

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10880.012938/91-23.

ACÓRDÃO Nº 107-2.499

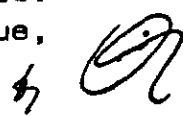
SESSÃO DE 17 de outubro de 1995
RECURSO Nº 108964 - IRPJ - EX. DE 1987.
RECORRENTE: POSTO LE MANS LTDA.
RECORRIDA : DRF/SÃO PAULO - SP.

VLS/

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DECADÊNCIA - FATO GERADOR DO IRPJ
PERÍODO DE APURAÇÃO (EXERCÍCIO DE 1987)
O fato gerador do imposto de renda das
pessoas jurídicas é de natureza conti-
nuada e, regra geral, ocorre ao final
do ano, que, nos termos da Lei 7.450/85
se consuma no dia 31 de dezembro, sendo,
destarte, imprópria a arguição de deca-
dência do direito de a Fazenda Pública
celebrar o lançamento de ofício consi-
derando-se a contagem do lustro quin-
quenal como se o fato gerador ocorresse
mensalmente.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO
FICTÍCIO. A manutenção, no passivo, de
duplicatas quitadas, indicia a prática
de omissão de receitas, não sendo rele-
vante, para sua desconstituição, a ale-
gação de que os pagamentos foram feitos
por meio de cheques, sem a adequada com-
provação, tampouco a existência de dis-
ponibilidades em 31 de dezembro, nota-
damente se as dívidas foram saudadas em
datas anteriores à apuração dos saldos
de caixa e bancos.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇAS
DE ESTOQUES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFI-
CANTES - PERDAS - ENQUADRAMENTO LEGAL
INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
Insubsiste o lançamento de ofício que,



Serviço Público Federal
Acórdão nº 107-2.499

- Processo nº 10880.012938/91-23.

com base apenas em diferenças de estoques de mercadorias, conclui que estas foram vendidas e a receita mantida à margem da tributação, notadamente se o auto de infração omite o enquadramento legal específico e não são deduzidas sequer as perdas geralmente aceitas na apuração das diferenças, as quais, em princípio, ensejam aumento indevido de custos, com postergação do pagamento do imposto, ao invés de omissão de receitas.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS. Descabe a glosa de despesa operacional ao pressuposto de que a mesma pertencia ao período-base anterior, por falta de previsão legal pertinente e por não constituir tal fato fundamento para o lançamento nos termos do disposto no artigo 171 e incisos do RIR/80, posto não implicar postergação do pagamento do imposto nem redução indevida do lucro real porquanto atendem os requisitos do art.191.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - NECESSIDADE DE SEREM COMPROVADAS. As despesas apropriadas na apuração do lucro real estão sujeitas à comprovação, mediante a apresentação de documentos capazes de identificar o adquirente e o bem ou serviço adquirido. (Art. 191 do RIR/80).

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POSTO LE MANS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, excluir da tributação a quantia de Cz\$ 194.571,82, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.  

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10880/012.938/91-23

ACÓRDÃO Nº 107-2.499

Sala das Sessões, DF, 17 de outubro de 1995.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - VICE-PRESIDENTE EM
EXERCÍCIO



JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 JAN 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON
VIANNA DE BRITO, NATANAEL MARTINS, MARIANGELA REIS VARISCO e ELIANA
POLO PEREIRA (SUPLENTE CONVOCADA). Ausente, justificadamente, o Con
selheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10880.012938/91-23.

AÇÓRDÃO Nº 107-2.499

Recurso nº 108964

Recorrente: Posto Le Mans Ltda.

R E L A T Ó R I O

Recorre, a epigrafada, a este Conselho, da decisão prolatada pelo Sr. Chefe da DIVTRI/DRF/SP-Sul (fls. 128/134), que manteve parcialmente a exigência consubstanciada no auto de infração de fls. 98 e 99, referente ao IRPJ do período-base de 1986, exercício financeiro de 1987.

