



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 11637.000086/98-05
RECURSO Nº : 116.798
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - ANO-CALENDÁRIO DE 1994
RECORRENTE : DENSO DO BRASIL S/A
RECORRIDA : DRJ EM CURITIBA-PR
SESSÃO DE : 18 DE AGOSTO DE 1999
ACÓRDÃO Nº : 101-92.783

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - No ano-calendário de 1994, a receita omitida era tributada de forma definitiva e sem compor o lucro real, como explicitado no § 1º, do artigo 43, da Lei nº 8.541/92. Alteração de fundamento, de fato e de direito, constitui novo lançamento e deve ser formalizado mediante Auto de Infração ou Notificação de Lançamento.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - A omissão de receitas calcada em auditoria de produção deve estar apoiada em elementos que conduzam à convicção do julgador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexivos, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **DENSO DO BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em dar provimento ao recurso voluntário, sendo relativamente à tributação de R\$ 1.809.899,26 em dezembro de 1994, decidido por unanimidade e relativamente à tributação de CR\$ 200.836.776,98 em janeiro de 1994, CR\$ 129.150,66 em fevereiro de 1994, CR\$ 196.239,54 em julho de 1994, decidido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO (Relator) e CELSO ALVES FEITOSA que negavam provimento. Designado o Conselheiro KAZUKI SHIOBARA para redigir o voto vencedor.


**EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRÉSIDENTE**

PROCESSO Nº: 11637.000086/98-05
ACÓRDÃO Nº : 101-92.783

2



KAZUKI SHIOBARA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 SET 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros RAUL PIMENTEL e SANDRA MARIA FARONI.

Processo nº. : 11637.000086/98-05
Acórdão nº. : 101-92.783

Recurso nº. : 116.798
Recorrente : DENSO DO BRASIL LTDA.

3

RELATÓRIO

DENSO DO BRASIL LTDA, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em Curitiba-PR, que julgou parcialmente procedentes exigências fiscais formuladas através Autos de Infração lavrados para a cobrança do IRPJ (meses 01/94, 02/94, 07/94, 08/94 e 12/94), do IRFONTE(meses 01/94, 02/94, 07/97, 08/94 e 12/94), da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO(meses 07/04, 08/94 e 12/94), da COFINS(meses 01/94, 02/94, 07/94, 08/94 e 12/94) e do PIS(meses 01/94, 02/94, 07/94, 08/94 e 12/94).

O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal(fls. 192/202) aponta duas irregularidades constatadas no curso da auditoria fiscal, quais sejam:

1. OMISSÃO DE RECEITAS - NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS, constatada pelo exame dos Livros de Registro de Saídas de Mercadorias e a ordem sequencial de numeração das notas fiscais e confrontando-se Livro Fiscal, Livro Diário e receitas declaradas na DIRJ, conforme demonstrativo de fls. 36/38;
2. OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTE DE OMISSÃO DE VENDAS - APURADA ATRAVÉS AUDITORIA DE PRODUÇÃO, auditando o fisco todos os compressores modelo 6P(que corresponde a 60% do total de compressores vendidos): *"foi auditada a produção de todos os produtos industrializados pelo contribuinte que utilizam como insumo - LINGOTE DE ALUMÍNIO CÓDIGO IAM023220445 que somente fabrica PISTÃO 1W, 6P - Código BC0470220010, que passa a ser, na segunda fase, o insumo principal do Compressor Modelo 6P"*, apoiando-se numa quebra de 1,8% informada pela auditada, apurando-se uma diferença de 16.507 compressores 6P. Tendo em vista que o insumo apontado entra na elaboração de 57 produtos, o fisco procedeu a rateio proporcional aos produtos mais representativos das vendas, efetuadas no ano de 1994, tomando por base 12 produtos



que representam 90% das vendas do ano, conforme demonstrativo de fls. 199, tomando-se os preços mais elevados na fixação da matéria tributável.

Cientificada das exigências fiscais, a empresa apresentou a impugnação de fls. 441/492, acompanhada dos documentos de fls. 493/714, aditando razões complementares às fls. 717/727, com os documentos de fls.728/742 e laudo técnico da TECPAR.

Alegou, em síntese, a empresa:

- os autores do feito não efetuaram a conferência direta na contabilidade, apenas confrontando as notas fiscais de venda e o Livro de registro de Saídas de Mercadorias, presumindo que a falta de registro das notas fiscais relacionadas às fls. 36 a 38, implica que não constaram dos registros contábeis;
- sua escrita fiscal apresentou falhas no período decorrentes de falha no processamento de dados, mas a contabilização das notas fiscais aconteceu regularmente, sendo distintas as situações da escrita fiscal e da contabilidade ;
- parte do movimento de três dias durante o ano e mais três notas fiscais não constaram dos registros fiscais, mas esta falha não se comunica com a contabilidade;
- além das falhas apontadas pelo fisco, identificou outras tais como inclusão indevida de notas fiscais de saída canceladas(Anexo II), bem como notas fiscais de vendas devidamente registradas, entretanto, a avaliação do fisco é inadequada;
- pelo menos as notas fiscais 52173, 52176, 52198, 54729, 55196, 55245 e 56632 foram canceladas mas, por erro, permaneceram registradas no Livro de Saídas(Cr\$ 153.792.217,34 + 1384 unidades - Anexo III);
- das relações de vendas consideradas pelo fisco, constatou-se que não foram detectadas nem relacionadas diversas notas fiscais, como constam do Anexo III, dentre elas as de nos. 51073, 58141, 63691 e 60673, correspondente a produtos industrializados em fase que já

incorpora o pistão 6P usado como base de cálculos, saídas efetivas mas não consideradas;

- se o valor de notas fiscais canceladas e de saídas não consideradas está incluído na base de valores extraída da escrita fiscal, mas não está incluído na extraída da contabilidade, a comparação entre esse valores não pode ser usada, sob pena de distorção. Dever-se-ia confrontar as vendas registradas no livro de saídas com as notas fiscais efetivamente emitidas e referentes a reais saídas de mercadorias, para fins de apuração de eventual diferença de IPI, e o mesmo confronto com as vendas registradas na contabilidade para fins de apuração de eventual diferença refletida no resultado da empresa;
- junta ao presente cópia do Livro Diário Geral onde está inserido o lançamento do valor de Cr\$ 2.779.622.339,71, no mês de janeiro de 1994, bem como descrição detalhada dos valores consignados no Diário Auxiliar de Contas a Receber do mesmo mesa, onde consta a data, o valor de cada venda, a soma das vendas dos dias e a soma final correspondente ao total das vendas do mês de janeiro, ficando definitivamente demonstrado que a totalidade das notas fiscais emitidas foi regularmente contabilizado como receita de vendas, fato que ocorreu com o Valor de Cr\$ 8.288.912,40, do mês de julho;
- a escritura do razão usado pelo fisco denota serem os principais lançamentos na conta de VENDAS extraído de algum controle auxiliar, no caso do Diário Auxiliar de Contas a Receber, onde deveria ter sido feito o cotejamento, e não afirmar que ocorreu omissão de receita por falta de escrituração contábil de notas fiscais a partir da conferência dos livros fiscais de saídas de produtos;
- após elaborar quadro demonstrativo da contabilização das notas fiscais consideradas não contabilizadas e dos recebimentos efetuados, conclui-se que, contabilizadas as vendas e contabilizado o pagamento das duplicatas delas originado, não há como entender terem tais vendas representado omissão de receita por falta de contabilização;

