



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10670.000355/93-51
Recurso nº. : 111.516
Matéria : IRPJ - Exs.: 1988 e 1989
Recorrente : INTERMOINHOS NORDESTE S/A - INTERPASTIL
Recorrida : DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 16 de abril de 1997
Acórdão nº. : 108-04.165

Recurso da Fazenda Nacional RP/108-0.191

IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA : O Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame do fisco, está adstrito à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para lançamento, cinco anos, tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN).

OMISSÃO DE COMPRAS - IRPJ - Não pode prevalecer a tributação por omissão de compras na órbita do IRPJ quando se tem nos autos prova de que o custo da venda subsequente também não foi registrado. Além disso, o mero somatório das compras não registradas não traduz a verdadeira base de cálculo em casos de compras sucessivas de mercadorias ou matérias-primas.

Preliminar de decadência acolhida.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INTERMOINHOS NORDESTE S/A - INTERPASTIL.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao exercício de 1988, vencidos os Conselheiros Maria do Carmo Soares Rodrigues de Carvalho, Luiz Alberto Cava Maceira e Manoel Antônio Gadelha Dias, e no mérito, quanto ao exercício de 1989, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), José Antônio Minatel e Maria do Carmo Soares Rodrigues de Carvalho e Celso Ângelo Lisboa Gallucci, que votaram pelo não provimento do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior

Processo nº. : 10670.000355/93-51

Acórdão nº. : 108-04.165



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA.

Processo nº. : 10670.000355/93-51

Acórdão nº. : 108-04.165

Recurso nº. : 111.516

Recorrente : INTERMOINHOS NORDESTE S/A – INTERPASTIL.

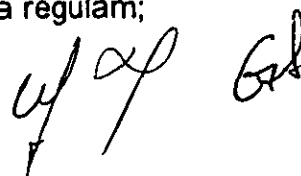
RELATÓRIO

Contra a empresa Intermoinhos Nordeste S/A - Interpastil, foi lavrado auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls 02/12, por ter a fiscalização constatado omissão de receita, caracterizada por vendas de produtos e compras de matéria-prima desacobertadas de notas fiscais, por meio de "auditoria da produção industrial", tendo por base as quantidades de matérias-primas farinha de trigo comum e especial utilizadas na fabricação dos produtos massa comum, massa especial e massa milionária. No exercício de 1988, ano-base de 1987, a diferença encontrada resultou em omissão dos registros de vendas de produtos bem como compras de insumos e no exercício de 1989, ano-base de 1988, apenas de omissão do registro de compras de insumos.

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação que foi protocolizada em 02 de julho de 1993, em cujo arrazoado de fls. 198/206, alega em síntese o seguinte:

a) ocorreu a decadência prevista no art. 173 do CTN para o lançamento relativo ao ano-base de 1987 e decadência parcial para o ano-base de 1988, considerando que tomou ciência do auto em 03/08/93;

b) a fabricação de macarrão é realizada com técnicas próprias de produção que não podem ser desprezadas pela fiscalização, dando como exemplo a massa milionária que pode ser produzida com os seguintes ingredientes, segundo fórmulas registradas no Ministério da Saúde: fubá de milho 100% ou farinha de trigo e água ou ainda milho e farinha de trigo em proporções diversas. Então, ao proceder o arbitramento das quantidades produzidas, o fisco não guardou conformidade com as normas gerais de contabilidade, tampouco com os princípios que a regulam;



c) por meio de diversas notas fiscais prova que a massa milionária poderia ser fabricada exclusivamente com milho;

d) demonstra diversos erros de cálculo no demonstrativo de auditoria de produção, por consideração errônea dos dados de notas fiscais de compras e vendas, que relaciona;

e) que a empresa efetuou em 1987 e 1988 o beneficiamento de farinha comum, transformando-a em farinha especial, sendo bastante para tanto o adicionamento de beta caroteno ou ovo, produzindo-se massa sêmola e ovos. Infere-se, daí, da inexistência de falta de farinha comum, sobra de farinha especial ou compras omitidas;

f) que a falta de farinha de trigo detectada em 1988, em quantidade de 1.658.893,93 Kg. (diferença entre a farinha de trigo registrada e a efetivamente consumida), é justificável pela produção da massa especial, partindo-se da matéria-prima farinha comum reprocessada.

Por meio do despacho de fls. 217 foi solicitada diligência junto à empresa para análise documental das alegações apresentadas na impugnação de que haveria erro na planilha de auditoria de produção.

As fls. 219 o autor da diligência confirma em parte a ocorrência de erro de cálculo no demonstrativo de auditoria de produção por falta de consideração de diversas notas fiscais.