Da descrição dos fatos consta a prática de omissão de receitas, evidenciada por passivo fictício e por diferenças constatadas através de movimentação da conta de mercadorias, compreendendo gasolina, álcool carburante e óleo lubrificante, conforme duplicatas de fls. 80/87, emitidas por Shell Brasil S.A., e demonstrativo de fl. 92, respectivamente. Consta, ainda, que a pessoa jurídica apropriou, na apuração do resultado do exercício, despesa pertencente ao período-base de 1985 e despesas sem comprovação documental, segundo demonstrativos de fls. 02 e 03, cujos valores foram glosados pela fiscalização.

O enquadramento legal deu-se com base no disposto nos artigos 157, 167, 180, 181, 191, 192 e 387 do RIR/80.

Da impugnação (fls. 104/110).

1. Passivo Fictício.

Em síntese, a impugnante busca descaracterizar a omissão de receita, ao argumento de que as duplicatas foram quitadas em Banco com o qual a empresa mantém conta-corrente, cujo movimento se encontra regularmente escriturado, através de cheques nominativos ao mesmo, sendo tais recursos provenientes de receitas contabilizadas, e que a não contabilização das baixas se deu por descuido, mas que, considerando-se a falta de registro concomitante dos créditos na conta Bancos, os valores do ativo e do passivo se compensam, em perfeita simetria, inavendo, assim, qualquer conse-

quência que possa influenciar o resultado a par de constituir omissão de receita. Deixa implícita a possibilidade de verificação fiscal acerca do que alega e faz juntada de cópias dos cheques e extratos bancários.

2. Levantamento de estoques.

Argumenta que comercializa mercadorias sujeitas ao controle do CNP, as quais, por serem voláteis, se vaporizam com muita intensidade nas bombas de serviço ou na armazenagem, além de ocorrer outras perdas, como os vazamentos dos tanques de combustíveis, as quais, segundo o disposto no artigo 184 do RIR/80, integram o custo de mercadorias vendidas. Afirma que o procedimento contábil de apuração do lucro bruto está correto, sendo os itens integrantes do custo exaustivamente examinados pela fiscalização, cuja diferença, considerada como vendas omitidas, se refere à perda por evaporação, autorizada pelo CNP, que no conjunto não atinge a 1,1%, o que é tecnicamente razoável face às quantidades comercializadas. Insiste no sentido de que tal tributação é injusta por incidir sobre valor relativo à volatilização dos produtos, destacando que, caso prevalecesse o entendimento da fiscalização, tratar-se-ia de postergação, vez que o trabalho fiscal tomou por base de cálculo diferença de estoque.

3. Despesa indedutível.

A impugnante discorda com a glosa sob a alegação de que inexistente proibição legal de se deduzir o valor de despesas quando se adota o regime de caixa.

4. Despesas sem documentação (a impugnante descreve como sendo "inexistentes").

Neste passo, após apontar erro no demonstrativo nº 03, solicitando retificação de seus total, a impugnante tece comentários sobre a diferença entre despesas inexistentes e despesas não aceitas, posto que as mesmas existem, todavia, por serem representadas mediante tickets e nota fiscal de consumidor, a fiscalização não as aceitou. Manifesta-se especificamente quanto à glosa de despesa de aluguel sobre aquisição de combustíveis, expondo tratar-se gasto normal na atividade da empresa e considera que a mesma foi habilmente comprovada.

