



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Comp-8  
Processo nº : 13808.001182/99-60  
Recurso nº : 130.481  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1996  
Recorrente : TRILAB DIAGNÓSTICA LTDA.  
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP  
Sessão de : 06 de Novembro de 2002  
Acórdão nº : 107-06.873

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. A presunção legal de omissão de receitas operacionais, caracterizada pela existência de mercadoria destinada à venda, desacompanhada da documentação fiscal de aquisição, foi instituída pela Lei n.º 9.430, de 27/11/96, carecendo de base legal lançamentos efetuados anteriormente à sua edição, sem que tenham sido colhidos consistentes elementos de prova de que teria sido adquirida com recursos à margem da tributação.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. A mera alegação de que é improcedente a acusação fiscal da existência de diferença de estoque, caracterizadora da ocorrência de saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, sem que se tenha feito acompanhar de elementos probantes que a corrobore, não é suficiente para infirmar o lançamento de ofício.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. Constatada, em procedimento de fiscalização, a falta de cumprimento da obrigação tributária, seja principal ou acessória, obriga-se o agente fiscal a constituir o crédito tributário pelo lançamento, no uso da competência que lhe é privativa e vinculada, fazendo incidir sobre o mesmo a multa de ofício prevista na legislação.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Não é oponível na esfera administrativa de julgamento a arguição de inconstitucionalidade de norma legal, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. Aplicam-se ao crédito tributário as disposições do Código Tributário Nacional - CTN sobre juros de mora, por se tratar de obrigação de direito público. A Taxa SELIC é devida por força da Lei n.º 9.065/95, art. 13, em consonância com o art. 161, §1º do CTN, que admite taxa diversa de 1% ao mês, se assim dispuser a lei.

**Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRILAB DIAGNÓSTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para excluir a

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

tributação calculada sobre a omissão de compras. O Conselheiro Neicyr de Almeida fará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

Recurso nº : 130.481  
Recorrente : TRILAB DIAGNÓSTICA LTDA.

## RELATÓRIO

TRILAB DIAGNÓSTICA LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 666/692, contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento/DRJ em São Paulo - SP (fls. 653/662), que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 271, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995, e seus consectários, referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 277), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 283), à Contribuição Social sobre o Lucro – CSL (fls. 289) e ao Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 295).

A fiscalizada optou pela apuração anual do IRPJ, nos termos do art. 193 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94 aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94 e no art. 36 da Lei n.º 8.981/95.

Sobre o valor do crédito tributário apurado, foi lançada multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

As infrações levantadas pela autoridade de fiscalização compreenderam os seguintes itens:

1. OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM LEVANTAMENTO DE ESTOQUE mensal das mercadorias relacionadas no Termo de Constatação, às fls. 257, efetuado com base no Livro Registro de Inventário e nas notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias. Foram elaborados o “Demonstrativo de Apuração de Diferença de Estoque” (fls. 70/81), referente a cada um dos meses de janeiro a dezembro de 1995, consolidado no “Demonstrativo Mensal – Diferenças Apuradas em Levantamento de Estoque” (fls. 264), em que o estoque inicial e o estoque final de cada mês mostraram-se inexistentes (zero), tendo sido aplicada a equação [DIFERENÇA = ESTOQUE INICIAL(EI) + COMPRAS(C) – VENDAS(V) – ESTOQUE FINAL (EF)]. Consta que as

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

entradas e saídas foram levantadas com base nas notas fiscais respectivas (de compra ou venda, conforme o caso) e que, quando o resultado apurado apresentou-se negativo, teria ocorrido compra sem registro contábil, ao passo que, sendo esse resultado positivo, interpretou-se como tendo ocorrido a venda de mercadoria à margem da escrituração.

Para se chegar ao valor tributável, no caso de compra sem registro contábil, levou-se em consideração o custo médio de aquisição de mercadoria no próprio mês ou, na sua inexistência, no mês anterior. O mesmo tratamento foi adotado no caso de venda não escriturada, ou seja, considerou-se o preço de venda médio praticado no próprio mês ou, na sua inexistência, no mês anterior.

