



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 11075.002035/2003-87
Recurso nº 154.179 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1999
Acórdão nº 198-00.102
Sessão de 30 de janeiro de 2009
Recorrente HCS COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Exercício: 1999

OMISSÃO DE COMPRAS

A partir da vigência do artigo 40 da Lei n. 9430/96, a falta de escrituração de compras de bens ou serviços deixou de ser caracterizada como hipótese de omissão de receita, conforme reconhecido pelo artigo 281 do RIR/99. A falta de escrituração de pagamentos é que passou a ser assim caracterizada.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HCS COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente


JOÃO FRANCISCO BIANCO

Relator

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA e EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR.



Relatório

Tratam os presentes autos de exigência fiscal relativa ao imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, programa de integração social – PIS, e contribuição de financiamento da seguridade social – Cofins, consubstanciada no auto de infração (fls 08) lavrado em 06.10.2003, tendo em vista que, segundo a fiscalização, teria ocorrido omissão de receita por falta de escrituração de aquisição de mercadorias.

No Relatório de Atividade Fiscal (fls 51), o agente atuante constata dois tipos de irregularidades: a existência de notas fiscais não contabilizadas, identificadas através de circularização feita junto a fornecedores; e a contabilização de notas fiscais de aquisição de mercadorias através de lançamento a crédito da conta de estoques.

Em função das irregularidades apontadas, a fiscalização exigiu os correspondentes IRPJ, CSLL, Pis e Cofins devidos sobre o valor da receita omitida, além da multa isolada por falta de recolhimento estimado de IRPJ e de CSLL no curso do ano calendário de 1998 (fls 53).

Por fim, foi ainda glosada a compensação de prejuízos fiscais apurados em junho e julho de 1998, em virtude de a empresa estar submetida ao regime de apuração do lucro real anual e não ter apurado prejuízos fiscais em anos anteriores (fls 55).

Inconformada, a recorrente apresentou impugnação (fls 440) alegando, preliminarmente, que a multa isolada seria indevida por ter sido exigida cumulativamente com a multa de lançamento de ofício; e que a incidência da variação da taxa Selic sobre o valor do crédito tributário seria indevida por ilegal e inconstitucional.

No mérito, a recorrente sustenta que o dispositivo dado por infringido pela fiscalização (artigo 228, parágrafo único, alínea “a”, do RIR/94) não poderia embasar a exigência fiscal pois a hipótese de incidência nele prevista – presunção de omissão de receita pela “falta de registro na escrituração comercial da aquisição de bens ou direitos” – não teria sido comprovada.

Isso porque todo o trabalho fiscal estaria embasado em notas fiscais de venda fornecidas por fornecedores, sem que fosse juntados documentos adicionais como os comprovantes de entrega das mercadorias, documentos de pagamento de faturas, depósitos em conta corrente etc. Não haveria assim qualquer prova nos autos de que a recorrente teria efetivamente recebido aquelas mercadorias.

A DRJ, na sua primeira manifestação (fls 533), requereu a realização de diligência, tendo em vista que algumas notas fiscais juntadas aos autos, cujos lançamentos contábeis não haviam sido identificados, estavam com anotações de “cancelamento” em seu corpo.



Feita a diligência requerida, a fiscalização apresentou relatório (fls 672) onde foi constatada a existência de notas fiscais efetivamente canceladas; e de notas fiscais canceladas e substituídas por outras devidamente lançadas na contabilidade.

Manifestação da recorrente às fls 677 reitera os termos de sua impugnação.

A DRJ (fls 680) julgou procedente em parte o lançamento, mantendo preliminarmente a exigência da variação da taxa Selic sobre o valor do crédito tributário por tratar-se de matéria de caráter constitucional, cuja apreciação está fora da competência dos órgãos da Administração Fazendária.

No mérito, no que diz respeito às notas fiscais que supostamente não haviam sido registradas na contabilidade, a DRJ excluiu da exigência fiscal todas as notas em que foi feita a comprovação de que teriam sido canceladas ou substituídas, nos termos do relatório de fls 672. Assim, foi mantida a exigência fiscal sobre uma única nota fiscal, no valor de R\$ 11.071,82 (fls 594), cuja escrituração não foi comprovada e cujo pagamento foi feito em 04.08.1998, conforme informação prestada pelo fornecedor (fls 621).

