das notas fiscais e destinação e anotações que devem ser feitas em suas respectivas vias.

Entendeu a recorrente que o temaligado ao procedimento de correção de notas fiscais escapa da alçada do imposto de renda, por dizer respeito à legislação do IPI e do ICM.

Reportou-se, ainda, ao considerando no qual o julgador se diz em dúvida quanto à substituição da Nota Fiscal nº 0647, desenvolvendo comentários acerca do velho princípio do in dubio pro reo, que leva, no campo tributário, a se dizer, igualmente, que, na dúvida, pró contribuinte.

 É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, vez que a ciência da decisão recorrida se deu em 22.01.88 (AR de fls. 103), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 22.02.88 (doc. de fls. 104).

Antes de abordar o mérito propriamente dito, reporto-me ao pedido de equidade baseado no fato de a empresa operar no interior da amazônia, transcrevendo o que disse o fiscal autuante às fls. 90: "A alegação da condição de empresa interiorana, a que se referem os itens 8 e 10, pelo menos no caso presente não poderá justificar a falta de profissionais de melhor qualificação, pois a contabilidade da empresa é feita em Belém-PA, onde existem contadores do mais alto gabarito técnico. É de bom alvitre salientar, também, que só a parte operacional da empresa é gerenciada em Porto de Moz, ficando a parte burocrática e contábil gerida pelos diretores em Belém." Poder-se-ia acrescentar, ainda, a velha determinação legal segundo a qual a ninguém é dado desconhecer a lei. Embora o contexto legislativo seja intrincado e as operações da recorrente sejam realizadas no interior do País não se justifica o desconhecimento da lei. Passo aos fatos.

I - OMISSÃO DE VENDAS

1.1 - Omissões apontadas no exercício de 1984.

1.1.1 - A quantia considerada como omitida no valor de Cr\$ 5.655.500,00, representada pela Nota Fiscal nº 210, em 16.06.83, foi lançada no exercício seguinte, conforme reconhecido pela fiscalização na informação de fls. 90, mais precisamente em 16.06.84. Entendo ter havido equívoco por parte da autoridade fiscal ao excluir esta quantia do exercício de 1985 e mantê-la como omissão de receitas no exercício de 1984. O fato não implicou em omissão de receitas, mas em postergação do pagamento de imposto. Por conseguinte, já que não cabe ao Conselho de Contribuintes modi



ficar o critério jurídica do lançamento, só resta dar provimento ao recurso neste particular para se excluir da tributação, no exercício de 1984, esta mesma quantia;

1.1.2 - A respeito da quantia de Cr\$ 850.000, representada pela Nota Fiscal nº 0907 e Fatura nº 0844/83, com data de emissão de 20.06.83, alegou a recorrente ter havido substituição pela Nota Fiscal nº 0909. Creio não caber razão à empresa pois foi acentuado na informação de fls. 91 não terem sido feitas as devidas anotações que a legislação exige para estes casos. Embora se possa ter esta circunstância como de somemos, o fato é que a Fatura nº 0844/83, cuja cópia se acha às fls. 07, menciona apenas a Nota Fiscal nº 0907-C1 e não a Nota Fiscal nº 0909. Além disso, esta segunda nota não foi trazida para o processo a fim de que se pudesse aquilatar a veracidade do que afirma a recorrente;

1.1.3 - Quanto a importância de Cr\$ 700.000,00 referente à Nota Fiscal nº 0880, correspondente à Fat. nº 0914, com data de emissão de 02.01.84, disse a empresa que esta foi cancelada e substituída pela Nota Fiscal nº 0932, mas não trouxe qualquer prova dessa substituição. A própria recorrente já reconheceu na impugnação (fls. 73) que da relação de notas fiscais não escritura das só possuía comprovantes relativos à importância de Cr\$..... 8.413.700, ficando a soma (Cr\$ 25.201.340,00, de fls. 03) reduzida para Cr\$ 16.787.640, acreditando que em relação aos demais documentos não comentados por ela tenha havido cancelamentos sem substituições e, por isso, não escriturados. Ora, se não foram escriturados, não foram oferecidos à tributação e os que foram escriturados poderiam fazer prova a favor da recorrente, mas até o momento esta não comprovou a escrituração dessas receitas.

1.2 - Omissões apontadas no exercício de 1985.

1.2.1 - A respeito da quantia de Cr\$ 38.994.000, relativa à Nota Fiscal B-1 nº 271, emissão em 20.12.84, disse a recorrente que se trata de mercadoria destinada à exportação, o que

torna o ato materialmente irrelevante, pois o lucro na exportação é excluído do lucro líquido para efeitos de apuração do lucro real, por força do incentivo previsto no art. 290 do RIR/80. Com razão a fiscalização ao se reportar ao fato de uma das condições para o gozo desse incentivo ser o de o produto constar da Portaria Ministerial nº 203/71, com as modificações posteriores, e isto não foi comprovado pela recorrente. Além do mais, as várias espécies de manufaturados de madeira aí mencionados estão sujeitas à sua inclusão no lucro líquido, pois só se pode excluir o que nele foi incluído.