- ao elaborar a Auditoria de Produção, o fisco se ateve ao conteúdo informativo, esquecendo-se do principal: deixou de basear suas conclusões em provas concretas e consistentemente obtida;
- o método de considerar apenas um dos componentes empregado na fabricação é frágil e vicia a conclusão, promovendo um verdadeiro arbitramento da quantidade produzida;
- consoante o item 6 do PN CST 45/77, o autor do levantamento deve ter o cuidado de apurar as quebras com base em controles fidedignos do contribuinte ou mediante verificação direta;
- o documento de fls. 28 não é laudo, faltando-lhe os elementos intrínsecos indicados, de fundamentação, exposição das observações e estudos e detalhado registro das condições da perícia, tratando-se de "COMUNICAÇÃO INTERNA", agindo afoitamente o fisco ao considerá-lo como tal, mesmo porque alí não se afirma a ocorrência de uma única quebra no processo;
- aceitou que a perda da matéria-prima na fabricação do pista iW, 6P é de 1,8%, conforme resposta dada, mas, na realidade, o termo de esclarecimento foi preparado pela própria fiscalização que o apresentou pronto e foi assinado sem que tivesse o cuidado de avaliar os efeitos de considerar tal quebra como verdadeira;
- o fisco não examinou detalhadamente os controles de produção, não efetuando qualquer verificação direta da quebra industrial;
- diversos acórdãos do Primeiro e do Segundo Conselho de Contribuintes, que transcreve, rejeitam a tributação por presunção;
- rejeita a exigência formulada com base em apenas um elemento subsidiário, com apreciação meramente teórica da quebra, considerando-se percentual fixo e constante, sem acatar a possibilidade de variações consideráveis diante das peculiaridades de cada caso, processo ou período de produção;
- o laudo da TCPAR aponta para período de 96, perda de 6,4%;
- lançadas de forma reflexiva, são indevidas as exigências do CSL e do IRFonte, sendo certo que, quanto a este último, não foi comprovada a necessária aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica em favos dos sócios, nos termos do artigo 43 do CTN;

- a falta de existência de faturamento impede a cobrança do PIS e da COFINS, aduzindo que o valor lançado correspondente às notas fiscais não contabilizadas foi devidamente pago, conforme demonstrativo que elaborou;
- a capitulação legal é imprecisa e sem objetividade, não tem adequação aos fatos(art. 157 do RIR/94), sendo genérica e não coincidente com a descrição dos fatos(artigos 193, 194 e 195 do RIR/94), não identifica o fato gerador do IR, indicando apenas forma de proceder(art. 230 do RIR/94), além de indevida(artigos 739 e 892 do RIR/94);
- o fisco busco apoio no artigo 343, parágrafo 3º do RIPI, ineficaz para as cobranças do IRPJ e dos demais tributos;
- além das presunções intentadas, o fisco utilizou do maior valor unitário do mês de dezembro de 1994, esquecendo-se que, naquele ano, a inflação alcançou aproximadamente 810%;
- em aditamento apresenta razões adicionais e laudo técnico da TECPAR.

Conforme despacho de fls. 743, o processo retornou à fiscalização, resultando no Termo de Conclusão de Diligência e Notificação de fls. 971/979 e informação Fiscal de fls. 980, tendo sido apurado: diversos estornos contábeis no Livro Diário, sem, entretanto, terem sido efetuados no Livro Auxiliar de Contas a Receber; lançamentos de notas fiscais na contabilidade, mas não nos livros fiscais e vice-versa: notas fiscais canceladas constantes dos livros fiscais: demonstração das diferenças apuradas.

Considerando os novos fatos não abordados na peça vestibular foi dada ciência à interessa e reaberto prazo para impugnação, tendo a empresa aduzido que mantinha integralmente os argumentos anteriormente apresentados, reiterando que os valores tributados foram contabilizados e quitados e informando que o recolhimento do IPI será objeto de pedido de restituição/compensação, por ter sido indevidamente efetuado.

A autoridade julgadora de primeira instância, em preliminar, esclareceu que o artigo 17 do Decreto 70235/72, com a redação do artigo 1º da Lei 8748/93 não autoriza o aditamento extemporâneo de razões à impugnação, mas tão somente a juntada

de prova documental até a fase de interposição de recurso voluntário, não apreciando os argumentos apresentados após o prazo de impugnação

No mérito, o Sr. Delegado fundamentou seu decisório, em síntese, nos seguintes argumentos:

- ao suprimir parte da transcrição do TVEAF ("*Confrontando o total das vendas(sem IPI) deste Livro, conforme resumo de folhas 128(vol.I) .. com o total das receitas contabilizadas nos livros Diários e receitas declaradas na DIRPJ*", a impugnante denota fragilidade nos argumentos expendidos, já que mesmo por totais mensais foi efetuado o confronto na contabilidade da empresa, baseado em uma conferência direta entre as notas fiscais de venda e o Livro de Saídas, onde apurou-se que o valor tributado na escrita contábil da empresa e declarado era menor que o da escrita fiscal;
- na verdade, os valores deveriam ser iguais;
- mesmos após efetuadas as correções, os valores deveriam ser iguais, fato não demonstrado na impugnação, persistindo da mesma forma um valor a maior na escrita fiscal;
- mesmo reconhecendo tacitamente impropriedades em seu sistema contábil, a impugnante não esclarece como seria possível a contabilização de todas as notas fiscais apresentar um valor menor do que o registrado na escrita fiscal, mesmo levando em consideração os ajustes por ela apontados;
- a impugnante não justifica como parte dos valores poderiam simplesmente se esvaír no momento de serem oferecidos à tributação;
- da análise do Termo de Conclusão de Diligência e Notificação(fl. 971/979), conclui-se que:

"a diferença encontrada no mês de janeiro de 1994 no valor de CR\$ 200.836.776,98, é composta pela anulação de parte do lançamento de CR\$ 2.779.622.339,71 por meio do lançamento inverso no montante de CR\$ 192.823.736,71, identificados nos documentos de fls. 133, 512, 514 e 961, e o restante, CR\$ 8.013.040,25, pela falta de contabilização das notas fiscais 51197 e 51198(CR\$ 11.349.864,40) e notas fiscais 50808, 50849, 50847, 50858, 50859 e 50861(CR\$ 3.336.825,13) não lançadas na escrituração fiscal.

Às fls. 748, a empresa foi intimada a esclarecer e comprovar, com documentação hábil e idônea, o lançamento no valor de Cr\$ 192.823.736,71, e em resposta, fls. 751, diz tratar-se de lançamento efetuado para corresponder a ajustes financeiros, em pendência de conciliação contábil, o que por si só não justifica tal lançamento, pois não precisa o motivo concreto de tal retificação, bem como, não é possível identificar e comprovar o fato registrado, devendo ser observado, ainda, que já se passaram mais de dois anos desse registro sem solução e justificativa de sua ocorrência, e ainda, salienta a diligência efetuada que o estorno de CR\$ 192.823.736,71 não foi localizado no Livro Auxiliar de Contas a Receber constando apenas nos Livros Razão e Diário Geral.