No que diz respeito às notas fiscais lançadas a crédito da conta de estoques, a DRJ afastou a exigência fiscal sob o argumento de que o lançamento a crédito da conta de mercadorias evidenciou mero erro na contabilização das compras, não caracterizando omissão de receitas. Possíveis irregularidades deveriam ter sido verificadas pela fiscalização, através da análise da conta caixa, que não foi feita.

Quanto à multa isolada, a DRJ adotou o entendimento de que é indevida a exigência concomitante de multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa mensal, e de multa de lançamento de ofício, conforme pacífica orientação da jurisprudência administrativa. Assim sendo, a DRJ cancelou a multa isolada nos meses em que houve concomitância com a multa de lançamento de ofício e manteve a exigência fiscal nos meses em que não houve concomitância entre as duas multas, ou seja, janeiro, fevereiro, março e abril de 1998, conforme quadro demonstrativo de fls 692 e 693.

No que diz respeito à glosa de prejuízos fiscais, a DRJ manteve o trabalho fiscal tendo em vista que a matéria não havia sido impugnada pela recorrente.

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário contra a parte mantida da autuação, reiterando os termos de suas manifestações anteriores.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOÃO FRANCISCO BIANCO, Relator

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade. Passo a apreciá-lo.

As matérias objeto do recurso voluntário são apenas as seguintes: presunção de omissão de receitas pela falta de contabilização da nota fiscal n. 57384, no valor de R\$ 11.071,82, emitida em 17.07.1998; e aplicação da variação da taxa Selic sobre o valor do crédito tributário. Todas as demais questões já foram apreciadas em caráter definitivo pela decisão recorrida e não são tratadas no recurso.

Os fatos, na parte da exigência fiscal ainda em discussão, são os seguintes.

A nota fiscal n. 57384 (fls 594) foi emitida pela Cia Cervejaria Brahma, identificando a venda de bebidas para a recorrente. Na “relação de títulos baixados” em 1998 (fls 616) - documento de número 29 juntado aos autos através de manifestação da recorrente de 17.12.2004 (fls 580) - consta o pagamento dessa nota fiscal (fls 621). Na contabilidade da recorrente, no entanto, não foi feito o lançamento relativo à aquisição das mercadorias relacionadas nessa nota fiscal.

Trata-se, portanto, de clara hipótese de compra de mercadorias sem registro na contabilidade, ou seja, omissão de compras.

A recorrente alega que a aquisição das mercadorias não foi efetivamente comprovada; que a exigência fiscal baseia-se exclusivamente em uma nota fiscal emitida por terceiros; que faltariam outros documentos comprobatórios da operação, como o canhoto da nota fiscal de venda devidamente assinado, o documento de pagamento da fatura, o depósito em conta corrente bancária e outros. Enfim, que a exigência fiscal baseia-se em mera presunção de omissão de compras e que não se poderia exigir da recorrente a produção de prova negativa, ou seja, a prova de que não houve a aquisição das mercadorias.

Já a DRJ manteve a autuação sustentando que a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealdade, cabendo ao contribuinte a prova em sentido contrário. Não sendo produzida essa prova, a consequência legal é a consideração da efetiva ocorrência dos fatos presumidos.

Antes de proferir meu voto, e até para justificar meu entendimento, julgo necessário fazer breve exposição sobre os conceitos de presunção e de ficção.

Na doutrina civilista, costuma-se conceituar a *presunção* como a ilação a que se chega a partir de um fato certo, para fins de prova da ocorrência de um outro fato, este desconhecido. Trata-se assim de um processo lógico para se atingir uma verdade legal. A partir de um fato comprovado, presume-se a sua consequência. Não se presume o fato. Este deve ser sempre provado e indubitado. O que se presume é a consequência.