Acresce, ainda, que a orientação do Parecer Normativo nº 15/75 já fora no seguinte sentido:

"Os beneficiários do abatimento do lucro tributável, de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.158/71 são os exportadores dos produtos manufaturados nacionais relacionados pelo Ministro da Fazenda. Não utilizando o abatimento na declaração de rendimentos correspondentes ao ano em que forem exportados os produtos, o exportador poderá exercer tal faculdade dentro do prazo previsto para retificação da declaração."

Não se deve perder de vista, também, o disposto no § 1º do art. 290, que assim determina:

"O valor da exclusão será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração de que trata o art. 412, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas exportações incentivadas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica."

Por conseguinte, não se trata de isenção pura e simples de exportação para o exterior, conforme entende a recorrente, mas de benefício fiscal condicionado ao preenchimento de todos estes requisitos legais.



1.2.2 - Quanto à Nota Fiscal nº 230, relacionada

com a Fatura nº 0918/84, no valor de Cr\$ 1.260.000, a recorrente simplesmente afirmou ter sido cancelada, mas não trouxe qualquer prova disto para o processo.

II - DISCREPÂNCIA DO DIÁRIO COM REGISTRO DE SAÍDAS

A recorrente alega que ao lado da falta de escrituração, no Diário, de importância registradas no livro Registro de Saídas, há fenômenos inversos, pelo que solicita compensação entre os valores omitidos e os escriturados a maior no livro Diário. Não há qualquer fundamento legal para que se possa atender tal pedido, que deveria constar de processo específico de pedido de restituição e ser analisado à parte.

III - SUBFATURAMENTO NA EXPORTAÇÃO

Entendeu a fiscalização ter ocorrido subfaturamento na venda de mercadorias exportadas, pela não observância da disciplina prevista na Portaria Ministerial nº 81/82, gerando omissão de receitas. De acordo com este ato ministerial:

"A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzeiros, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior."

Não tem razão, pois, a recorrente quando afirma se deva tomar como base de cálculo não o valor bruto da Guia de Exportação e sim esse valor deduzido da comissão do agente, por ser notório que o exportador só recebe o valor líquido, valendo mencionar para o caso presente mais o seguinte:

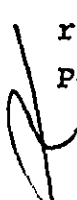
a) nas Guias de Exportação que se acham às fls. 30 e seguintes e que foram objeto do auto de infração, o valor FOB foi o mencionado no auto, sendo que no campo 45, onde há lugar para a

indicação do valor da comissão nada há mencionado. Por outro lado, ainda que a recorrente tivesse por hábito contrariar as regras da CACEX e do Banco Central e computar a comissão por dentro do valor FOB, deveria provar não só este fato como também a escrituração das referidas comissões. Como os documentos se apresentam, nota-se que o câmbio foi contratado pelo valor integral da guia de exportação, enquanto a empresa só teria escriturado o valor líquido da venda, isto é, um valor menor do que o efetivamente recebido. Houve omissão de receitas, portanto.

O fato de o oferecimento de receita a menor produzir incentivo a menor é argumento de ordem econômica, sem qualquer fundamento legal. Nem se pode supor que a empresa tenha por hábito incluir o valor da comissão no valor FOB, pois as Guias de Exportação constantes de fls. 110 a 115, que foram acostadas aos autos já na fase de recurso, apresentam o destaque da comissão. Afirmar-se que isto só passou a ocorrer após o auto de infração é questão a ser aprovada, sobretudo porque esta matéria é controlada não apenas pela SRF como pela CACEX e pelo Banco Central, de tal forma que dizer-se estar a comissão incluída no valor FOB da guia de exportação é fato que precisa ser provado.

Reporto-me, por último, ao princípio in dubio pro reo. Os tributaristas brasileiro costumam aplicá-lo, apenas, no campo do Direito Tributário Penal, pois no campo substantivo não deve existir dúvida e a interpretação não deve ser nem pró Fisco, nem pró contribuinte, mas conforme acentuado pelos mestres, como o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, pro lege.

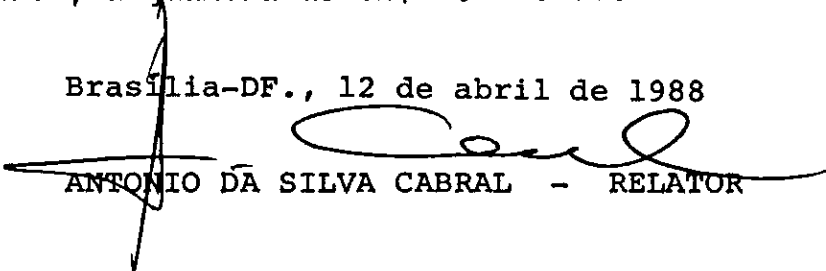
O julgador de primeira instância não manifestou dúvida quanto à ocorrência da infração em todos os casos apontados pelo autuante, mas apenas com relação à prova da anotação feita pela empresa na nota fiscal, pois, embora não o tenha dito, bem se poderia supor que a anotação tenha sido feita após o auto de infração. Por isso, foi além do proposto na informação fiscal e excluiu da



tributação o valor de Cr\$ 1.208.2000. Acontece que este fenômeno só se deu em relação à NF nº 0647/83 (fls. 82) e não em relação às demais.

Por todo o exposto, voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1984, a quantia de Cr\$ 5.655.500.

Brasília-DF., 12 de abril de 1988


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR