



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000205/95-82  
Recurso nº. : 117.840  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ano: 1994  
Recorrente : ENE ENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS  
Recorrida : DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 14 de julho de 2000  
Acórdão nº. : 108-06.172

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – DIFERENÇAS NO ESTOQUE DE SELOS DE CONTROLE:** A constatação de diferenças no estoque de selos de controle de bebidas caracteriza a ocorrência de omissão de receitas, mormente quando a empresa autuada não consegue produzir provas que elidam a conclusão fiscal.

**IRRF – LANÇAMENTO DECORRENTE -** A tributação em separado prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei nº 9.249/95, que os revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada sua aplicação, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal. Devendo a alíquota utilizada para apuração do Imposto de Renda Retido na Fonte ser reduzida para o percentual de 15%, previsto no art. 2º da Lei nº 8.849/94.

**PIS - OMISSÃO DE RECEITAS - DECRETOS-LEI 2.445 e 2.449/88:** Cancela-se a exigência da contribuição ao Programa de Integração Social, constituída ao amparo de norma que teve a sua execução suspensa pela Resolução nº 49/95, do Senado Federal, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, por sentença definitiva.

**CSL – COFINS – LANÇAMENTOS DECORRENTES:** O decidido no julgamento do lançamento principal do imposto de renda pessoa jurídica faz coisa julgada no dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ENE ENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS.

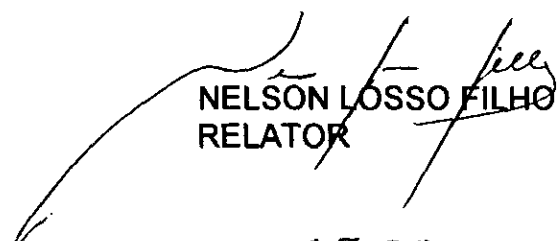
Processo nº : 10840.000205/95-82

Acórdão nº : 108-06.172

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) reduzir a alíquota do IRF para 15%; 2) cancelar a exigência da contribuição para o PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



NELSON LOSSO FILHO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 SET 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10840.000205/95-82  
Acórdão nº : 108-06.172

Recorrente : ENE ENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS

## RELATÓRIO

Contra a empresa Ene Ene S/A indústria e Comércio de Bebidas, foram lavrados autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 01/04 e seus decorrentes: Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 05/08, PIS, fls. 09/12, Contribuição Social Sobre o Lucro, fls. 13/16 e Cofins, fls. 17/20, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade no ano de 1994, descrita às fls. 02 do auto de infração do IRPJ:

"1- Omissão de receitas – Irregularidade na aplicação de selos de controle. Omissão de Receita Operacional caracterizada pelo excesso e falta de selos de controle de bebidas, conforme documentos anexos."

Esta infração foi apurada em fiscalização do IPI, conforme cópia de auto de infração e termo de constatação de fls. 21/31.

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação que foi protocolizada em 08/03/95, em cujo arrazoado de fls. 33/38, alega em síntese o seguinte:

1- as irregularidades de cunho formal, como diferenças de selo de controle, não podem ensejar tributação paralela do imposto de renda com base no art. 43 da Lei nº 8.541/92;

2- não tem aplicação ao caso o enunciado nos arts. 2º e 3º da Lei nº 8.846/94, uma vez que o valor das notas fiscais emitidas suplanta a receita decorrente do erro na imposição de selo de controle;

3- existe erro no enquadramento legal da infração, com base no artigo 228 do RIR/94, que versa sobre saldo credor de caixa e passivo fictício, devendo o lançamento ser anulado.