Serviço Público Federal - Processo nº 10880.012938/91-23.
Acórdão nº 107-2.499

Às fls. 124/127, os fiscais autuantes expuseram suas contra-razões e, em síntese, sugeriram a retificação do demonstrativo nº 03 e a manutenção do crédito remanescente, porque:

1. a comprovação trazida aos autos pela impugnante referente ao passivo fictício é insatisfatória e entre os documentos apresentados existem discrepâncias que desautorizam admiti-los como hábeis ao fim proposto;

2. não se pode falar em perdas ou quebras relativamente a óleos lubrificantes, porquanto embalados em latas ou plásticos, sendo de difícil ocorrer vazamentos, além de a diferença apurada em relação ao estoque final ser de 31,15% e, quanto ao álcool e à gasolina os percentuais de diferenças em relação aos estoques finais são, respectivamente, de 65,36% e 122,35%, ressaltando a falta de comprovação de eventos que pudessem justificar tais diferenças; quanto às despesas do período anterior e computadas no período fiscalizado, deve ser observado o regime de competência da escrituração contábil, pois o que importa é a data da efetiva ocorrência, sendo vedado o procedimento adotado pelo contribuinte, posto que, se fosse possível, as empresas se utilizariam de deduções nos períodos que melhor lhes aproovessem;

3. em relação às despesas consideradas inexistentes, após concordarem com a retificação solicitada, alegam que, em verdade tratam-se de despesas inexistentes, pois os comprovantes não lhes foram apresentados, o que não seria alterado se o contribuinte houvesse apresentado os tickets ou a nota fiscal de consumidor porquanto são inábeis para tal comprovação e, quanto às despesas de aluguel de imóvel do estabelecimento comercial, toda a documentação foi aceita pela fiscalização.

Ao decidir a lide a autoridade julgadora fundamenta a decisão na mesma linha dos argumentos esposados pelos fiscais autuantes, acatando, portanto, a sugestão por eles apresentada.

Razões do recurso (fls. 140/157), em síntese:

1. preliminarmente a recorrente argui a nulidade do auto de infração por considerar que, sendo o crédito exigido referente aos meses de dezembro de 1986 e janeiro de 1987, o direito da Fazenda Pública celebrar o lançamento extinguiu-se em



janeiro de 1991, estando, pois, alcançado tal período pela decadência nos termos do disposto no artigo 173 do CTN.

2. sobre o mérito:

a. quanto ao passivo fictício desenvolve seu arrazoado na mesma linha de argumentação apresentada com a impugnação, acrescentando que os registros contábeis demonstram a liquidação das duplicatas com recursos provenientes de saldo em conta-corrente bancária mantida pelas receitas da empresa e por empréstimos registrados na contabilidade, devendo-se considerar que o valor total das duplicatas constava do total da conta de fornecedores em 31.12.86, conforme comprovado através do Diário, refletindo, assim, o montante exato das contas a pagar, pelo que não se pode alegar a existência de passivo oculto. Pede considerar os saldos de caixa e bancos em 31.12.86, que superavam em muito o valor das duplicatas, cuja disponibilidade financeira impede falar-se em omissão de receita. De resto, diz que, se admitida a omissão, a base de cálculo do imposto deveria ser o correspondente a 50% do valor apurado, com fundamento no artigo 400, par. 6º, do RIR/80, sobre o que transcreve ementa de julgado do TRF da 5ª Região;

2. relativamente à omissão de receita apurada em razões de diferenças no estoque de mercadorias, após transcrever os demonstrativos elaborados pela fiscalização, referentes ao álcool e à gasolina, discorre novamente sobre as perdas com a evaporação, cujos percentuais em relação ao total manuseado considera normais (apurou, em relação ao álcool, uma diferença de 0,74264% e em relação à gasolina, 1,28547%). Assevera que a decisão apurou as diferenças em relação ao estoque final, quando o correto é sobre o total de combustíveis e lubrificantes manuseados, critério mais lógico e coerente, e que as perdas devem ser calculadas sobre o total das matérias primas em se tratando de processo industrial. Afirma, em síntese, que tais perdas ocorrem com todo o produto e não só com o estoque final.

Prossegue, alegando que na decisão são admitidos os percentuais de quebra de 0,6% para a gasolina e 0,4% para o álcool, como razoáveis, sem esclarecer em que momento eles ocorrem. Transcreve a Portaria 23/85, do INMETRO, que admite como tolerável o erro relativo de 0,5% nas vazões de bombas medidoras, para mais ou para menos, frizando ser apenas por ocasião do abastecimento dos veículos consumidores, não estando regulada por aquele ato as

perdas e quebras no transporte, na descarga, que não impedem a evaporação. Em seguida, diz que os fiscais examinaram os mapas do CNP e constataram que os valores lançados são os mesmos do registro de saída e nos demonstrativos de movimentação de combustíveis e lubrificantes, de obrigatória elaboração. Conclui, transcrevendo e comentando jurisprudência administrativa relacionada à questão.

3. quanto às despesas indedutíveis, reprisa os argumentos exibidos junto à impugnação.

4. não obstante impertinente ao presente processo, argui a recorrente a inconstitucionalidade da cobrança do PIS/Dedução ao argumento de que o parágrafo 2º do artigo 62 da Emenda Constitucional nº 1/69 (Constituição vigente à época) proibia expressamente a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa, à exceção dos tributos que menciona no artigo 21, inc. VIII e IX, princípio acolhido pela atual Carta Política, por se tratar de parcela do imposto de renda destinada à formação do Fundo de Participação do Programa de Integração Social. Para sustentar a sua tese transcreve pequeno excerto doutrinário colhido de lição de Bernardo Ribeiro de Moraes.

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator.

O recurso foi interposto com observância dos requisitos legais. Merece ser conhecido.

De preâmbulo, cabe observar que as razões de recurso referentes ao PIS/Dedução, por serem estranhas ao objeto da lide de que versa este processo, serão analisadas por ocasião do julgamento dos autos do recurso nº 02511, constante do processo nº 10880.012942/91-09, que deste é decorrente.

A arguição de nulidade em face da alegada decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento é de toda desproposita.

Serviço Público Federal - Processo nº 10880.012938/91-23.
Acórdão nº 107-2.499

De efeito, a recorrente toma por consideração que o fato gerador do imposto de renda, relativamente ao exercício em questão, é mensal, daí porque em sua contagem o termo final do lustro decadencial recai sobre o mês de janeiro de 1991, o que tornaria defeso ao Fisco a celebração do lançamento sub-judice.

O equívoco é patente. No caso dos autos o fato gerador da obrigação tributária é do tipo continuado, complexo, e somente se consuma ao final do período-base de apuração dos resultados, que, nos termos do disposto no artigo 16 da Lei nº 7.450/85, coincide com o ano civil. Vale transcrevê-lo:

" Art. 16 - Para efeito de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, o período-base de incidência será de 1º de janeiro a 31 de dezembro, ressalvado o disposto no art. 17 desta lei."

Obs. o art. 17 a que alude o dispositivo transcrito determina a apuração semestral às pessoas jurídicas cujo lucro real ou arbitrado referente ao exercício de 1985 tenha sido superior a 40.000 ORTN. Não é o caso da recorrente.

Assim considerado e em face do disposto no artigo 173 (I) do CTN, invocado no apelo, o termo final de decadência relativamente ao período-base de 1986, exercício de 1987, dar-se-ia, em princípio, em 31.12.92. Como o auto de infração foi lavrado em 22.04.91, não há falar em decadência quanto ao lançamento assim efetuado.

Com base em tais fundamentos, rejeito a preliminar suscitada.

Quanto ao mérito, tem-se, primeiramente, a questão do passivo fictício, que indiciou a prática de omissão de receita.

Estabelece o artigo 180 do RIR/80:

" O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."



Serviço Público Federal
Acórdão nº 107-2.499

- Processo nº 10880.012938/91-23.