Em 26/12/95 foi prolatada a Decisão 1.637/95, acostada aos autos às fls. 230/244, onde a Autoridade Julgadora "a quo", considerou parcialmente improcedente o lançamento, recompondo os cálculos do demonstrativo de auditoria de produção em atendimento ao relatório de diligência de fls. 219, estando suas conclusões sintetizadas no seguinte ementário:

"Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Lucro Real

Dever de Escriturar - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das

leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as suas operações, assim como os seus resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

Alcance do benefício da isenção - A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.

Ausência de contabilização de receitas e meios de prova. - A ausência de contabilização de receitas da empresa caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo do imposto, sem prejuízo da tributação sobre o lucro apurado. A prova da omissão de receitas, quando não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador.

Compra e venda sem nota fiscal - a ausência de lançamento das operações de compra e venda de bens, sem emissão dos documentos fiscais específicos autoriza, no primeiro caso, a presunção de utilização de recursos omitidos nos registros de receitas e, na segunda hipótese, a omissão de receita em si.

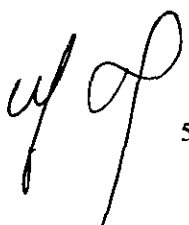
Vendas omitidas - Caracteriza-se omissão de receita através de levantamento quantitativo que demonstra ser o saldo de mercadorias, constante do estoque, menor que o real, presumindo-se a saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais.

Levantamento Procedente em Parte.”

Cientificada e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário, em cujo arrazoadado de fls. 248/253 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando outros para que seja julgado improcedente o lançamento por desvio de finalidade, por vícios e preterições de formalidades fundamentais dentro do facultado pelas súmulas 473 e 346 do STF.

O Procurador da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 257 opinando pelo não provimento do recurso voluntário.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O lançamento teve como fundamento a constatação pelo fisco federal de omissão de receita por vendas de produtos e compras de insumos desacobertadas de documentação comprobatória, fato este detectado por meio de levantamento quantitativo da produção industrial, levando em conta a relação insumo/produto do período, ou seja, a determinação da quantidade de insumo aplicado em cada unidade do produto acabado, tendo sido já concluídas todas as etapas necessárias à produção, e a comparação deste resultado com a quantidade produzida pela empresa, técnica denominada de auditoria de produção.

No exercício de 1988, período-base de 1987, o fato constatado foi a omissão do registro de compras de insumos. A quantidade de produção (produtos acabados) calculada pela fiscalização com base na relação insumo/produto e nos dados fornecidos pela indústria foi inferior ao montante registrado pelo contribuinte, detectando-se também, neste ano, omissão de venda de produtos, porque na auditoria foi considerada matéria-prima diversa daquela utilizada no cálculo que gerou a omissão de compras, chegando-se à quantidade de produção calculada pela fiscalização em montante superior ao registrado pela empresa.

Já no exercício de 1989, período-base de 1988, foi apurada diferença que resultou em omissão de registro de compras, porque a produção calculada pela

Processo nº. : 10670.000355/93-51

Acórdão nº. : 108-04.165

fiscalização, levando em conta as quantidades de insumos adquiridas, resultou inferior àquela registrada pela indústria.

Argüi a recorrente, em preliminar, que existiu decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o tributo no exercício de 1988, período-base de 1987 e no ano de 1988 até o mês de agosto.

Vejo que devo acatar a preliminar de decadência apenas em relação ao exercício de 1988, período-base de 1987, ao entender que o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica sujeita-se ao que se considerou chamar de lançamento por homologação, previsto no art.150 do CTN, sendo o ponto de partida do prazo decadencial a data da ocorrência do fato gerador da obrigação de tal tributo, ou seja, 31/12/1987, tendo, portanto, a Fazenda Nacional até 31/12/1992 seu prazo final para executar o lançamento de ofício. Como o auto de infração foi lavrado em 03/08/93 ocorreu a decadência do direito da Fazenda lançar o tributo, devendo ser excluída a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica no exercício de 1988, período-base de 1987, ficando, portanto, o exame do mérito prejudicado neste exercício.

Embora seja entendimento ainda controverso, tem esta E. Câmara assentado, por maioria de votos, o entendimento de que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) adotou três modalidades distintas de lançamento dos tributos, que são identificadas, dentre outros fatores, segundo o grau de participação do sujeito passivo, a saber: lançamento por declaração (art. 147), lançamento direto ou de ofício (art. 149), lançamento por homologação (art. 150).

Lançamento por declaração é aquele efetuado pela autoridade administrativa com base em informações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiros.

Handwritten signatures and initials in black ink, including a stylized 'U' and 'J' and the letters 'GR'.

Lançamento direto ou de ofício é efetuado pela autoridade administrativa quando a declaração retromencionada deixa de ser apresentada, quando contém erros, falsidades etc., e noutras circunstâncias referidas no art. 149 do CTN.