Conforme documentos de fls. 129/133, vários foram os lançamentos efetuados na conta de vendas, e ao tomar por base o lançamento no valor de CR\$ 2.779.622.339,71 (fls. 514) e considerá-lo como o que representaria a totalidade das vendas efetuadas, sem analisar a origem dos demais, labora em equívoco a interessada, pois, se dentre os restantes encontra-se a anulação parcial do mesmo por meio de estorno (fls. 961), o valor oferecido à tributação evidentemente só poderia ser a diferença.

O demonstrativo de fls. 965 e quadros constantes do Termo de Conclusão de Diligência e Notificação, fls. 971/979, mostram com clareza e identificam as operações que determinaram tal diferença, assim como, da diferença de CR\$ 8.013.040,25.

Note-se, quando à diferença de CR\$ 8.013.040,25, a mesma decorre dos próprios fatos alegados pela interessada, de falhas em seus sistemas, onde apurou-se a falta de contabilização das Notas Fiscais 51197 e 51198, no valor de CR\$ 11.349.864,40, mas foram registradas na parte fiscal, e o inverso em relação as NFs 50808, 50849, 50857, 50859 e 50861, no valor de CR\$ 3.336.825,12, que não foram registradas na parte fiscal, mas constaram da contabilidade, e também, não fizeram parte da relação de fls. 36/38.

Logo, somando-se o valor estornado nos Livros Diário e Razão no valor de CR\$ 192.823.736,71 com a falta de contabilização das notas fiscais 51197 e 51198 no valor de CR\$ 11.349.864,40 e excluindo o IPI das mesmas no

valor de CR\$ 1.375.147,48, perfaz o total de CR\$ 202.798.453,63, que determina o montante não oferecido a tributação no mês de janeiro de 1994. Assim, tendo sido caracterizado no auto de infração o montante de CR\$ 200.836.776,98 para o mês de janeiro de 1994 e concluindo-se na análise acima que o valor que deixou de ser oferecido à tributação perfaz CR\$ 202.798.453,63, é de se ressalvar o direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento da diferença enquanto não decorrido o prazo decadencial.

Para o mês de fevereiro de 1994, conforme Termo de Conclusão(fl. 971/979) apurou-se, como no mês de janeiro de 1994, anulação de parte do lançamento de vendas por meio do lançamento inverso no montante de CR\$ 5.515.914,43, identificados nos documentos de fls. 139 e 962, e intimada(fl. 748) a esclarecer e comprovar tal lançamento, nada apresentou conforme resposta de fls. 751, todavia, às fls. 977, foi demonstrada sua composição.

Confrontando os valores lançados na escrita fiscal com a escrita contábil, demonstrativo de fls. 966/967, e constando o valor da nota fiscal 52625, CR\$ 440.318,43 na contabilidade e não nos registros fiscais e inversamente os valores das notas fiscais 52173, 52176, e 52198, CR\$ 311.167,77, apesar de canceladas, e compondo o lançamento de estorno anteriormente identificado, verifica-se a tributação a menor do montante de CR\$ 129.150,66, assim composto: valor constante da escrita fiscal - CR\$ 4.175.114.258,34 + NF não registrada CR\$ 440.318,43 - NFs canceladas CR\$ 311.167,77 = CR\$ 4.175.243.409,03 - valor constante do livro razão CR\$ 4.175.114.258,34.

Dessa forma, deve ser reduzida a base de cálculo do lançamento no mês de fevereiro de 1994 para CR\$ 129.150,66.

Relativamente ao mês de julho de 1994, apurou-se da mesma forma que no mês de janeiro de 1994, anulação de parte do lançamento de vendas por meio de lançamento inverso no montante de CR\$ 115.635,02, identificados nos documentos de fls. 166 e 964, e intimada(fl. 748) a esclarecer e comprovar tal lançamento, nada apresentou conforme resposta de fls. 751; atesta, ainda, a contabilização no Livro Auxiliar de Contas a Receber das notas fiscais lançadas pelo fisco, mas deixando de registrar no mesmo livro as notas fiscais 58080, 58346, 58436, 58440, 58552, 58687, 58572 e 58746 no montante de CR\$ 80.604,52.

Tendo sido contabilizado no Livro Auxiliar de Contas a Receber o montante de CR\$ 9.076.960,84 e, estando incluso nesse o valor das notas fiscais relacionadas às fls. 37/38, mas não os das notas fiscais acima citadas, no valor de CR\$ 80.604,52, verifica-se que as vendas no período montam CR\$ 9.157.565,36, entretanto, o saldo encontrado no livro Razão(fl. 166/168) e documento de fls. 128 é de CR\$ 8.961.325,87, sendo tais fatos identificados e aclarados no demonstrativo de fls. 968/969.

Dessa forma, somando-se o valor estornado no Livro Diário e Razão de CR\$ 115.635,02 com falta de contabilização das notas fiscais no valor de CR\$ 80.604,52 perfaz o total de CR\$ 196.239,49, que determina o montante não oferecido à tributação no mês de julho de 1994, e que deve ser mantido na base de cálculo da presente ação fiscal.

Relativamente ao mês de agosto de 1994, deve o mesmo ser excluído da tributação, haja vista que na diligência efetuada não houve esclarecimento da diferença apurada.

Quanto às infrações apuradas nos meses de janeiro, fevereiro e julho outros aspectos devem ser destacados.

Por meio da diligência efetuada foram identificadas as diferenças apuradas, não se tratando de presunções como alegado na impugnação e, cientificada a interessada e reaberto prazo para se pronunciar, apenas aduziu manter integralmente as razões e fundamentos contidos na impugnação.

Ao demonstrar que além de regularmente contabilizadas as vendas, seu recebimento foi também regularmente contabilizado, e não justificado como seria possível ocorrer diferenças entre o total contabilizado no Livro Auxiliar de Contas a Receber com o Livro Diário e o saldo do Razão, pois, o registro dos mesmos valores nos diversos livros deveria apresentar idênticos resultados, ao contrário do pretendido de fazer prova em seu favor, vem confirmar o acerto fiscal, bastando para tanto ver os valores que foram tributados constantes dos documentos de fls. 5-verso e 128.

Dessa forma, demonstrada a divergência apurada nos livros fiscais produziu reflexos na escrituração comercial, resultando em uma tributação a menor por declaração inexata, é de se manter em parte o lançamento quanto a este item."