2. GLOSA DE DESPESA INDEDUTÍVEL, referente ao ICMS pago na importação de bens permanentes, escriturados no ativo imobilizado, em face da vedação legal à sua dedutibilidade contida no §4º do art. 283 do pré-citado RIR/94, que determina seja acrescido ao custo de aquisição.

3. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO, decorrente de subavaliação do estoque final de produtos de sua fabricação, conforme demonstrativo de fls. 262, pois, nos termos do inciso II do art. 238 do RIR/94, os produtos acabados que não estejam assentados em sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, deverão ser avaliados em 70% do maior preço de venda no período base. Dessa forma, a empresa teria superavaliado o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, reduzindo indevidamente a base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

Ainda neste item, foram apontadas irregularidades relativas ao estoque final de produtos para revenda, em que no mesmo estaria incluído indevidamente um equipamento adquirido para venda em janeiro do ano seguinte – 1996, além de não terem sido computados parte de equipamentos que ainda não teriam sido vendidos no ano de 1995, ocasionando os ajustes descritos na p. 8 do sobredito “Termo de Constatação”, às fls. 263, e no Anexo IV, fls. 267.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a atuada apresentou as peças impugnativas de fls. 302/327, relativa ao IRPJ; fls. 368/397, relativa ao IRRF; fls.

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

438/465, relativa ao PIS; fls. 506/531, relativa à CSLL e fls. 572/599, relativa à COFINS, seguindo-se a decisão de primeiro grau, assim ementada (fls. 653/654):

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1995*

***Ementa: ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE***

*A instância administrativa não tem competência para se manifestar sobre a constitucionalidade de leis.*

***OMISSÃO DE RECEITA. DIVERGÊNCIA NAS QUANTIDADES (ESTOQUE).***

*Demonstrada divergência de estoques por meio de levantamento específico elaborado pela Fiscalização procede a tributação da diferença de quantidades.*

***OMISSÃO DE RECEITA. SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES***

*Na falta de Contabilidade de Custos integrada e coordenada com o restante da escrituração prevalece o critério de avaliação do art. 238/RIR/94. Caracteriza-se assim a subavaliação dos estoques bem como pela não inclusão de itens que deveriam compor o estoque, com reflexos na apuração dos tributos calculados a partir do lucro líquido.*

***MULTA DE OFÍCIO.*** *A multa de ofício é devida no lançamento ex-officio, em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal, não constituindo tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei; o percentual de multa aplicado deve estar de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.*

***AUTOS REFLEXOS:***

*A procedência do lançamento de IRPJ implica na manutenção dos lançamentos decorrentes de PIS-Fat., COFINS, IRFON e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. Todavia, ficam cancelados os valores da contribuição para o PIS – Programa de Integração Social – relativos aos períodos compreendidos entre 01/10/95 e 31/12/95, inclusive, apurados de acordo com o disposto na Medida Provisória n.º 1.212/95 e suas reedições (IN 06/2000).*

***LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"***

Cientificada dessa decisão em 20 de setembro de 2001 (AR. de fls. 665), no dia 19 seguinte a atuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 666/692), em que principia admitindo ser procedente a infração relativa à glosa de despesa indedutível, descrita no item 2 retro, ao tempo em que apresenta os seguintes argumentos de defesa quanto aos itens 1 e 3:



Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

1. Discorda que tenha havido subavaliação de estoques e a conseqüente omissão de receitas, pois ficara demonstrada na impugnação que as diferenças apontadas em sentido negativo ou positivo se compensavam, restando no final do período-base saldo insignificante para efeitos tributários, acrescentando que o período-base para cálculo do imposto de renda não é mensal. O lançamento, assim, teria sido efetuado com base em presunção não prevista em lei, sobre indícios que não se confirmariam pelo confronto dos saldos devedores e credores no final do período;