Lançamento por homologação, de conformidade com o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Referida autoridade ao conhecer, a posteriori, a atividade assim exercida pelo sujeito passivo, homologa-a.

Por muitos anos firmou-se, como regra, a modalidade de lançamento por declaração.

Contudo, já há algum tempo, seja por conveniência da administração, por facilitar os procedimentos arrecadatórios, pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como “lançamento por homologação”.

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o “quantum debeatur” do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, a posteriori, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.



A definição do regime de lançamento ao qual se submete o tributo é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, verbis:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; ...”

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN:

“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial, passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, pois desde esse momento, dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

“Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal

de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário." (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).

Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênua para transcrever:

"... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação." (Op. Cit. p. 284).

Impende, finalmente, destacar que o reconhecimento da decadência relativamente ao IRPJ, não se estende, automaticamente, aos tributos decorrentes, devendo, em cada caso, investigar-se a natureza jurídica do tributo, sua modalidade de lançamento, para determinação da ocorrência ou não da decadência.

No mérito, relativamente ao lançamento por omissão de receita no exercício de 1989, período-base de 1988, falta de registro de insumos utilizados na produção, entendo não assistir razão à recorrente que em nenhum momento, desde a fase impugnatória, agregou elementos probantes que pudessem elidir a constatação aritmética advinda da metodologia da auditoria da produção, que aproveita dados quantitativos fornecidos pela própria pessoa jurídica ou constante de seus controles.

A omissão de compras, detectada por meio da aplicação da fórmula do produto macarrão, relação farinha/macarrão, não foi devidamente rechaçada pela recorrente, que não conseguiu desfazer o raciocínio desenvolvido pela fiscalização, no sentido de que no exercício de 1989, período-base de 1988, ocorreu um consumo, não justificado pela empresa, de insumos aplicados na produção, ocorrendo, por via de consequência , uma receita omitida.



A afirmação da recorrente de que teoricamente podem conviver diversas composições de insumos a serem aplicados na preparação do produto final macarrão, podendo a perda atingir determinados índices, não é suficiente para afastar o fato constatado pela fiscalização, vez que os dados utilizados na construção do raciocínio da auditoria de produção foram retirados da própria escrituração/controles da empresa.

Portanto, a omissão de registro de compra de insumos constitui infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica por demonstrar que esta aquisição fora realizada com recursos mantidos fora do alcance dos controles contábeis.

Assim sendo, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o valor lançado no exercício de 1988, período-base de 1987, pelo acatamento da preliminar de decadência argüida.

Sala das Sessões (DF) , em 16 de abril de 1997


NELSON LOSSO FILHO





VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator designado.

Peço vênia ao n. Conselheiro relator para discordar no tocante à omissão de receitas configurada como omissão de compras.

Tenho perfilhado ao lados daqueles que entendem incabível a suposição de omissão de receita pela verificação de compras não escrituradas. Ressalvo porém o risco de generalização que tal tese corre, posto que verdadeira em certas ocasiões.

A primeira circunstância impeditiva da tributação no IRPJ exsurge da necessidade de compensar-se custo não escriturado. Ora, se por ventura alcança-se a certeza do fato por vendas a maior, indicando falta de escrituração de matérias-primas ou mercadorias adquiridas, por outro lado demonstra-se no mesmo diapasão a falta de escrituração do custo correspondente, no período em foco.

Além deste argumento — custo compensável — afirmam outros que, se a omissão deriva de sucessivas compras não registradas de mercadorias ou matérias-primas, e a descoberta é feita pela localização dos documentos fiscais, mesmo assim não se poderia manter a tributação no IRPJ. Isto porque descaracterizada a base de cálculo do tributo.

A compra sucessiva de mercadorias leva-nos a entender que operações sucessivas de vendas também não registradas foram efetuadas. Como



exemplo teríamos: a) compra não registrada por R\$50,00; b) venda não registrada por R\$ 100,00; c) compra não registrada por R\$ 100,00.

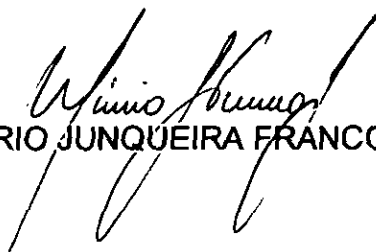
No exemplo acima se aceitarmos o mero somatório das compras não registradas estar-se-ia incrementando indevidamente a base do tributo, haja vista que a omissão de fato resume-se aos R\$50,00 originalmente omitidos e a mais R\$50,00 obtido como resultado bruto na operação de venda subsequente. Isto é, R\$100,00, enquanto que o somatório das compras sucessivas não registradas importaria em R\$150,00.

Isto posto, acompanhando o nobre relator para também acolher a preliminar de decadência do ano de 1987, voto no remanescente pelo provimento do recurso.

É o meu voto.



Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 1997


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

