



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

Processo n° 10680.006420/2008-15
Recurso n° 522.527 Voluntário
Acórdão n° 1101-00.439 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria Omissão de Compras
Recorrente BEAGÁS LTDA
Recorrida 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RECEITAS

NOTAS FISCAIS DE COMPRA NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL LASTREADA EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. DESCRIÇÃO DOS FATOS INSUFICIENTE. LANÇAMENTO NULO. O somatório dos valores das compras contabilizadas não se presta como indício de omissão de receitas presumida a partir do resultado de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria revendida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em ANULAR o lançamento por vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que fez declaração de voto.

(assinado digitalmente)

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Diniz Raposo e Silva.

Relatório

BEAGÁS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 28/05/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 286.228,04.

Consta do Termo de Verificação Fiscal às fls. 23/29 que, analisadas as notas fiscais de compra escrituradas pela contribuinte, em comparação com *as vendas efetuadas pelo fornecedor SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A*, foram identificadas notas fiscais de compras omitidas, cujas cópias foram obtidas junto à fornecedora, e assim serviram de lastro à imputação de omissão de receitas fundamenta no art. 41, §3º da Lei nº 9.430/96.

Acrescentou a autoridade fiscal o dever da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real *manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais*, abrangendo todas as suas operações, e asseverou que a contribuinte, ao deixar de *escriturar parte de sua compra de mercadorias para revenda*, ocasionou *omissão de receitas, caracterizada pela não contabilização de custos*, deixando de *recolher aos cofres públicos o tributo devido* e provocando *uma transferência dos recursos públicos para o seu patrimônio particular*.

Promoveu, assim, a reconstituição da apuração nos trimestres fiscalizados, considerando os prejuízos inicialmente informados, com base no art. 24 da Lei nº 9.249/95. Exigiu, ainda, como tributação reflexa, a CSLL, a COFINS e a Contribuição ao PIS, esta última em incidência não-cumulativa.

Às fls. 30/40 estão relacionadas as notas fiscais de compras omitidas, discriminadas por mês de emissão e totalizadas mensal e trimestralmente, elaborando-se demonstrativos específicos para matriz e filial, e para as operações classificadas como de substituição tributária.

Da decisão recorrida o seguinte relato da impugnação:

Cientificado dos lançamentos em 28/05/2008, conforme consignado nos Autos de Infração, no TVF e no Termo de Encerramento, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 169/233, em 26/06/2008, relativamente a cada um dos tributos lançados.

No tocante à contestação feita ao lançamento do IRPJ e da CSLL (fls. 169/185 e 203/218), o seu conteúdo pode ser sintetizado conforme se segue.

Afirmou o impugnante que sempre adquiriu mercadorias de um único fornecedor, SHV Gás Brasil Ltda. (antiga Supergasbras). Porém, parte das notas fiscais que teriam sido endereçadas ao autuado não estavam escrituradas, o que conduziu à presunção de omissão de receitas.

Inicialmente, destacou que houve cobrança irregular, pois os meses de junho e dezembro são exigidos em duplicidade, enquanto que o mês de setembro é cobrado

É o relatório.

A Turma Julgadora acolheu parcialmente a defesa, afastando as exigências relativas à Contribuição ao PIS e à COFINS, *uma vez que o contribuinte comercializa produto sujeito à incidência monofásica dessas contribuições nas refinarias de petróleo.* Já os lançamentos de IRPJ e CSLL foram mantidos sob os seguintes argumentos:

- Defendeu a possibilidade de lançamento com base em presunção, e ressaltou que as notas fiscais de compra consideradas pela Fiscalização não foram escrituradas nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, aduzindo ainda que:

É bom que se enfatize que as notas fiscais de compra correspondentes aos valores omitidos foram obtidas diretamente SHV Gás Brasil Ltda. (incorporadora da Supergasbras), empresa reconhecida pelo próprio impugnante como sua única fornecedora no período autuado, tendo sido juntadas por cópia às fls. 61/104, nas quais consta identificada perfeitamente a empresa Beagás Ltda. como destinatária do produto comercializado, nos endereços especificados da matriz e filial em conformidade com os registros contratuais (fls. 45/46), constituindo prova hábil e suficiente para caracterizar a situação prevista no art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito.

Assim, a mera alegação de suposto uso indevido do nome da empresa, sugerindo que a fiscalização deveria ter obtido na SHV Gás Brasil Ltda. documentação atinente aos pagamentos correspondentes às notas fiscais questionadas, não se presta para ilidir a exigência fiscal, uma vez que compete agora ao autuado apresentar as contraprovas necessárias para fazer face ao lançamento regularmente constituído.