Ao que parece, o contribuinte desconhece a importância da conciliação das contas contábeis para efeito de levantamento das demonstrações financeiras, notadamente do balanço patrimonial. E dentre elas a conta banco c/movimento é a que mais requer seja conciliada, face ao seu relacionamento com todas as outras contas e, estranhamente, sendo a conciliação mais conhecida e mais comumente adotada pelas empresas, devido ao fato de receberem os extratos bancários, enviados pelos bancos, a recorrente, com o que chama de descuido, deixou de procedê-la.

Ora, a conciliação bancária é o procedimento que assegura ao empresário a certeza de que todas as operações bancárias estão sendo contabilizadas, o que evita ou ao menos dificulta as apropriações indébitas, pois, sabe-se, um cheque não contabilizado pode significar desvio de numerário e ou ocultação de informações, sendo, destarte, inconcebível, que, por serem emitidos por pessoas diretamente ligadas ao quadro societário da empresa, os cheques deixem de ser contabilizados.

Em que pese tudo isto, a recorrente deixa transparecer por suas alegações que nenhuma importância atribuiu à conciliação bancária, não se sabe qual a razão, e assim sendo, é muito provável que outros cheques tenham ficado à margem dos registros contábeis.

Que dizer, então, de sua escrituração como um todo?

Porisso é que as "cópias de cheques" acostadas em sua defesa não são satisfatórias para o fim colimado, notadamente pelas discrepâncias de valores entre eles e os das autenticações nas duplicatas, bem como em relação ao seu valor de face, tais como apontadas pela fiscalização em suas contra-razões. Poder-se-ia argumentar que algumas diferenças a maior verificadas nos cheques se referem a juros ou outro encargo financeiro pagos em decorrência do atraso dos pagamentos, entretanto, não obstante as oportunidades que teve, a recorrente não trouxe esta prova, a qual poderia se substanciar através dos registros contábeis efetuados por ocasião da efetiva baixa daqueles títulos. E não se diga que a fiscalização deveria ter diligenciado em torno de outros elementos de prova, porquanto, em face do preceptivo legal que fulcrou o presente lançamento, isto somente interessa ao contribuinte e é ele quem cabe desconstituir a presunção de omissão de receita.

Portanto, o só fato de constar do passivo alguma dívida, que embora paga não fora baixada na contabilidade da pessoa jurídica, já autoriza a presunção de que a mesma foi saldada com recursos financeiros mantidos fora do crivo da tributação. Salvo, é claro, se o contribuinte desconstituir a presunção.

Nestes autos, conforme relatado, o próprio contribuinte confessa que as duplicatas arroladas pela fiscalização, não obstante sua liquidação dentro do ano-base, provada através das autenticações bancárias, constaram do saldo da conta de Fornecedores em 31.12.86. Logo, o tipo legal está conforme o fato, autorizando, pois, a presumir-se que houve omissão de receitas.

Merece destacar, neste passo, os procedimentos do contribuinte na tentativa de provar a improcedência da presunção, frente ao julgador "a quo". Assim, sustenta que os pagamentos foram efetuados através de cheques cujos recursos têm origem em receitas regularmente contabilizadas. Trouxe aos autos cópias de controles das emissões dos referidos cheques (não são cópias dos cheques propriamente ditos e sim documentos de controle interno) e de extratos bancários. Afirmou que o equívoco não causou distorção na contabilidade, porque, de um lado, a conta Bancos c/movimento permaneceu com o valor em seu saldo, enquanto que o mesmo valor permaneceu no saldo da conta Fornecedores, equilibrando-se ativo e passivo. Diz, por fim, que, em 31.12.86, as contas Caixa e Bancos apresentavam saldos superiores ao total das duplicatas não baixadas.

Pois bem.

Inicialmente, cabe refutar a alegação da recorrente de que sua contabilidade é regular e que tecnicamente não há erro em suas demonstrações financeiras.

De efeito.

O balanço que não espelha os verdadeiros saldos das contas é falso. Ao deixar de contabilizar as contas em questão (bancos e fornecedores) a contabilidade está tecnicamente errada e não reflete o verdadeiro estado patrimonial da empresa.