4- quanto à exigência do imposto de renda na fonte, não ficou provado o ingresso de tal receita omitida no patrimônio do sócio, ainda que assim fosse deveria



Processo nº : 10840.000205/95-82  
Acórdão nº : 108-06.172

ser redimensionada a base de cálculo deste imposto, para que este não incidisse sobre a base imponible do imposto de renda pessoa jurídica;

5- em relação ao lançamento do PIS e da Cofins, afirma que da sua base de cálculo deva ser excluído o valor do ICMS;

6- a cofins foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na apreciação da ADIN nº 1-1/DF;

7- a multa incidente deve ser de 20%, porque a Lei nº 8.383/91, não trouxe em seu bojo nenhuma distinção entre multa de ofício e multa compensatória.

Em 25/03/98 foi prolatada a Decisão 0467/98, fls. 46/53, onde a Autoridade Julgadora "a quo" considerou parcialmente procedentes os lançamentos, estando suas conclusões sintetizadas no seguinte ementário:

*"Selos de Controle. Irregularidade. Omissão de Receitas.  
A irregularidade na aplicação de selos de controle, que resulte em excesso ou falta no seu estoque, configura, respectivamente, saída de mercadoria sem nota e saída de mercadoria sem selo. Em ambos os casos, a falta de emissão de nota fiscal autoriza a presunção de omissão de receitas.*

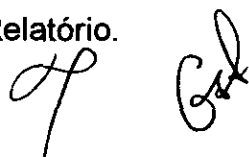
*Omissão de Receitas. Reflexos.*

*O valor da omissão de receitas apurado tem reflexo na base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte, Contribuição ao Programa de Integração Social, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. Multa de Ofício. Retroatividade Benigna.*

*A multa de lançamento de ofício deve ser reduzida ao percentual definido no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, em atendimento ao art. 106 do Código Tributário Nacional e Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 01/97."*

Cientificada em 31/07/98, AR de fls. 56, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 22/08/98, em cujo arrazoado de fls. 57/63, repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, acrescentando que o PIS exigido com base nos DL 2.445 e 2.449, ambos de 1988, foi considerado inconstitucional.

É o Relatório.



Processo nº. : 10840.000205/95-82

Acórdão nº. : 108-06.172

## VOTO

Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO - relator

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

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte cientificada da Decisão de Primeira Instância apresentou seu recurso apoiada por decisão judicial, determinando à autoridade local da SRF o encaminhamento do recurso a este Conselho, liminar em Mandado de Segurança nº 98.0309652-4 de fls. 64/67.

A irregularidade apurada foi derivada de fiscalização no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI, estando assim descrita, conforme cópia de auto de infração deste tributo, às fls. 22:

*"1- Saída de bebidas sem selo de controle – excesso no estoque físico.*

*O estabelecimento industrial/equiparado efetuou saída de bebidas sem estarem seladas, caracterizadas por excesso verificado no estoque físico de selos de controle – 12/94.*

*2- Saídas sem nota fiscal – Falta de selo de controle no estoque. A empresa deu, também, saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto, caracterizada pela falta de emissão de nota fiscal, apurada através de auditoria do estoque de selo de controle – 02/94."*

A controvérsia quanto ao lançamento do IPI já foi levada a julgamento de 2ª Instância, que, pelo acórdão nº 201-73.493 do Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 70/74, por unanimidade de votos, manteve integralmente a exigência, estando suas conclusões sintetizadas pela seguinte ementa:



Processo nº. : 10840.000205/95-82

Acórdão nº. : 108-06.172

*"IPI – Selos de Controle. A presunção legal de que o excesso e a falta de selos, apurados em levantamento do estoque, implicam saída de produtos sem aplicação de selo e falta de emissão de documentos fiscais, somente pode ser elidida mediante prova inequívoca. Recurso negado."*

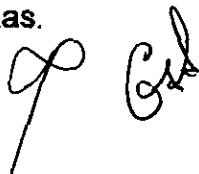
A autuação do IRPJ está assim apoiada em fiscalização de IPI, que efetuou sua exigência com base na presunção legal contida no artigo 149 do Regulamento do IPI, que se reflete nos tributos e contribuições aqui lançados, pela constatação de omissão de receitas.