As presunções podem ser divididas em duas espécies: as *presunções comuns* e as *presunções legais*. As primeiras, também chamadas de “*praesumptio hominis*”, não são previstas em lei, mas baseiam-se naquilo que ordinária e logicamente acontece. Têm natureza de meio de prova nos casos em que a prova testemunhal é permitida, conforme previsto no artigo 230 do Código Civil.

Já as segundas fundamentam-se em expressa previsão legal, mas também devem ser fixadas a partir de uma razoável relação de pertinência entre o fato ocorrido e a consequência legal presumida.

As presunções legais podem ser subdivididas entre absolutas e relativas. As *presunções absolutas* são aquelas que não admitem prova em sentido contrário. A consequência presumida de um ato ocorrido deve sempre prevalecer, não importando se ela é ou não verdadeira. Para o direito, no caso, acima da verdade dos fatos deve ser preservado um interesse maior de ordem pública, que se sobrepõe ao interesse particular.

Já as *presunções relativas* são aquelas cujas consequências previstas em lei podem ser afastadas mediante a produção de prova em sentido contrário. Assim, as consequências presumidas a partir de um fato certo prevalecem, enquanto não contraditadas por prova válida. A verdade dos fatos, portanto, nas presunções relativas, sobrepõe-se à consequência presumida. Não há, no caso, interesse de ordem pública a ser preservado. O que prevalece é a verdade material, desde que devidamente comprovada.

Ficção não se confunde com presunção. Na doutrina, costuma-se sustentar ser a *ficção legal* uma negação intencional da realidade, o estabelecimento de uma verdade sabidamente artificial, ou seja, uma mentira legal. Ocorre a ficção quando uma determinada situação de fato é considerada ocorrida pela legislação.

No direito tributário, as presunções comuns, sem base em lei, não podem ser utilizadas como meio de prova da ocorrência do fato gerador. Regida pelos princípios da legalidade e da verdade material, a incidência do tributo somente pode ser reconhecida quando efetivamente comprovadas as situações de fato ou de direito que lhe dão origem.

As presunções relativas, por seu turno, podem ser – e efetivamente o são – utilizadas no direito tributário como técnica legislativa, pois sempre asseguram ao contribuinte o direito à produção da prova em sentido contrário, sem qualquer prejuízo ao princípio da verdade material.

Já as presunções absolutas exigem mais cautela do legislador. Não podem elas ser utilizadas para exigir tributo, sem que tenha sido comprovada a ocorrência do fato gerador. Mas quando não envolverem a exigência de tributo, as presunções absolutas podem sim ser utilizadas no direito tributário. O artigo 185 do CTN, por exemplo, presume validamente a existência de fraude na alienação de bens por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, independentemente de qualquer tipo de prova.

Por fim, os fatos geradores de obrigação tributária não podem ser fictos, sob pena de ser ferido o princípio da legalidade e da verdade material. A efetiva existência da situação de fato ou de direito prevista em lei, como necessária e suficiente à ocorrência do fato



gerador do tributo, é imprescindível para o surgimento da obrigação tributária. É o que determina o artigo 114 do CTN. Logo, inexistentes as situações de fato ou de direito ensejadoras da ocorrência do fato gerador, impossível falar-se no surgimento de obrigação tributária.

Pois bem. No caso dos autos, os fatos são claros. Houve a emissão de uma nota fiscal de compra de mercadorias por terceiro; o valor da compra não foi contabilizado; e o pagamento do valor da compra foi feito.

A partir do conjunto probatório carreado aos autos, é meu entendimento que o fato de a recorrente ter adquirido mercadorias está devidamente comprovado. Como também restou demonstrado que essa aquisição não foi lançada na contabilidade.

Não procede, portanto, a argumentação apresentada pela recorrente, no sentido de estar se exigindo dela a produção de prova negativa. Os fatos comprovados nos autos são suficientes para demonstrar a efetiva ocorrência da aquisição das mercadorias. Caberia à recorrente produzir a prova da natureza do negócio jurídico que justificou o pagamento demonstrado às fls 621, se este não se referiu à nota fiscal n. 57384. E essa prova – evidentemente positiva – nunca foi feita.