Relativamente ao item Omissão de Receita - Auditoria de Produção, a autoridade julgadora a *quo*, aduziu, resumidamente, que:

- o insumo alumínio(código IAM023220445) é significativo no processo industrial da interessada(60% do faturamento é proveniente da venda de compressores e o modelo 6P representa 60% dos compressores vendidos) e o fato de ser apenas um dos componentes empregado na fabricação não traz prejuízo ao levantamento da quantidade produzida, uma vez que é utilizado somente na produção do PISTÃO 1W, 6P, o que propicia maior precisão na apuração desse produto, tendo em vista que o consumo de matéria-prima por unidade é aproximadamente a mesma, aliado ao feito de ser o principal insumo do Compressor Modelo 6P;
- a informação de fls. 28, mesmo não constituindo um laudo, se trata de um dado fornecido pela empresa e sua recusa pelo fisco só poderia ocorrer se comprovadas suas incorreção ou se fossem veementes os indícios de sua falsidade ou inexatidão;
- o lançamento não foi efetuado por presunção, mas sim pela sua constatação, por meio de levantamento específico, utilizando dados extraídos da própria documentação da empresa;
- é de se estranhar que, só após o resultado da fiscalização, o contribuinte descubra que o percentual de quebra informado não é o correto;
- quanto ao laudo da TECPAR que concluir uma perda de matéria prima no processo de fundição no período de 17/06/96 a 21/06/96 foi de 6,4%, *"no curto espaço de tempo em que os dados foram coletados, alguns dados chamam a atenção, tais como: no dia 17/06 para um consumo de matéria-prima de 711 Kg apresenta um peso de produto final de 175 kg, no dia 21/06 o desconto de 301,255 Kg de matéria-prima e um produto final de 22,148 kg, no anexo H nos valores coletados consta peso reutilizado que como descrito consiste na soma dos pesos de maçalotes + rebarbas + peças defeituosas, deixados de ser considerados, servindo tão-somente para reduzir o montante de matéria-prima utilizada acima citada.*

- *No item 3.4 do laudo em que são identificadas as etapas de fundição consta na letra "e" reaproveitamento de material, em que os fornos são alimentados basicamente por peças defeituosas, maçalotes e rebarbas, logo, se esses valores não foram levados em consideração para efeitos dos cálculos das perdas, mas utilizados no processo de fabricação, a metodologia utilizada iria apontar um percentual de quebra maior do que o realmente ocorrido*
- *A utilização do percentual de quebra, apontado pelo laudo, também não elidiria o feito fiscal, apenas reduziria a diferença encontrada*
- Não merece guarida a alegação de que a capitulação legal foi imprecisa e sem objetividade, sendo certo que o fato de constar o artigo 343, parágrafo 1º do RIPI não descaracteriza a infração apurada, sendo os fatos ensejadores da ação fiscal devidamente descritos;
- O IRRF foi lançado com fulcro no artigo 44 da Lei 8.541/92;
- Aplicam-se aos procedimentos decorrentes os mesmos argumentos desenvolvidos para o IRPJ;
- As multas de ofícios devem ser reduzidas para 75%, tendo em vista o disposto no inciso I, do artigo 44, da Lei 9430/96 e no ADN COSIT 1/97.

Cientificada da decisão de primeira instância em 09-12-97(fl. 1041), em 05 de janeiro do ano seguinte, a empresa apresentou o recurso de fls. 1042/1095, acompanhado dos documentos de fls. 1096/1144, que passo a ler em Plenário.

Intimada a fazer prova do depósito de 30%(fls. 1145), a empresa argumentou que, pela interpretação dada pelo BC da Receita Federal no. 18, na hipótese vertente, não cabe tal exigência.

Em petição de fls.1149/1150, a recorrente esclarece que, na hipótese dos autos, não cabe a interposição de recurso de ofício, tendo em vista que o crédito tributário exonerado em primeira instância foi de valor inferior a R\$ 500.000,00.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 1157/1164, argumentando, em síntese, que:

- a contribuinte desconsidera o fato de que o lançamento só se dá por definitivo com a decisão final do Conselho de Contribuintes ou quando



o contribuinte abre mão de recorrer na esfera administrativa, como, também, que o poder-dever de revisão dos próprios atos pela administração, também, se faz presente no procedimento administrativo e que não foi a autoridade julgadora quem procedeu às alterações no lançamento, mas os próprios auditores que originalmente atuaram na fiscalização;

- o trabalho fiscalizatório apoiou-se em dados fornecidos pela DENSO;
- após as modificações havidas foi reaberto prazo para impugnação;
- a auditoria de produção inclui-se entre os procedimentos a serem adotados para confronto da escrita a fim de que se confirme sua exatidão.

É o relatório.



VOTO VENCIDO EM PARTE

Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, Relator.

Como visto pela leitura do relatório, a recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 09 de dezembro de 1997, portanto, antes da publicação da Medida Provisória número 1621-30, de 12 de dezembro, publicada no Diário Oficial da União de 15 de dezembro de 1997, sendo, pois, aplicável à espécie, não só as disposições do Boletim Central da Receita Federal número 018, de 29.01.98, como, também, a orientação de diversos julgados do Poder Judiciário. Não cabe, pois, a exigência de depósito para recurso.

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Suscita a recorrente nulidade da decisão de primeira instância por duas razões, a saber:

- a) o lançamento inicial teve como motivação a omissão de receitas em virtude de notas fiscais de vendas não contabilizadas e não registradas no Livro de Saídas de Mercadorias no ano de 1994(o fisco relacionou as notas fiscais que não teriam sido contabilizadas - fls. 36/38) e, após a impugnação na qual ficou demonstrada a contabilização das notas fiscais, o Sr. Delegado determinou a realização de diligência(que durou alguns meses) para, após o relatório fiscal, manter o lançamento por declaração inexata, ocorrendo, na verdade, um novo lançamento, pois foi modificado o valor(houve um provimento parcial de pequeno valor) e alterada a descrição dos fatos, equiparado ao agravamento, já que a autoridade julgadora não mais está investida no poder de lançar;
- b) se assim não for, estar-se-ia diante de dois lançamentos: de qual deles a recorrente deve se defender?



O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal(fl.s. 192/192) apresenta a seguinte descrição dos fatos:

"No decorrer dos trabalhos fiscais constatamos a omissão de diversas notas fiscais de saída nos registro fiscais e contábeis da empresa, conforme cópias de fls. 55/127(vol I) e demonstrativo de folhas 36/38.

Examinando-se os Livros de Registro de Saídas de Mercadorias nos. 20 e 21, especificamente a ordem sequencial de numeração das notas fiscais, verificou-se a ausência do registro de diversas notas. Diante desse fato solicitamos cópia das mesmas ao contribuinte e constatamos que efetivamente não haviam sido registradas no mencionado livro fiscal(fl.s. 39/54 do vol 10. Confrontando o total de vendas(sem IPI) deste Livro, conforme resumo de folhas 128(vol I), com o total das receitas contabilizadas nos livros Diários e receitas declaradas(declaração IRPJ às folhas 5v. do vol I) verificamos que as mesmas também não foram lançadas na contabilidade, e por conseguinte, não foram tributadas na declaração de Imposto de Renda, na Cofins, no PIS e na Contribuição Social sobre o Lucro.

Configura-se, portanto, a inobservância do parágrafo único do artigo 197 do Regulamento do Imposto de Renda. Donde se conclui que as notas fiscais em questão foram mantidas à margem da contabilidade e dos registros fiscais, o que caracteriza omissão de receitas.