A recorrente em nenhum momento, desde a fiscalização até a fase recursal, consegue justificar as diferenças de selos de controle encontradas pela fiscalização, fato caracterizador de omissão de receitas.

Em suas argumentações pretende a recorrente demonstrar que o lançamento foi efetuado com base em meros indícios, que o fato, detectado pela fiscalização do IPI, no âmbito do imposto de renda não corresponderiam, por si só, a omissão de receitas.

Não posso aceitar tal entendimento, porque além das presunções legais pode o Fisco valer-se da presunção simples para efetuar seu lançamento. Esta presunção, na qualidade de prova indireta, é meio idôneo para referendar uma autuação.

A matéria é de prova e, se realmente efetivos, teria a empresa como demonstrar o motivo da falta ou excesso de selos de controle em seu estoque. Deveria trazer elementos da sua própria escrituração fiscal para elidir a constatação efetuada pelo Fisco. Todavia, não se interessou a autuada para que essa demonstração viesse a lume, apenas limitando-se a argumentar quanto a sua descaracterização como omissão de receitas.



Processo nº : 10840.000205/95-82

Acórdão nº : 108-06.172

Não se pode olvidar que a presunção é meio de prova, contemplada expressamente no art. 136, V, do Código Civil que estabelece:

*"Art. 136 - Os atos jurídicos a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante:*

*I - Confissão.*

*II - Atos praticados em juízo.*

*III - Documentos públicos ou particulares.*

*IV - Testemunhas.*

***V - Presunção.***

*VI - Exames e vistorias.*

*VII - Arbitramento." (grifei)*

Cabe, ainda, transcrever um texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

*"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário ( CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."*

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil.

Além do mais, a recorrente não traz um dado sequer objetivo e definitivo acerca destas diferenças encontradas em sua escrita fiscal, reforçando a presunção.

Registro aqui as lições de Alberto Xavier lançadas às páginas 130/131 do seu livro "Do lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", editora pela Forense:

*"O arbitramento traduz-se, na utilização, no procedimento administrativo de lançamento, da prova consistente em*



Processo nº. : 10840.000205/95-82

Acórdão nº. : 108-06.172

*presunções simples ou ad hominis, mediante as quais o órgão de aplicação do direito ( Administração Fiscal) toma como ponto de partida um fato conhecido ( o indício – com o devido, a soma dos indícios convergentes) para demonstrar um fato desconhecido ( o objeto da prova), através de uma inferência e características de um fato conhecido, o índice.*

*A prova, na presunção simples, obtém-se indiciariamente, ou seja, através de um juízo instrumental que permite inferir a existência e características de um fato desconhecido a partir da existência e características de um fato conhecido, o índice”.*

Ainda a respeito do assunto em questão, presunção, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, fls. 92:

*“Conceitos de Presunção e Indício.*

*Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.*

*Indício é o fato conhecido ( “factum probatum”) do qual se parte para o desconhecido( “factum probandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: “Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito”.*

*Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.*

*A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.*



Processo nº. : 10840.000205/95-82

Acórdão nº. : 108-06.172

*As presunções definem-se, assim, como ... conseqüências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido”.*

As argumentações quanto a capitulação legal não devem aqui ser acatadas, haja vista que a descrição dos fatos está clara e foi entendida pela autuada, que dela manifestou sua contrariedade.

Quanto a contribuição para a CONFINS, lançamento decorrente do principal do IRPJ, deve-se seguir aqui o decidido na exigência principal, onde foi mantido os fundamentos da exigência fiscal, devendo a receita omitida ser adicionada integralmente à base de cálculo desta contribuição.