- Reportando-se aos dispositivos legais do Decreto nº 70.235/72 e do Código de Processo Civil que regulam o ônus da prova, declarou que, *em nenhum momento o impugnante agregou elementos probantes que pudessem invalidar o trabalho fiscal* e concluiu que nenhuma dúvida havia na aplicação da lei tributária, afastando o invocado art. 112 do CTN.
- Esclareceu que os valores indicados por data de fato gerador no auto de infração, quando repetidos, correspondem aos valores mensais que compõem o trimestre, apurados no demonstrativo de “Notas Fiscais de Compra Omitidas” de fls. 30/31.
- Rejeitou a dedução das compras na base de cálculo para apuração do lucro presumido, na medida em que o lançamento se fez sob a sistemática do lucro real, na forma do art. 24 da Lei nº 9.249/95. E, quanto à dedução dos custos na apuração da omissão de receitas, na medida em que *a receita que se tem como omitida, e que presumivelmente foi utilizada para pagar as compras não contabilizadas, foi auferida em período anterior, ou seja, não está ela vinculada à operação que daria ensejo à consideração do custo.*

- Consignou que os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, citados *pela Recorrente, não constituem normas complementares da*

legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Cientificada da decisão de primeira instância em 18/02/2010 (fl. 246), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 16/03/2010 (fls. 247/252), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Novamente aduz que *o fisco não comprovou o recebimento dos produtos nem o pagamento das notas fiscais*, mas acrescenta:

5- A decisão recorrida merece reforma, uma vez que tendo a empresa sido autuada com base em documentos fiscais apresentados por outra empresa e sendo tais documentos desconhecidos da Recorrente era impossível que ela fizesse qualquer tipo de prova negativa, no sentido de que não adquiriu as mercadorias mencionadas nas notas fiscais.

Ausente prova efetiva de aquisição pela autuada, entende que a exigência não pode subsistir. Reporta-se a acórdão da CSRF neste sentido (Acórdão nº CSRF/01-05.391).

Menciona, ainda, a necessidade de dedução dos custos correspondentes às compras citadas pela Fiscalização. Se assim não for, a apuração de seu lucro na atividade exercida deveria ser limitado ao coeficiente de 1,6%, fixado para apuração do lucro presumido.

Acrescenta que optou pelo lucro real porque sua margem de lucro é inferior a esta, e até mesmo o coeficiente para apuração do lucro arbitrado seria mais adequado para apuração da base tributável no presente lançamento.

Pede, assim, *que seja conhecido e provido o recurso, para cancelar integralmente o montante remanescente de IRPJ e CSLL por se tratar de tributação presumida sem indícios suficientes ou adequá-lo a montante condizente com a legislação, que corresponde à aplicação do coeficiente de apuração do lucro presumido (1,6%) sobre a base de cálculo pretensamente omitida, já que não se apurou os reais custos da Recorrente.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Observa-se no Termo de Verificação Fiscal que a exigência foi fundamentada no art. 41, §3º da Lei nº 9.430/96, ali transcrito com a supressão de seus §§ 1º e 2º, os quais assim dispõem:

Art.41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Nestes termos, para presumir omissão de receitas com fundamento no art. 41 da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve promover levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria adquirida para revenda, considerando o estoque inicial, as compras efetivamente realizadas e o estoque ao final do período, para determinar se as quantidades vendidas equivalem, ou não, àquelas expressas nas notas fiscais de venda.

Todavia, como se vê dos demonstrativos que instruem o Termo de Verificação Fiscal, o valor da receita omitida foi determinado mediante mera soma dos valores das notas fiscais de compras não escrituradas, sequer se cogitando das quantidades adquiridas. Evidente, portanto, a incompatibilidade entre o procedimento fiscal adotado e o enquadramento legal invocado para a presunção de omissão de receitas.

Em verdade, a omissão de compras passou a caracterizar presunção legal de omissão de receitas em razão de outro dispositivo da Lei nº 9.430/96:

Art.40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Ao constatar a existência de compras não contabilizadas, e assim também do seu pagamento, à autoridade lançadora é permitido firmar a presunção de omissão de receitas, pois a falta de escrituração do pagamento destas compras denota que este se verificou mediante

a utilização de recursos mantidos à margem da contabilidade, indício sério de que receitas foram omitidas da escrituração.

No presente lançamento, porém, a autoridade lançadora deixou de também trilhar este caminho, limitando-se a evidenciar as notas fiscais de compra não contabilizadas, sem se manifestar quanto a seu pagamento – aspecto, inclusive, questionado na impugnação – razão pela qual, mesmo superando-se a deficiência no enquadramento legal adotado, não há materialidade suficiente para a manutenção da exigência.

O Decreto nº 70.235/72 estipula, em seu art. 10, inciso II, que o auto de infração deve conter *a descrição dos fatos*, e esta deve ser elaborada de forma completa, permitindo não só a defesa da interessada, como também a apreciação destes argumentos em julgamento. Se a autoridade lançadora assim não procede, somente se pode concluir que o lançamento não reúne os requisitos essenciais para sua existência, evidenciando-se nulo por vício material.

Assim, o presente voto é no sentido de ANULAR o lançamento por vício material.