Ao que parece, o contribuinte desconhece a importância da conciliação das contas contábeis para efeito de levantamento das demonstrações financeiras, notadamente do balanço patrimonial. E dentre elas a conta banco c/movimento é a que mais requer seja conciliada, face ao seu relacionamento com todas as outras contas e, estranhamente, sendo a conciliação mais conhecida e mais comumente adotada pelas empresas, devido ao fato de receberem os extratos bancários enviados pelos bancos, a recorrente, com o que chama de descuido, deixou de procedê-la.

Ora, a conciliação bancária é o procedimento que assegura ao empresário a certeza de que todas as operações bancárias estão sendo contabilizadas, o que evita ou ao menos dificulta as apropriações indébitas, pois, sabe-se, um cheque não contabilizado pode significar desvio de numerário e ou ocultação de informações, sendo, destarte, inconcebível, que, por serem emitidos por pessoas diretamente ligadas ao quadro societário da empresa, os cheques deixem de ser contabilizados.

Em que pese tudo isto, a recorrente deixa transparecer por suas alegações que nenhuma importância atribuiu à conciliação bancária, não se sabe qual a razão, e assim sendo, é muito provável que outros cheques tenham ficado à margem dos registros contábeis.

Que dizer, então, de sua escrituração como um todo?

Porisso é que as "cópias de cheques" acostadas em sua defesa não são satisfatórias para o fim colimado, notadamente pelas discrepâncias de valores entre eles e os das autenticações nas duplicatas, bem como em relação ao seu valor de face, tais como apontadas pela fiscalização em suas contra-razões. Poder-se-ia argumentar que algumas diferenças a maior verificadas nos cheques se referem a juros ou outro encargo financeiro pagos em decorrência do atraso dos pagamentos, entretanto, não obstante as oportunidades que teve, a recorrente não trouxe esta prova, a qual poderia se substanciar através dos registros contábeis efetuados por ocasião da efetiva baixa daqueles títulos. E não se diga que a fiscalização deveria ter diligenciado em torno de outros elementos de prova, porquanto, em face do preceptivo legal que fulcrou o presente lançamento, isto somente interessa ao contribuinte e é ele quem cabe desconstituir a presunção de omissão de receita.

Serviço Público Federal - Processo nº 10880.012938/91-23.
Acórdão nº 107-2.499

Não colhe, também, a alegação (equivocada) de que em 31.12.86 os saldos de disponibilidades superavam em muito a dívida mantida em balanço.

Primeiramente, porque, vimos de ver, os saldos estavam falseados. Em segundo lugar, porque, o saldo de caixa naquela data era de Cz\$ 198.900,13, muito aquém, portanto, do valor total das duplicatas, que importava Cz\$ 812.008,20. Terceiro: todos os títulos foram quitados em datas anteriores a 31.12.86, ou seja, nos dias 16, 23 e 29 de dezembro, e, se a existência de disponibilidades fosse importante para descaracterizar a presunção, interessariam apenas os saldos nos dias dos pagamentos. Por último, o fato de existir disponibilidades, ainda que na data dos pagamentos, não afasta a presunção de omissão de receita caracterizada por passivo fictício, porquanto esta se baseia na possibilidade de que os débitos com fornecedores tenham sido liquidados com recursos mantidos à margem da escrita regular.

Portanto, resta concluir que a presunção de omissão de receita, por falta de adequadas provas e argumentos convincentes, não pode ser ilidida, devendo, pois, ser mantida a exigência fiscal nesta parte.

Quanto à pretensão de considerar-se como lucro tributável a metade do valor da receita omitida, é de ser esclarecido que isto só é cabível quando se tratar de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado. O artigo 400 do RIR/80, em seu parágrafo 6º, citado pela recorrente, atribui tal tratamento no caso de omissão de receita em caso de arbitramento do lucro. Como a sua pessoa jurídica foi tributada, no exercício a que se refere o lançamento de ofício com base no lucro real (v. cópia da DIRPJ às fls. 23 a 27), em que os custos e despesas já foram computados em sua apuração normal, o procedimento da fiscalização está correto, nos precisos termos do artigo 387, inciso II, do precitado regulamento.