2. Contesta os fundamentos da decisão recorrida, no sentido de que *"se é verdade que a apuração da omissão de receita foi efetuada com base na escrita contábil e fiscal da Recorrente, também é verdade que os saldos se compensaram durante o período-base e isso é comprovado através da mesma escrita fiscal"*. Transcreve ementa dos acórdãos n.ºs. 103-11.019, 108-05.524 e 107-05.287, fazendo colocações sobre os mesmos para relacioná-los ao caso sob análise;

3. Reivindica a necessidade de se verificar se na contabilidade está incorporado o custo correspondente à mercadoria que presumidamente tenha sido adquirida com recursos extra contábeis, pois o pagamento dessa mercadoria constitui-se custo que anularia a omissão de receita e o conseqüente lançamento do IRPJ e da CSL, transcrevendo as ementas dos acórdãos n.ºs. 103-19.993, 103-19.983, 103-19.862, 108-05.360, 108-04.165 e 108-05.063, todos sobre a matéria;

4. Aduz que a compra sucessiva de insumos não contabilizados não podem ser somados e tributados, como se cada operação representasse uma omissão. Exemplifica seu raciocínio com o caso hipotético de uma empresa que adquirisse para revenda um automóvel, o vendesse, e com o mesmo valor adquirisse e vendesse sucessivamente outros automóveis. Neste caso, a empresa teria disponibilidade de recursos para efetuar todas as operações que se seguiram à primeira, sendo esta a única tributável pelo IRPJ e pela CSL, embora todas fossem base de cálculo para o PIS e para a COFINS. Transcreve a ementa dos acórdãos n.ºs. 108-05.360, 103-18.367, 108-05.284, 107-05.880, 103-18.454 e 108-05.498;

5. Discorda da existência de subavaliação do estoque final de mercadoria, que teria resultado em recolhimento do IRPJ e da CSL em valor menor que o devido, porquanto *"o custo global das mercadorias vendidas pela Impugnante estava correto, sendo que a Fiscalização presumiu, sem efetivamente demonstrar com elementos de prova que o estoque final foi subavaliado"* (fls. 677), tratando-se também de presunção não prevista em lei;

6. Assevera a característica punitiva, própria de multa, da qual se revestiria o art. 44 da Lei n.º 8.541/92, c/c o art. 3º da Lei n.º 9.064/95 e art. 62 da Lei n.º 8.981/95. Dessa forma, se estaria fazendo incidir tributo, com características de multa, sobre um ato ilícito, contrariando o disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN. Se sobre o fato cabe a aplicação de multa, esta deveria estar prevista em lei específica, em homenagem ao princípio da legalidade, previsto no inciso II do art. 5º da Constituição Federal. Faz citações doutrinárias e jurisprudenciais a respeito. O fisco teria, assim, extrapolado sua atribuição legal de agir, vinculado que está ao princípio da legalidade;

7. Argüi os princípios da boa fé e da segurança jurídica, pois embora tenham ocorrido equívocos no registro de entradas e saídas de mercadorias, *"bem como na avaliação de estoques "* (fls. 682), agira de conformidade com a legislação, sem implicar em falta de pagamento de IRPJ e tributos reflexos, inexistindo *"base legal que lhe obrigue a pagar o imposto por ter cometido equívocos no registro de entradas e saídas de mercadorias, bem como na avaliação de estoque, fatos estes que não implicaram efetivamente a falta de pagamento de IRPJ e tributos reflexos"* (fls. 683), o que leva à conclusão de que seria indevida a aplicação de multa, até porque a Fazenda Nacional não teria sofrido qualquer prejuízo material. Faz citações doutrinárias e traz jurisprudência judicial a respeito;

8. reitera o caráter confiscatório da multa, considerando-a desproporcional em relação à infração cometida, procedimento que é vedado pelo princípio constitucional ao confisco, trazendo à baila o art. 112 do CTN, que trata da interpretação mais favorável ao acusado, quando existe dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação;

9. insurge-se, para finalizar, contra a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, por contrariar o disposto no §3º do art. 192 da C.F. que

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

veda a cobrança de juros acima de 12% a.a., transcrevendo decisão do E. Superior Tribunal de Justiça – STJ em seu favor.