Dessa forma, o montante das notas fiscais em questão será tributado como omissão de receitas no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e em seus reflexos no Imposto de Renda na Fonte, na Contribuição Social s/Lucro e no Cofins e PIS".

Na impugnação apresentada, a ora recorrente admitiu que haviam falhas em sua escrita fiscal, mas que, na realidade, as notas fiscais estavam contabilizadas, o que levou a autoridade julgadora a determinar a realização de diligência para apuração dos fatos apontados na peça impugnativa.

Concluída a diligência foi lavrado o Termo de Conclusão de Diligência e Notificação(fl.s. 981/989), do qual extraímos os seguintes trechos:



"No exercício das funções de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, realizamos a diligência solicitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, conforme despacho de folhas 506, volume II, na empresa acima identificada, pertinente à infração de Omissão de Receitas - Notas Fiscais não contabilizadas. Concluimos que o lançamento deve ser parcialmente mantido, face às exposições e esclarecimentos a seguir mencionados, e que deve ser reaberto o prazo para a defesa do contribuinte.

A infração em questão é a omissão de receitas caracterizada pela falta de escrituração de diversas notas fiscais de saída nos registros fiscais e contábeis da empresa conforme cópias de fls. 55 a 127 do volume I, demonstrativos de fls. 36 a 38, Auto de Infração de fls. 206 a 208, e Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 192 a 202, do volume I.

Cabe inicialmente prestar alguns esclarecimentos sobre o método e os procedimentos adotados pela fiscalização na apuração dessa infração.

I - DA FISCALIZAÇÃO

Utilizando-se dos arquivos magnéticos de notas fiscais de saída fornecidos pela empresa, a fiscalização apurou a ausência de diversas notas fiscais nos arquivos. Diante disso, procedeu a solicitação de cópia das mesmas e o seu confronto com o Livro de Registro de saídas de mercadoria, onde constatamos que as mesmas não se encontravam escrituradas e também não haviam sido canceladas. Não havia, portanto, motivo que justificasse tal omissão.

É oportuno observar que a fiscalização com o objetivo de se certificar da fidelidade e da veracidade dos dados contidos nos arquivos magnéticos realizou diversas validações, tais como: comparação com a escrituração fiscal do valor total da nota fiscal, dos valores do IPI e do ICMS, mês a mês, e por código de natureza fiscal. As divergências detectadas pela fiscalização foram sanadas pelo contribuinte, com a substituição e/ou acerto dos arquivos magnéticos.

Frisamos que o uso de arquivos magnéticos diz respeito apenas ao meio - ao instrumento - utilizado para fiscalizar a escrituração do contribuinte e.

em nada difere do sistema tradicional de conferência e manuseio de papéis e documentos, ou seja, é apenas o método utilizado para examinar os registros fiscais e contábeis da fiscalizada.

*Após a certificação da omissão do registro das notas fiscais, no Livro de Registro de saídas de mercadoria, a fiscalização efetuou o batimento dos valores constantes deste livro com os montantes do Livro de Apuração de IPI, visando com isso verificar se o problema também ocorrera no Livro de Apuração. **Diante da inexistência de qualquer diferença conclui-se que efetivamente as notas fiscais não haviam sido registradas nos livros fiscais.***

A seguir, a fiscalização partiu para averiguar a contabilização das referidas notas.

Examinando-se os totais da conta de vendas, do livro razão e Diário, verificamos que o montante oferecido à tributação é igual ao somatório mensal do Livro de Apuração do IPI e, por conseguinte, do Livro de Registro de Saídas, isto é, os totais mensais do livro razão das contas de vendas conferem com o total declarado no IRPJ e com a planilha de folhas 128, volume I. O total de vendas, no livro razão, é composto das contas: 31100.00001(vendas no mercado Nacional de Curitiba), 31100.00002(vendas mercado Nacional Betim), 31100.00003(vendas merc. Nacional Pinda) e 31200.00001(vendas de merc. Externo) - fls. 132 - volume I.

Diante dessa igualdade de valores - escrituração fiscal(LAIPi) e contábil(razão), concluímos que as NF não registradas nos livros fiscais, também não foram contabilizadas. Ora, se o valor da escrituração fiscal é igual ao valor contábil e naquela não estão inseridas determinadas notas fiscais é óbvio e lógico que as mesmas também não estão incluídas na parte contábil.

Salientamos que o livro razão não discrimina o lançamento diário, contém apenas os totais mensais de vendas."

Após análise detalhada de livros e documentos da recorrente, resumidamente constatou o fisco que:



- a) no mês de janeiro, o valor total das receitas atingiu CR\$ 2.775.758.874,60, enquanto que o valor contabilizado oferecido à tributação somou apenas CR\$ 2.572.960.420,97, sendo certo que a recorrente não justificou adequadamente um estorno(lançamento a débito de vendas e a crédito de Clientes) e que reduziu indevidamente o valor das receitas;
- b) no mês de fevereiro de 1994, o fisco aponta diversas falhas na escrituração(fl. 987/988 - lidas em Plenário), que resultaram em insuficiência de receita oferecida à tributação(CR\$ 129.150,66);
- c) do mesmo modo no mês de julho de 1994, vários enganos foram constatados(fl. 988/989 - lidas em Plenário), resultando, também, em insuficiência de tributação(CR\$ 196.2398,54).

Foi reaberto prazo para que a empresa infirmasse o levantamento fiscal, limitando-se a mesma a reiterar os argumentos apresentados na impugnação.

Ora, o trabalho fiscal foi mera consequência dos novos elementos trazidos à colação na fase impugnativa e, principalmente, **das falhas apresentadas na escrituração da recorrente**. Na verdade, os fatos podem ser resumidos da seguinte maneira: o valor da receita oferecida à tributação foi inferior àquela que efetivamente deveria ter sido apropriada, em função de inúmeros erros cometidos na escrituração, sendo certo que a recorrente absteve-se de explicá-los.

Não vejo a presente situação como sendo um novo lançamento. Também não enxergo qualquer cerceamento do direito de defesa. Da mesma forma, não entendo nula a decisão recorrida.

Aliás, tendo em vista os esclarecimentos trazidos na diligência e que, na realidade, não foram contestados, quer em primeira instância, quer nesta instância recursal, entendo que a tributação deva ser mantida

Quanto à segunda questão, bastante polêmica na área do imposto de renda, diz respeito à utilização de auditoria de produção na tributação de omissão de receitas.



Como se sabe, em Direito Tributário deve prevalecer o princípio da tipicidade cerrada ou fechada, ou seja, a incidência tributária está adstrita a que exista conformidade dos fatos narrados com a hipótese de incidência prevista na lei, sendo certo que a tributação por presunção somente é facultada ao fisco quando a norma expressamente a preveja.