Passemos, a seguir, à análise da omissão de receita apurada em razão das diferenças de estoques de mercadorias.

De início cabe ressaltar que causa espécie o fato de o autor do lançamento ter omitido a conformação do fato jurídico tributário com a hipótese normativa pertinente, indagando-se se

Serviço Público Federal - Processo nº 10880.012938/91-23.
Acórdão nº 107-2.499

esta não figurou no auto por lapso de seu signatário ou porque inexistente para que possa subsumir-se por completo ao pressuposto de fato.

Com efeito, o auto de infração é omissivo quanto ao enquadramento legal desta modalidade de omissão de receita. Constam apenas os artigos 180 e 181 do RIR/80, que não se conformam em hipótese alguma com o que evidenciou tal irregularidade, posto que versam sobre passivo fictício (uma das hipóteses dos autos), saldo credor de caixa e suprimentos de caixa.

O lançamento, como ato administrativo de formalização do crédito tributário, há de ser celebrado segundo os pressupostos estabelecidos pelo artigo 142 do CTN, impondo-se a completa subsunção do fato que o ensejou à norma veiculadora da hipótese. Se assim não for, sequer se estabelece a relação jurídica tributária, mas sim, uma relação de força e de poder. Deve ser assim formalizado, para que se revista de suas principais características, tais sejam a seriedade, a certeza e a segurança, sob pena de se tornar insubsistente.

A falta de enquadramento legal comentada é apenas uma irregularidade, dentre outras, que pressupõe a insegurança do feito. Há, além desta, outras, que serão comentadas adiante.

O valor tributável é de todo incerto, posto que em sua determinação não foi considerado qualquer percentual de perdas, no que se refere aos combustíveis. Se alguma perda é admissível, como reconhece a autoridade julgadora, então, na fixação da base tributável devem ser deduzidos os percentuais correspondentes, sob pena de, se assim não for, fazer-se incidir o imposto sobre uma base falsa, tributando-se indevidamente. Por conseguinte, o lançamento torna-se inseguro, insubsistente, pois.

A Secretaria Receita Federal, ao criar o programa de fiscalização denominado FISGAS, direcionado aos revendedores de combustíveis, considerou, na apuração do lucro tributável decorrente das receitas omitidas por falta de registro de notas fiscais de compras de combustíveis, a perda de 0,6% a título de evaporação. Entretanto, nem este percentual foi admitido na apuração da base tributável do lançamento ora sob discussão, o que enfraquece sobremaneira o trabalho fiscal.



Serviço Público Federal - Processo nº 10880.012938/91-23.
Acórdão nº 107-2.499

Mas, ainda que tais perdas fossem consideradas, as diferenças de estoques de mercadorias, data venia, não autorizam afirmar que houve omissão de receitas, e que, portanto, tais mercadorias foram comercializadas à margem da escrita regular. Com razão a recorrente ao se manifestar no sentido de que as mencionadas diferenças podem, ao muito, evidenciar postergação do pagamento do imposto, em face da redução do estoque final. E esta é a causa fundamental da omissão do enquadramento legal nos autos: inexistente norma específica, na legislação do imposto de renda, cujo preceptivo defina especificamente como omissão de receita, ou autorize a presumi-la, eventuais diferenças de estoques de mercadorias ou produtos. Por conseguinte, pode-se afirmar que, no caso dos autos, trata-se de simples presunção, que, a partir de um fato isolado, sem outras averiguações, não constitui fato gerador do imposto de renda a par de se afirmar com segurança que as diferenças foram comercializadas e a receita omitida.