O Recurso Voluntário foi interposto devidamente instruído com o arrolamento de bens, para garantia de instância (fls. 1167), nos termos do §2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/62 – Processo Administrativo Fiscal - PAF.

 É o relatório.

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

## VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido. Foi interposto devidamente instruído com o arrolamento de bens, para garantia de instância, nos termos do §2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/62 – Processo Administrativo Fiscal - PAF.

Extrai-se do Relatório que os itens da autuação sobre os quais o permanece o litígio são os seguintes:

1. OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM LEVANTAMENTO DE ESTOQUE mensal das mercadorias relacionadas no Termo de Constatação, às fls. 257, efetuado com base no Livro Registro de Inventário e nas notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, sendo que, para se chegar ao valor tributável, no caso de compra sem registro contábil, levou-se em consideração o custo médio de aquisição de mercadoria no próprio mês ou, na sua inexistência, no mês anterior. O mesmo tratamento foi adotado no caso de venda não escriturada, ou seja, considerou-se o preço de venda médio praticado no próprio mês ou, na sua inexistência, no mês anterior;
2. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO, decorrente de subavaliação do estoque final de produtos de sua fabricação, conforme demonstrativo de fls. 262, pois, nos termos do inciso II do art. 238 do RIR/94, os produtos acabados que não estejam assentados em sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, deverão ser avaliados em 70% do maior preço de venda no período base. Dessa forma, a empresa teria superavaliado o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, reduzindo indevidamente a base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

Ainda neste item, foram apontadas irregularidades relativas ao estoque final de produtos para revenda, em que no mesmo estaria incluído indevidamente um equipamento adquirido em janeiro do ano seguinte – 1996, além de não terem sido computados parte de equipamentos que ainda não teriam sido vendidos no ano de 1995, ocasionando os ajustes descritos na p. 8 do sobredito “Termo de Constatação”, às fls. 263, e no Anexo IV, fls. 267. De antemão, saliente-se que essas irregularidades não estão sendo objeto de contestação nesta fase recursal, fato que dispensa maiores comentários.

Examinando-se os itens na seqüência acima apresentados, temos as seguintes situações:

1. A auditoria fiscal realizada com base em levantamento de estoque de mercadorias para revenda, constitui-se em técnica de incontestável valor para a conferência da regularidade fiscal da atividade, restando-nos verificar em que condições e forma foi realizada.

O trabalho fiscal consistiu em apurar, mês a mês, o resultado da conta estoque de mercadorias, com base no livro registro de inventário e nas notas fiscais de compra (entrada) e de venda (saída), em que as diferenças apuradas, mediante a aplicação da equação  $\{EI + C - V - EF = \text{DIFERENÇA}\}$  tiveram o tratamento de “omissão de compra”, quando o resultado mostrou-se negativo, e de “omissão de venda” se, de outra forma, o resultado apurado foi positivo. Tais levantamentos estão demonstrados às fls. 70/81 dos autos, sendo infundada a alegação da recorrente no sentido de que as diferenças se anulariam na apuração do resultado anual dos estoques auditados, pois o quantitativo de mercadoria, referente ao estoque inicial (EI) e ao estoque final (EF), conforme já explicitado, tendo sido extraído do livro registro de inventário escriturado pela própria fiscalizada, cuja validade sequer foi questionada no presente Recurso Voluntário, provavelmente porque referidos registros teriam servido para o levantamento dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do pagamento do imposto por estimativa, e, ainda, pelo fato de o quantitativo das entradas e das saídas de mercadorias ter sido extraído das notas fiscais respectivas, conclui-se que, para a alegação da recorrente ser acolhida, a soma algébrica dos referidos resultados mensais teriam de se mostrar inexistentes. E não é isto que se

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

observa, quando se procede à referida adição algébrica das ditas diferenças mensais apuradas.

Dessa forma, a princípio, desenha-se correto o procedimento fiscal relativamente à apuração das diferenças, porém o mesmo não se pode dizer quanto à tipificação das diferenças negativas como sendo "omissão de compras", sem que se tenha efetuado as investigações devidas quanto à real aquisição das mercadorias tidas como adquiridas com recursos à margem da tributação. No caso, o ônus da prova caberia à fiscalização, que poderia saná-la obtendo-se junto ao fornecedor das mercadorias, ou através de outro elemento válido de prova, a comprovação do seu efetivo pagamento, em que ficasse evidenciado que o mesmo se dera com recursos à margem da escrituração.