Não resta dúvida que no campo do IPI, a legislação expressamente prevê a auditoria de produção como válida a ensejar o lançamento do tributo. Na área do Imposto de Renda, como, aliás citou a recorrente, *"somente com o advento da Lei número 9430, de 27 de dezembro de 1996, em seu artigo 41, foi autorizado o arbitramento do valor da receita omitida com base em arbitramento por espécie das quantidades de matérias primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da empresa."*

É certo que na apuração da matéria tributável, o fisco pode utilizar-se de todos os meios em Direito admitidos, sendo certo, porém, que, tratando-se de tributação calcada em determinados indícios, esta deve estar assentada em elemento sólidos o bastante para sedimentar a convicção do julgador, como, aliás, está assente no Acórdão 105-02.232/87, cuja ementa foi transcrita na peça recursal: *"A presunção de receita baseada em determinados indícios deve assentar em dados concretos, objetivos e não em meras ilações deduzidas de circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem incapazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do julgador"*

No caso presente, não se pode deixar de reconhecer o trabalho fiscal que, na realidade, buscou apoio em elementos colhidos na empresa e em informações prestadas pela própria autuada. Entretanto, também é certo que:

- a) persistem dúvidas quanto ao percentual de quebra industrial, já que, na realidade, trata-se de questão técnica, tendo sido trazido à colação laudo que aponta percentual diverso daquele informado inicialmente pela recorrente e adotado pelo fisco, sem que a Fazenda apresentasse laudo que infirmasse aquele percentual;
- b) utilizou-se apenas uma matéria-prima para aferição de produção, na realidade, de 57 produtos, o que, segundo penso, estabelece dúvida quanto à real determinação da quantidade produzida;



- c) é certo que as quebras industriais estão sujeitas a variações, consideradas as particularidades de cada caso;
- d) a adoção do maior valor de venda, embora encontre respaldo na legislação do IPI, não se mostra apropriado para o imposto de renda, provocando, segundo penso, uma exacerbação no valor da matéria tributável (seria presumir que toda a omissão foi praticada em um só momento e pelo maior de venda);
- e) entendeu, pois, que não está suficientemente provada a produção que o fisco considerou fabricada.

Entendeu, pois, que a tributação de omissão de receita calcada em auditoria de produção deva ser cancelada.

Por outro lado, quanto ao incorreto enquadramento legal, entendo que de forma alguma macula o procedimento fiscal, eis que a descrição dos fatos foi feita de maneira clara e circunstanciada, propiciando à recorrente amplo direito de defesa.

Quanto aos procedimentos reflexos, repousando no mesmo suporte fático, devem lograr decisões idênticas à do IRPJ, sendo certo que:

- a) a esfera administrativa não é competente para apreciar constitucionalidade ou não de lei e esta presume que, no caso de omissão de receita, os valores omitidos consideram-se distribuídos aos sócios da pessoa jurídica;
- b) todos devem ser ajustados ao que foi decidido quanto ao IRPJ.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o item Omissão de Receitas - Auditoria de Produção.



Processo nº. : 11637.000086/98-05
Acórdão nº. : 101-92.783

22

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de agosto de 1999


JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO

PROCESSO Nº: 11637.000086/98-05
ACÓRDÃO Nº : 101-92.783

23

RECURSO Nº : 116.798
RECORRENTE : DENSO DO BRASIL S/A

VOTO VENCEDOR

Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator designado

Este voto diz respeito apenas ao item do Auto de Infração referente a OMISSÃO DE RECEITAS - NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS já que no outro tópico relacionado com a omissão de receitas decorrente de omissão de vendas apurada através de auditoria de produção, o recurso voluntário foi provido à unanimidade, conforme voto do relator.

A exigência foi formalizada com seguinte fundamento:

“OMISSÃO DE RECEITAS - NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS - constada pelo exame dos Livros de Registro de Saídas da Mercadorias e a ordem sequencial de numeração das notas fiscais e confrontando-se Livro Fiscal, Livro Diário e receita declaradas na DIRJ, conforme demonstrativo de fls. 36/38 - infração dos artigos 197, § único combinado com os artigos 193, 194, 195, inciso II, 214, 223, 224, 225, 226, 227, 230, 739 e 892 do Decreto nº 1.041/94.”

No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, as fls. 192/193, a autoridade lançadora descreveu a infração nos seguintes termos:

“No decorrer dos trabalhos fiscais constatamos a omissão de diversas notas fiscais de saída nos registros fiscais e contábeis da empresa, conforme cópias de fls. 55/127 (vol. I) e demonstrativo de folhas 36/38 (vol. I).

Examinando-se os Livros de Registro de Saídas de Mercadorias nº 20 e 21, especificamente a ordem seqüencial de numeração das notas fiscais, verificou-se a ausência do registro de diversas notas. Diante desse fato solicitamos cópia das mesmas ao contribuinte e constatamos que efetivamente não haviam sido registradas no mencionado livro fiscal (fls. 39/54 do vol. I). Confrontando o total de vendas (sem IPI) deste Livro, conforme

resumo de fls. 128 (vol. I), com o total das receitas contabilizadas nos livros Diários e receitas declaradas (declaração IRPJ, as fls. 5 v. do vol. I) verificamos que as mesmas também não foram lançadas na contabilidade, e por conseguinte, não foram tributadas na declaração de Imposto de Renda, na Cofins, no PIS, e na Contribuição Social sobre o Lucro.

Configura-se, portanto, inobservância do § único do artigo 197 do Regulamento do Imposto de Renda. Donde se conclui que as notas fiscais em questão foram mantidas à margem da contabilidade e dos registros fiscais, o que caracteriza a omissão de receitas.

Dessa forma, o montante das notas fiscais em questão será tributado como omissão de receitas no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e em seus reflexos no Imposto de Renda na Fonte, na Contribuição Social sobre o Lucro e no Cofins e PIS.” (grifei)

Na acusação de falta de escrituração nos livros fiscais (Livro Registro de Saídas de Mercadorias) e comerciais, das notas fiscais listadas, as fls. 36/38, foram identificadas bases de cálculo, o mês e, inclusive, o dia em que a infração teria sido cometida:

FATO GERADOR	BASE DE CÁLCULO
JANEIRO DE 1994	200.836.776,98
FEVEREIRO DE 1994	440.318,43
JULHO DE 1994	266.313,67
AGOSTO DE 1994	89,00
TOTAL TRIBUTADO	201.543.498,08

Não paira qualquer dúvida que no lançamento inicial, a acusação do Fisco foi omissão de receitas, caracterizada por falta de escrituração das Notas Fiscais listadas, as fls. 36/38, na escrituração dos Livros Fiscais e no registro do livro Diário, com fundamento no artigo 892 do RIR/94 que consolida o artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

O artigo 43 da Lei nº 8.541/92 estabelece “verbis”:

“Art. 43 - Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os

PROCESSO Nº: 11637.000086/98-05
ACÓRDÃO Nº : 101-92.783

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.” (grifei)

Como se vê, na vigência do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, a tributação da receita omitida tinha um tratamento específico qual seja a de não compor o lucro real e que o imposto incidente sobre a omissão seria definitivo.

A impugnante esclareceu que as todas as Notas Fiscais listadas, as fls. 36/38, foram regularmente contabilizadas e a autoridade julgadora de 1º grau determinou diligências para verificar a veracidade destas afirmações.