Já em relação às exigências do IRPJ, IRRF e CSL, há aspecto específico a ser analisado, porque elas foram fundamentadas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Com a revogação dos citados artigos, pelo artigo 36, inciso IV da Lei nº 9.249/95, passou esta lei a regular a forma de tributação das receitas omitidas, determinando que fosse dado a elas o mesmo tratamento das demais receitas da pessoa jurídica, conforme artigo 24 da referida lei:

*“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.”*

Assim, após a publicação desta lei, fica claro que o resultados oriundos das receitas omitidas devem ser apurados e tratados da mesma forma que o das demais receitas da pessoa jurídica.

Entretanto, vejo que a legislação revogada (artigo 43 da Lei nº 8.541/92), ao determinar que 100% da receita bruta omitida fosse tomada como base



Processo nº. : 10840.000205/95-82  
Acórdão nº. : 108-06.172

de cálculo de imposição, tributação em separado, não permitindo a compensação com prejuízos e base de cálculo negativas, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

*"Art. 43 – Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda a alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.*

*§ 1º - O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.*

*§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo."*

Assim, tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, revogada a partir de 01/01/96, aplica-se então o contido nos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, retroatividade benigna, impondo-se o afastamento da aplicação do dispositivo revogado, nos casos de atos não definitivamente julgados.

Afastada a aplicação do indigitado dispositivo, deve-se determinar a norma em vigor no ano de 1994, para a incidência legal. Quanto ao IRPJ e à CSL, a receita omitida deve ser computada juntamente com as demais receitas declaradas, acrescendo-se ao resultado apurado pela pessoa jurídica, conforme preconizado no art. 24 da Lei nº 9.249/95 e art. 1º da Lei nº 7.689/88, estando correto os lançamentos pela inexistência de prejuízo no período.

Entretanto, vejo que a incidência do IR-Fonte está fulcrada no art. 44 da Lei nº 8.541/92, que estipulava como alíquota o percentual de 25%, como tributação exclusiva na fonte, "in verbis":

*"art. 44 – A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica.*



Processo nº. : 10840.000205/95-82

Acórdão nº. : 108-06.172

*§ 1º - O fato gerador do Imposto sobre a Renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão da redução indevida.*

*§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios. "*

Deve também aqui ser afastado o acréscimo penal do lançamento, permanecendo a tributação vigente no ano de 1994 para regular distribuição de lucro, a alíquota de 15%, prevista no art. 2º da Lei nº 8.849/94.

*"Art. 2º - Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda à alíquota de quinze por cento.*

*....."*

Assim, quanto ao lançamento decorrente do Imposto de Renda Retido na Fonte, fulcrado no art. 44 da Lei nº 8.541/92, entendo deva ser reduzida sua alíquota de apuração para 15%.

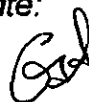
#### PIS Faturamento

A Resolução nº 49/95, do Senado Federal, publicada no DOU de 10 de outubro de 1.995, determinou a suspensão da execução dos Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Através da Medida Provisória nº 1.542 em suas sucessivas reedições, o Poder Executivo tem procurado solucionar os conflitos quanto ao tema, determinando a suspensão da execução desses créditos, como se vê nas disposições contidas na MP nº 1.542-24, publicada no DOU de 11/07/97, "verbis":

*"Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:*

.....



Processo nº. : 10840.000205/95-82

Acórdão nº. : 108-06.172

*VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1.970, e alterações posteriores."*

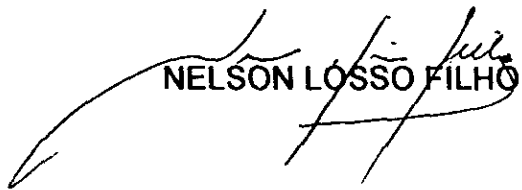
Estando o lançamento sustentado nos citados Decretos-lei, deve ser, então, cancelada a exigência.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para:

1- na apuração do IR-Fonte, reduzir a alíquota aplicada para o percentual de 15%.

2- Cancelar a exigência do PIS, porque fulcrada nos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Sala das Sessões (DF) , em 13 de julho de 2000

  
NELSON LOSSO FILHO 