E mais.

Mesmo à vista dessa prova, se existente fosse, seria de se concluir que, em se tratando de compra não escriturada, portanto não levada a débito do custo das mercadorias vendidas, saíra com a correspondente emissão da nota fiscal de venda, tendo, assim, sido tributada. Do exposto, deduz-se que, no mínimo, referido custo seria levado em consideração, tributando-se a diferença. Faz-se mister ressaltar, ainda, que a presunção legal para a tributação, como omissão de receitas, de compra não escriturada, somente foi autorizada pelo art. 41 da Lei n.º 9.430, de 27/12/96, não se aplicando aos períodos de apuração de que trata o presente lançamento, que são do ano de 1995.

Por outro lado, no que diz respeito à omissão de receita representada pelo resultado positivo da diferença, caracterizando a venda não escriturada de mercadoria, entendo perfeito o entendimento fiscal, porquanto a recorrente não trouxe aos autos elementos que a descaracterizasse. A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que trata-se de infração que somente pode ser infirmada mediante a apresentação de prova documental insofismável, não logrando a recorrente fazê-lo.

2. Neste segundo ponto, a autuação seguiu estritamente a regra contida no inciso II do art. 238 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11/01/94-RIR/94, que diz:

B

J

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

*"Art. 238. Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 236 os estoques deverão ser avaliados (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 14, §3º):*

*I – [...];*

*II – os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda do período-base."*

Intimada no curso da ação fiscal, a autuada declarou (fls. 209) não possuir *sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração*, enquadrando-se, assim, na situação prevista no supra transcrito dispositivo regulamentador. A autoridade fiscal procedeu a devida avaliação dos estoques desses produtos acabados, existentes no final do período fiscalizado, apurando, assim, a diferença de estoque objeto do lançamento.

Sendo assim, a propósito do presente item, entendo que o trabalho fiscal não merece reparo, pois o procedimento pautou-se no fiel cumprimento da regra contida no supra transcrito dispositivo do RIR/94, mostrando-se despidendo maiores considerações a respeito.

A recorrente insurge-se também contra a aplicação da multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, atribuindo à mesma caráter confiscatório e, conseqüentemente, sua inconstitucionalidade.

A esse respeito, entendo que outro não poderia ter sido o procedimento da autoridade de fiscalização, em face da competência que lhe é atribuída, de forma vinculada e obrigatória, pelo art. 142 e parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN, sendo, portanto, cabível e impositiva a aplicação dessa multa, nos lançamentos efetuados em procedimentos de ofício.

Tal entendimento traduz a jurisprudência já consolidada dos Conselhos de Contribuintes, consoante se pode observar dos julgados assim ementados:

*Acórdão nº 107-03.095 - Sessão de 14/06/96.*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O descumprimento da lei pela recorrente, não recolhendo a contribuição devida no prazo legal e não tendo se antecipado a Fazenda Nacional, justifica a penalização nos termos postos no auto de infração.*

*Acórdão nº 107-04.227 - Sessão de 11/06/97.*

*IRPJ - FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL - A falta de recolhimento mensal do IRPJ, nos termos da Lei nº 8.541/92, acarreta o lançamento*

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

*de ofício para exigência de seus valores juntamente com os seus consectários de lei.*

*Acórdão nº 107-03.959 - Sessão de 18/03/97.*

*PENALIDADES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Independente da modalidade de tributação eleita pela pessoa jurídica, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto de renda, nos termos do que dispõe o art. 40 da Lei 8.541, enseja o lançamento de ofício com a imposição da multa do artigo 4º da Lei 8.218/91.*

*Acórdão nº 107-04.100 - Sessão de 18/04/97*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Verificando a Fiscalização Federal que o contribuinte deixou de apresentar a declaração de rendimentos e não satisfaz as obrigações tributárias principais a elas inerentes, impõe-se o lançamento de ofício de todos os gravames devidos. [...]*

No que diz respeito aos aspectos relacionados com a constitucionalidade da legislação que impõe a cobrança da multa de ofício, no percentual em que foi lançada, entendo não ser este o foro competente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei, competindo privativamente ao Poder Judiciário fazê-lo.