A fiscalização procedeu diligência e conforme Termo de Conclusão de Diligências e Notificação, foi constatada a correta escrituração das vendas, inclusive das notas fiscais listadas e não escrituradas nos livros fiscais.

Em seguida examina-se o resultado de diligências efetuadas pela fiscalização, inclusive a proposta de manutenção de lançamento nos meses de janeiro, fevereiro e julho do ano-calendário de 1994.

JANEIRO DE 1994

Entre outras considerações, a fiscalização disse no termo que:

“MÊS DE JANEIRO DE 1994 - A fiscalização lançou o montante de Cr\$ 200.836.776,98, conforme relação de NF, de fls. 36/38, volume I.

Na impugnação, as fls. 219/220, volume II, o contribuinte alega que o montante lançado pelo Fisco está inserido no lançamento do total de vendas do Livro Auxiliar - CR - movimento de 01 a 31/0194, no valor de CR\$ 2.779.622.339,71 e junta como reforço

de prova cópia do Livro Diário Geral. Este valor consta também do livro Razão da conta de vendas.

...

O lançamento retro, constante do livro Razão, no valor de CR\$ 2.779.622.339,71 é proveniente do livro auxiliar de contas a receber, ou seja, é o somatório de todas as notas fiscais do mês.

...

Analisando o livro Auxiliar de Contas a Receber verifica-se que as NF não registradas na escrituração fiscal estão inseridas no montante de vendas CR\$ 2.779.662.339,71, citado pelo contribuinte, e que consta da composição do saldo da conta de vendas.”

Como se vê, a própria autoridade lançadora reconheceu que as notas fiscais não escrituradas no Livro Registro de Saída de Mercadorias foram registradas no Livro Auxiliar de Contas a Receber e, também, no Livro Diário e, portanto, a acusação contida no Auto de Infração não pode prosperar.

Entretanto, nas diligências promovidas, a fiscalização entendeu que o sujeito passivo tinha cometido outras irregularidades e que portanto, a exigência deveria ser mantida:

“Face ao exposto fica claro que o valor oferecido à tributação foi menor que o devido - CR\$ 2.775.758.874,60. Assim sendo, propomos que o valor lançado pelo Fisco de CR\$ 200.836.776,96 seja integralmente mantido.

Resta ainda esclarecer o porquê do valor lançado pelo fisco - CR\$ 200.836.776,98 - ser diferente do estorno contábil efetuado pelo contribuinte - CR\$ 192.823.736,71. Esclarecemos que esta diferença, no valor de CR\$ 8.013.040,25, é decorrente das falhas contábeis, retro mencionadas, ou seja, da falta de contabilização das NF 51197 e 51198, no valor de CR\$ 11.349.864,40, e da omissão de escrituração fiscal das NF 50808, 50849, 50857, 50858, 50859 e 50861, no valor de CR\$ 3.336.825,13, conforme demonstrativo nos quadros 5 e 6 do documento de fls. , volume II.”

A proposta de manutenção de lançamento está baseado nos seguintes pressupostos: estorno contábil de CR\$ 192.823.736,71 e mais a diferença de CR\$ 8.013.040,25 correspondente a falta de contabilização de Notas Fiscais nº 51.197 e 51.198, de CR\$ 11.349.864,40 que não constaram da relação de fls. 36/38, no Auto de Infração menos Notas Fiscais nº 50.808, 50.849, 50.857, 50.858, 50.859 e 50.861, que, também, não

constaram da acusação inicial na relação de fls. 36/38, que não constaram da escrituração fiscal mas foram contabilizados no Livro Diário.

FEVEREIRO DE 1994

Relativamente a este mês, após procedidas as diligências determinadas pela autoridade julgadora de 1º grau, registrou que a nota fiscal correspondente a receita omitida está escriturado no Livro Diário e acrescentou que foram constatadas outras irregularidades, **por amostragem**, nos seguintes termos:

“MÊS DE FEVEREIRO DE 1994 - A fiscalização lançou o montante de CR\$ 440.318,43, relativo à NF 52625, conforme relatório de fls. 379, volume I.

*..
Alega a impugnante que a fiscalização não excluiu as NF 52173, 52173 e 52198, no montante de CR\$ 311.167,77 da base para fins de comparação com a receita operacional. Esclarecemos que é impraticável e irracional a fiscalização examinar visualmente todas as NF e confrontá-las com os respectivos registros fiscais e contábeis, para apurar uma possível inconsistência ou falha nos sistema contábil e fiscal. **Este exame visual foi feito por amostragem.** Parte-se do pressuposto de que os registros contábeis e fiscais são verdadeiros. O que a fiscalização também fez foi comparar os totais dos livros fiscais com os totais dos livros contábeis.*

Este fato, de manter as NF canceladas na escrituração, revela a fragilidade do sistema de controle da empresa.

*....
No que concerne ao lançamento efetuado pelo fisco - CR\$ 440.318,43 - verificou-se que a referida NF 52625 **está inserida na contabilidade**, mas face as NF retro mencionadas, no valor de CR\$ 311.167,77, terem sido canceladas e constarem indevidamente nos registros fiscais, propomos que o valor a ser tributado seja retificado para Cr\$ 129.150,66.”*

Neste mês de fevereiro, a fiscalização confirmou, também, que o valor autuado como receita não contabilizada está regularmente contabilizado, ou seja, a Nota Fiscal nº 52.625 está inserida na contabilidade.

A manutenção da tributação sobre a base de cálculo de CR\$ 129.150,66 foi proposta pela fiscalização, pelos seguintes fundamentos:

BASE DE CÁLCULO	NUMERO DA NF	DESCRIÇÃO DO FATO
CR\$ 440.318,43	52625	registrado na contabilidade e não escriturado no Livro de Saída de Mercadorias
CR\$ 311.167,77	52173, 52176, 52198	notas fiscais canceladas e estornadas
CR\$ 129.150,66	DIFERENÇA A TRIBUTAR	

Como se vê, neste mês de fevereiro, também, o fundamento de fato é totalmente diferente da acusação inicial de falta de contabilização de notas fiscais relacionadas, as fls. 36/38.

JULHO DE 1994

A fiscalização constatou que:

“MÊS DE JULHO DE 1994 - A fiscalização lançou o montante de CR\$ 266.313,67, relativo as NF constantes da relação de fls. 379, volume I.

...

Analisando-se o livro Auxiliar de Contas a Receber, verificou-se que as NF lançadas pelo Fisco estão registradas. Entretanto, confrontando-o com o livro Registro de Saídas de Mercadorias constatamos a omissão de registro das notas fiscais de nº 58080, 58346, 58436, 58440, 58552, 58687, 58572 e 58572, no Livro Auxiliar de Contas a Receber e por conseguinte no livro Razão e Diário, no valor total de CR\$ 80.604,52 conforme demonstrativo do mês de julho - quadro 05, de fls. , volume II.

Portanto, ao valor de vendas de CR\$ 9.076.960,84, apurado pelo Livro Auxiliar deve ser acrescido o montante de CR\$ 80.604,52. Por conseguinte, o valor correto das vendas é de CR\$ 9.157.565,36, e não de CR\$ 8.961.325,82 como registra o livro Razão e Diário.