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

Conforme o relatório, o único dado levantado pela auditoria fiscal foi a existência de notas fiscais de venda de mercadoria, obtidas com a empresa vendedora, que não foram escrituradas na contabilidade da empresa compradora. Por esta razão a compradora foi autuada, acusada de deixar de *escriturar parte de sua compra de mercadorias para revenda*, ocasionando *omissão de receitas, caracterizada pela não contabilização de custos*. A base legal indicada no lançamento foi o art. 41, da Lei nº 9.430, de 1996. Na sua defesa, dentre outros argumentos, o contribuinte diz que a autuação foi feita com base exclusivamente nas notas fiscais de vendas de terceiros, tornando sua defesa impossível, já que teria de apresentar *“prova negativa, no sentido de que não adquiriu as mercadorias mencionadas nas notas fiscais”*. Adiciona que não há prova efetiva da aquisição.

Conforme destacado pela I. Relatora, a base legal indicada pressupõe a apuração de outros fatos, diferentes dos relatados no auto de infração. Deveras, o art. 41, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Portanto, é evidente que o fato descrito no auto de infração não se subsume ao fato descrito na norma. Deste modo, cabe a anulação do lançamento, por vício material, salvo se, pela aplicação de outra regra aos fatos descritos, também se chegasse a conclusão de que o contribuinte omitiu receitas.

No entanto, neste caso excepcional de superação de erro na indicação da base legal, seria preciso que os fatos estivessem descritos de forma extremamente clara, permitindo que o contribuinte se defendesse da acusação. Então, para testar a hipótese de superação de erro, é preciso testar se a descrição dos fatos consegue demonstrar a ocorrência de omissão de receitas e se a acusação resistiria à defesa do contribuinte.

Analisando o que seria o texto do lançamento, com base no relatório, seria possível supor que o fiscal tivesse concluído haver omissão de receitas porque o contribuinte não teria registrado pagamentos, tal como a I. Relatora sugeriu. Se assim o fosse, a base legal para o lançamento seria o art. 40, da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

No entanto, se a intenção do fiscal tivesse sido esta, tal lançamento não poderia ser mantido, e caberia dar provimento ao recurso voluntário, por não terem sido comprovados os fatos descritos na hipótese de incidência. Inclusive, por não terem sido sequer afirmados na descrição dos fatos. É que o dispositivo exige, para a sua aplicação, que tenha havido o pagamento e isso não foi nem provado e nem afirmado pelo fiscal no caso concreto.

Ainda, seria possível aventar que o fiscal entendeu haver omissão de receita por outras hipóteses. Por exemplo, se poderia supor que o fiscal pretendesse que a prova do pagamento tivesse sido feita de modo indireto, pela simples comprovação de compras não registradas, comprovação esta feita com base na demonstração da existência das notas fiscais apontadas. Ou, mesmo, se poderia admitir que o fiscal entendesse comprovada omissão de receita, simplesmente, pela falta do registro das notas fiscais. Mas, é impossível manter um

lançamento quando é preciso optar por diferentes suposições sobre o fato descrito, pois isso implicaria em cerceamento de defesa. Tal lançamento precisaria ser declarado nulo.

Ou seja, até seria possível admitir lançamento feito com base em uma das duas hipóteses acima. Mas, para isso, ele teria de ser explícito o suficiente, de sorte a ficar inequívoca a hipótese usada como base factual para o lançamento.

Por oportuno, cabe consignar que, se fôsse superada a falta de clareza da acusação e se o lançamento houvesse adotado alguma das duas hipóteses aventadas, ele deveria ser mantido. Isso porque, a contestação do contribuinte, ao menos como está retratada no relatório, não negou jamais a aquisição das mercadorias. De fato, habilmente o contribuinte apenas diz que não foi provada a aquisição. Ora, isso não é uma negação da aquisição, é apenas uma interpretação dos elementos de convicção apresentados pelo fiscal.

Não interessa indagar as razões pelas quais o contribuinte não nega a aquisição. Mas, cabe notar que não o faz. Ele apenas diz entender não estar provada a aquisição e diz que a forma do lançamento o obrigaria a fazer uma prova negativa e, por isso, impossível.

Mas, nenhum dos argumentos do contribuinte é procedente. A aquisição está suficientemente demonstrada (embora o pagamento não esteja diretamente demonstrado) e a defesa não é impossível. Ao contrário, a defesa seria bem simples e consistiria apenas na simples negação da aquisição. Se o contribuinte tivesse negado as aquisições, como trata-se da palavra do fornecedor *versus* a do adquirente, caberia a aplicação dos incisos II e III do art. 112 do CTN, que determinaria a procedência do recurso.

No entanto, como não é possível superar a dubiedade do fato descrito no auto de infração, não é viável admitir que o lançamento houvesse sido feito por uma destas hipóteses de omissão de receita, sob pena de cerceamento de defesa.

Em resumo, não há razão para se supor que a deficiência do enquadramento legal possa ser superada, pois em qualquer hipótese se conclui pela procedência do recurso ou pela nulidade do lançamento.

Assim, entendo que o descompasso entre os fatos verificados e a base legal registrada no auto de infração implica no não atendimento dos requisitos legais de existência do auto de infração, que por isso deve ser declarado nulo. Considerando que os fundamentos que me levam a esta conclusão são diferentes daqueles apresentados pela I. Relatora no seu voto, voto pelas conclusões.

EDELI PEREIRA BESSA