Por derradeiro, quanto à aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC sobre os débitos fiscais vencidos, melhor sorte não cabe à recorrente, pois a mesma está sendo aplicada com previsão legal, por força da Lei n.º 9.065/95, art. 13, em consonância com o art. 161, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional – CTN, que admite taxa diversa de 1% ao mês, se assim dispuser a lei. O debate sobre a constitucionalidade da referida lei não deve ser efetuado em sede do contencioso administrativo tributário, por se tratar de matéria cuja apreciação é de competência privativa do Poder Judiciário, conforme já ressaltado em relação ao item precedente.

A decisão prolatada quanto ao presente lançamento de ofício, dito principal, aplica-se aos seus consectários, referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 277), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 283), à Contribuição Social sobre o Lucro – CSL (fls. 289) e ao Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 295), em face da íntima relação de causa e efeito entre eles existentes.

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, para excluir da tributação a omissão de receitas caracterizada pela existência de compras que não teriam sido escrituradas.

É como voto.

 Sala das Sessões, em 06 de Novembro de 2002

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA – Relator.

Na sessão de 06 de novembro de 2002 desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a procedência do recurso voluntário acerca do ilícito denominado omissão no registro de compras, tive a oportunidade de acompanhar o voto do ilustre Conselheiro Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, notadamente pelo seu desfecho e não pela sua motivação – pelos seus fundamentos - da qual, *data venia*, divergi de forma acentuada.

Estou convencido de que a omissão de receita pela falta de escrituração contábil das notas de compras independe de prescrição legal que autorize o lançamento, a exemplo do que vem esposando a reiterada jurisprudência deste Conselho, máxime desta Câmara. Ilustres pares vêm defendendo a tese de que até o advento dos arts. 40 e 41 da Lei n.º 9.430/96, não havia como o fisco presumir o ilícito omissão de receita por omissão de compras, por exclusiva falta de previsão legal. Emprestam à chamada previsão legal o conceito de um remédio para cura de todos os males. Ledo engano, com a devida venia!!!!

Tenho absoluta certeza de que a presunção legal, na ótica tributária, tem o condão de inverter o ônus da prova... e só. A ausência dessa prescrição legal não retira do fisco, entretantes, a competência para o lançamento, pois é iniludível afirmar que, se a liquidação não fora objeto de lançamento contábil algum, infere-se que tal pagamento só fora possível com a utilização de recursos à margem advindos de omissão de receita ( operacional ou não, pretérita ou não ).

O que mais poderia inverter o ônus da prova do que a própria omissão no registro de compras ? É consabido que a omissão no registro de compras compromete o nível de estoques, o resultado contábil-fiscal do exercício, os créditos de ICMS, os registros fiscais, as demonstrações financeiras etc.etc.etc. Portanto, a inversão da prova independerá de prescrição legal. E mais: a prescrição legal, quando

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

manifesta, também não convalidará, por certo, qualquer exigência, se não restarem presentes - tanto no levantamento do ilícito, na sua tipificação e, principalmente na construção de sua base de cálculo -, os pressupostos inarredáveis que possam garantir um lançamento sem máculas, como se proporrá mais a seguir.

Curioso que, a despeito da preocupação de alguns pela previsão legal, contrário senso, se a hipótese acusatória voltasse para, v.g., **a mesma infração**, entretanto sob a denominação de, **custos pagos e não escriturados**, alguns dos senhores julgadores ainda que levados por equívoca acuidade, em sua grande maioria confirmaria o ente acusatório, como se diferença houvesse entre ambos os ilícitos apontados. Não se aperceberiam, estou crível, que se trata apenas da mesma infração descrita, porém explicitada de forma diferente.