Essas diferenças constituem, quando muito, mero princípio de prova, que por si só é insuficiente para fundamentar a descoberta do fato gerador da obrigação tributária nos termos postos no auto de infração.

Ainda que se arguisse a possibilidade de uma ou outra incorreção ser sanada, ao argumento de que o fato está corretamente descrito e que o contribuinte bem se defendeu da acusação, o lançamento não poderia subsistir, posto que se trata de infração do tipo subjetivo, de natureza substantiva, ensejando, por conseguinte, que a acusação fiscal seja demonstrada. A prova de que, de fato, a hipótese tributária (omissão de receita) se materializou é de exclusiva responsabilidade do Fisco, que no caso vertente não se consubstanciou.

Assim sendo, a pretensão fiscal, porque calcada em simples dedução, não tem o condão de prevalecer, posto que, como vimos, inexistente o fato gerador conforme eleito pela fiscalização e caso assim prevalecesse restariam violentados os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade fechada, a desaguardem na reserva da lei tributária.

O fato seguinte, que diz respeito à glosa de despesa por ter sido computada na apuração do resultado do período-base de 1986 quando a mesma fora incorrida no ano anterior,



Serviço Público Federal - Processo nº 10880.012938/91-23.
Acórdão nº 107-2.499

igualmente não tem sustentação legal a exigência correspondente.

O enquadramento legal específico deu-se com fulcro nos artigos 191 e 192 do RIR/80.

O primeiro estabelece regras a serem observadas para que as despesas consideradas operacionais possam ser admitidas na determinação dos resultados da pessoa jurídica, tais como, necessidade, usualidade e normalidade, e que se relacionem com a atividade da empresa. O segundo artigo trata da aplicação das disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros, aos custos e despesas operacionais.

São, pois, impertinentes ao motivo da glosa, que teve por pressuposto apenas a inobservância do regime de competência na apropriação do resultado.

Na verdade, inexistente previsão legal para a glosa. Ao contrário, o que a legislação fiscal estabelece, nesse sentido, é que, a inexatidão contábil, face à inobservância do regime de competência, só tem relevância para fins do imposto de renda se dela resultar redução do imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior àquele em que o mesmo seria devido.

É o que se extrai das disposições do artigo 171, incisos I e II, do RIR/80.

No caso em tela, não obstante os autos não façam tal referência, o Fisco foi beneficiado, pois, ao invés de postergar, a pessoa jurídica antecipou o pagamento do imposto, na medida em que, no ano anterior, por um lapso, deixou de computar o valor da referida despesa na apuração de seus resultados, inclusive do lucro real. Não houve, assim, qualquer prejuízo para o Fisco.

Por conseguinte, e apenas por estes fundamentos, deve ser concedido à recorrente o direito à apropriação da despesa indevidamente glosada.

Finalmente, quanto à glosa das demais despesas, seja pela falta de comprovação, seja por que estão representadas por documentos inábeis como prova, não há como alterar o procedimento fiscal.



Serviço Público Federal
Acórdão nº 107-2.499

- Processo nº 10880.012938/91-23.

Não obstante as alegações da recorrente e todas as oportunidades que teve, durante a ação fiscal, na impugnação ou no recurso, nenhum documento, ainda que se tratassem de tickets e notas fiscais simplificadas, embora impróprios para tal comprovação, foi acostado ao processo em sua defesa, do que se infere que aquelas despesas reduziram indevidamente o lucro real do período-base fiscalizado, sujeitando-se, portanto, à glosa com fundamento no preceptivo legal constante do artigo 191 do RIR/80.

Face ao exposto, voto no sentido de rejeitar as razões preliminares e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos do montante tributável as importâncias de Cz\$ 190.465,95, referente à omissão de receita proveniente das diferenças de estoques de mercadorias, e de Cz\$ 4.105,87, referente à glosa de despesa com arrendamento mercantil.

Brasília, DF, 17 de outubro de 1995.

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR.