Diante de tudo isso, julgo comprovada a ocorrência da situação de fato: omissão de compras. Resta agora passar ao exame da consequência legal, em virtude da comprovação da ocorrência desse fato.

O dispositivo dado por infringido pela fiscalização é o artigo 228, parágrafo único, do RIR/94, que tem a seguinte redação:

“Artigo 228. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Parágrafo Único. Caracteriza-se também como omissão de receitas:

a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisição de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados.

b) a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada”.

Como se vê, o dispositivo regulamentar transcrito - cuja base legal era o artigo 12, parágrafo 2º, do Decreto-lei n. 1598, de 1977 - estabelece o fato “*falta de registro na escrituração comercial da aquisição de bens*” como hipótese cuja consequência é a presunção da ocorrência da omissão de receitas. Caberia ao contribuinte fazer a prova de que a falta de registro contábil da aquisição das mercadorias não foi decorrente da existência de receita omitida. Caso não seja feita essa prova, prevalece a presunção legal.

Ocorre que o artigo 228 do RIR/94 foi alterado pelo artigo 40 da Lei n. 9430, de 1996. Esse fato não foi anotado pela fiscalização mas foi devidamente registrado pela DRJ na sua decisão, ora recorrida, às fls 689.



O artigo 40 da Lei n. 9430 tem a seguinte redação:

"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".

Ora, o artigo 40 da Lei n. 9430 alterou as situações de fato previstas como hipóteses de presunção de omissão de receitas. Enquanto antes do artigo 40 caracterizava omissão de receita a falta de contabilização da aquisição de bens, direitos e serviços, após o artigo 40 passou a caracterizar omissão de receita a falta de contabilização de pagamentos em geral.

Assim, após o artigo 40, a nova redação do artigo 228 do RIR/94 passou a ser exatamente aquela inserida no artigo 281 do RIR/99, qual seja:

"Artigo 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da im procedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

I. a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II. a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III. a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada".

São essas, portanto, as novas hipóteses legais fáticas ensejadoras da presunção de omissão de receita, vigentes a partir de janeiro de 1997, por força da alteração do artigo 12 do Decreto-lei n. 1598 promovida pelo artigo 40 da Lei n. 9430.

Ora, a base legal que suportou o trabalho fiscal foi o parágrafo único do artigo 228 do RIR/94, cuja redação já havia sido alterada quando da ocorrência dos fatos de que tratam estes autos (ano calendário de 1998).

Equívocou-se a fiscalização, portanto, ao embasar a exigência fiscal em dispositivo já alterado por legislação superveniente. A hipótese descrita no Relatório da Atividade Fiscal – falta de escrituração de compra de mercadorias – não estava mais prevista no ordenamento jurídico como ensejadora da presunção da omissão de receita.

É bem verdade que o fato efetivamente ocorrido e comprovado nos autos – falta de escrituração de pagamento – caracteriza hipótese de presunção de omissão de receita, conforme previsto no artigo 40 da Lei n. 9430, vigente na ocorrência da irregularidade aqui examinada (1998) e posteriormente consolidado no RIR/99, artigo 281, inciso II.

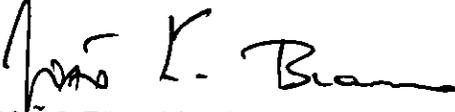
Ocorre que a autuação não foi realizada com base no vigente artigo 40 da Lei n. 9430, por falta de escrituração de pagamento, mas sim no antigo artigo 228, parágrafo único, do RIR/94, correspondente ao artigo 12, parágrafo 2º, do Decreto-Lei n. 1598, por falta de escrituração de compras.

A autuação foi toda ela fundamentada na falta de escrituração da compra. A questão da falta de escrituração do pagamento somente foi ventilada a partir da diligência efetuada por determinação da DRJ.

Ora, como se sabe, é vedado ao julgador “corrigir” o lançamento feito pela autoridade fiscal, alterando o seu fundamento jurídico. Esse procedimento acarretaria evidente cerceamento no direito de defesa do contribuinte.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 30 de janeiro de 2009.


JOÃO FRANCISCO BIANCO