Dessa forma, concluímos que a empresa deixou de tributar, efetivamente, a importância de CR\$ 196.239,54, ou seja, a diferença entre CR\$ 9.157.565,36 e CR\$ 8.961.325,82 (valor efetivamente contabilizado conforme razão e diário).”

No mês de julho, a fiscalização constatou que as notas fiscais imputadas como não registradas no Livro Diário estão regularmente contabilizadas mas que, em virtude outras irregularidades constatadas e só percebidas por ocasião de diligências requeridas pela autoridade julgadora de 1º grau, foi proposta a manutenção do lançamento.

A única Nota Fiscal que foi listada, as fls. 36/38, é a de nº 58.552, no valor de 614,16 (CR\$ ou R\$ - a fiscalização não especificou qual foi a moeda mas pela data da emissão deveria ser R\$) e que, portanto, poderia ter sido mantido lançamento, por omissão de receita e não por declaração inexata.

A prova definitiva de que de diligências resultaram fatos novos não apontados no Auto de Infração está contida no próprio TÉRMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIAS E NOTIFICAÇÃO, onde os diligenciantes registraram:

“Considerando que a presente diligência dispõe sobre fatos novos não abordados na peça básica, damos ciência à interessada e reabrimos o prazo para impugnação.”

Tratando-se de novo lançamento, o procedimento correto seria a de cancelamento do lançamento original e expedição de nova Notificação de Lançamento ou a lavratura de um novo Auto de Infração.

A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que os fatos contidos nos presentes autos não comportam a imputação de omissão de receita, como decidido no Acórdão nº 103-05.542, com a seguinte ementa:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - Não caracterizada a omissão de receita se não demonstrada que a divergência entre livros fiscais produziu qualquer reflexo na escrituração comercial.”

Aliás, a autoridade julgadora de 1º grau percebeu esta mudança de critério de lançamento e tanto é verdade que fez o respectivo registro mas preferiu acolher os novos fatos como se fosse a mesma infração e, ainda, o que é pior, inovou os fundamentos de direito:

“Ao demonstrar que além de regularmente contabilizadas as vendas, seu recebimento foi também regularmente contabilizado, e não justificando como seria possível ocorrer diferenças entre o total contabilizado no Livro Auxiliar de Contas a Receber com o Livro Diário e o saldo do Razão, pois, o registro dos mesmos valores nos diversos livros deveria apresentar idênticos resultados, ao contrário do pretendido de fazer prova a seu favor, vem confirmar o acerto fiscal, bastando para tanto ver os valores que foram tributados constantes dos documentos de fls. 5-verso e 128.”

Dessa forma, demonstrada que a divergência apurada nos livros fiscais produziu reflexos na escrituração comercial, resultando em uma tributação a menor por declaração inexata, é de se manter em parte o lançamento quanto a este item, como anteriormente exposto.”

Como se vê, o lançamento inicial dizia respeito a omissão de receita e a autuação deu-se pela infração do artigo 892 do RIR/94 que corresponde ao artigo 43 da Lei nº 8.541/92 - imposto definitivo sobre a receita omitida.

No julgamento de 1º grau, a autoridade julgadora não deixou dúvida que o lançamento está sendo mantido por **DECLARAÇÃO INEXATA** e nesta hipótese os valores não oferecidos a incidência do imposto de renda deveria ser adicionado ao lucro real e, ainda, não se enquadra na situação de incidência definitiva como estabelecido no artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

Aliás, o artigo 889 do RIR/94, não deixa qualquer margem de dúvida, quando estabelece que:

“Art. 889 - O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o recolhimento do imposto devido inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas.”

A infração relacionada com a declaração inexata está capitulada no artigo 195 do RIR/94 com a obrigatoriedade de adição dos valores tributáveis na determinação do

lucro real enquanto que a infração correspondente a omissão de receitas está prevista no artigo 892 do mesmo RIR/94 e que durante a vigência do artigo 43 da Lei nº 8.541/92 prevaleceu um critério diferenciado de tributação definitiva da receita omitida e, também, por não computar a receita omitida na determinação do lucro real.

Não há dúvida que são lançamentos distintos e portanto somente com a emissão de uma Notificação de Lançamento ou de um Auto de Infração poderia constituir uma nova exigência, posto que alteram os fundamentos de fato e de direito.

Não se trata de cerceamento do direito de defesa mas sim de descumprimento do § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, "verbis":

"§ 3º - Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente a matéria modificada." (destaquei)

No recurso voluntário (página 8), a recorrente explicitou com meridiana clareza este fato, quando disse que **o lançamento ocorreu por falta de contabilização de notas fiscais de venda e sua manutenção ocorreu por declaração inexata.**

A jurisprudência sobre este tema é pacífica no sentido favorável ao sujeito passivo e entre outros Acórdãos, transcrevo as seguintes ementas:

"NULIDADE - É nula, por força do disposto no inciso I, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, a decisão proferida por Delegado da Receita Federal de Julgamento que agrava o crédito tributário, por faltar-lhe competência para lançar imposto ou contribuições, atribuição da esfera das Delegacias e Inspetorias da Receita Federal (Ac. 107-03.821)."

"TRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - INAUGURAÇÃO DO LITÍGIO - IMPOSSIBILIDADE DE NOVO LANÇAMENTO SEM QUE TENHA HAVIDO DECISÃO SOBRE A MATÉRIA LITIGADA - NULIDADE - Descabe a lavratura de novo auto de Infração,

tendo por base a mesma matéria tributária quando, inaugurada a fase litigiosa do procedimento, deixa a autoridade competente de proferir decisão sobre lançamento anteriormente efetuado. A superveniente formalização da exigência, por ineficáz, não produz qualquer efeito, devolvendo-se os autos para que sejam observadas as disposições contidas no Decreto nº 70.235/72.”

A autoridade competente para retificar de ofício o lançamento seria o Delegado da Receita Federal mas no caso dos autos, a infração apontada diz respeito aos meses de janeiro, fevereiro e julho do ano-calendário de 1994 e, portanto, está decadente o direito de revisão de lançamento, conforme estabelecido parágrafo único do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

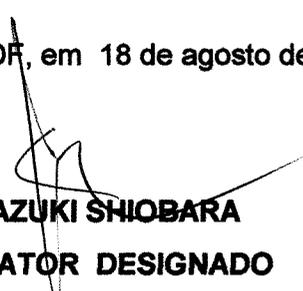
Aliás, a legislação que rege a matéria não deixou dúvida quando o parágrafo 3º, do artigo 951, do RIR/94 explicita que ***em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou Inspetor da Receita Federal.***

A diligência foi determinada pela autoridade julgadora em cumprimento ao disposto no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 e portanto, não preenche os requisitos estabelecidos no parágrafo 3º do artigo 951 do RIR/94.

Esta interpretação adotada por maioria de votos desta Primeira Câmara está consoante com a jurisprudência administrativa e a doutrina predominante, fundada no princípio de estrita legalidade estatuída no Código Tributário Nacional.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 18 de agosto de 1999


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR DESIGNADO