Em quaisquer dos casos, o fisco deve se preocupar um pouco mais na formulação da imputação fiscal nesse mister. Eis alguns traços que, se não observados, levam-me a concluir pelo provimento aos rogos recursais, ainda que com fundamentos bem distantes dos alhados pela dominante jurisprudência administrativa, reitera-se.

Inicialmente, a omissão de receita por falta de registro de compras só ficará caracterizada, cumulativamente, se a empresa adquirente efetivar o pagamento dos referidos títulos; e, a inflição decorrente se materializar nas datas pontuais e coincidentes com a ocorrência da respectiva liquidação.

Tal cuidado na formulação acusatória deve ser sempre uma constante, pois diferente da omissão de vendas (a qual independe da data do recebimento das operações em face do regime de competência que consagra o seu reconhecimento na escrituração), a omissão no registro de compras fixa a certeza - quando adimplida a obrigação - de que o recursos advieram, com todas as luzes, do *caixa dois*. E esses recursos, apenas como ilustração, podem ter suas origens em vários vetores, como se poderá verificar a seguir:

 se o pagamento for à vista, nada há a obstar. Se, entretanto, a sua

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

liquidação ocorrer a prazo, deve-se atentar para o fato de a liquidação decorrer não de recursos anteriores e à margem da escrituração, mas da própria venda não-contabilizada dos bens adquiridos e oriundos da respectiva omissão do registro de compras em face do alongamento da dívida - *vis-à-vis* a data da venda e do seu correlacionado recebimento.

Como reforço, poderá ocorrer a hipótese de a empresa não pagar definitivamente a dívida contraída pela aquisição não-contabilizada de bens, fato que afasta a exigência a teor de omissão de receita por omissão do registro de compras. Entretanto, ocorrente a venda dos produtos defluentes, sem emissão de nota, tal fato possibilitará distribuição de recursos aos sócios de forma marginal, tipificando a denominada omissão de receita por omissão de vendas.

Outra ordem de preocupação ao se tecer o respectivo auto de infração e que se soma ao que tudo o mais ao que aqui já fora enunciado fica reservada à proposição de omissão no registro de compras detectável a partir de levantamentos quantitativos de estoques, onde o desequilíbrio da equação **Estoque inicial + Compras – Estoque Final < Vendas Operacionais** denuncia tal incongruência. Como corolário, duas sub-vertentes devem povoar as ações do Agente Fiscal antes mesmo de se concretizar o respectivo auto de infração:

- a) se a empresa adota o inventário periódico; e
- b) qual o tipo de método de custeamento dos estoques.

Em sendo o inventário permanente o adotado, o indício deve apontar para uma subavaliação dos estoques ( redução dos valores dos itens ). Tal evidência permite à empresa conformar os valores de custos dos itens físicos em estoques ( acima do montante contabilizado ) com a preexistente omissão no registro de compras. Nesse caso, não haverá como exigir a subavaliação de estoques, de forma concorrente com a omissão de receita por omissão no registro de compras. Aliás, dir-se-á que a subavaliação não deve nunca ser tratada como infração no modelo em destaque ( inventário permanente ); é, tão-somente, um indício do ilícito aqui tratado e que fora, em alguma medida ( ou totalmente ) anulado pelo contribuinte ao término do

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

período de competência. A subavaliação demonstra que a empresa, poder-se-ia afirmar, reconheceu em sua escrituração, na ótica da receita, todos ou alguns dos itens de compra até então marginais. É possível, em grande medida, que o valor de venda desses itens, agora escriturados pela ótica da receita, frise-se, esteja aviltado (hipótese de subfaturamento). É de se inferir, pois, que a subavaliação demonstrará que todo ou algum item de custo omitido fora reconhecido na outra ponta (por venda efetuada).

Contrário senso, se houver a concretização da exigência do indício (diferencial de valores) implicará "desaquecimento" ou anulação dessa internação. Nesse caso, resta claro que o contribuinte reconheceu uma receita sem contrapartida física da mercadoria adquirida e sem registro no período ou nos períodos seguintes, passando a obter um lucro operacional maior (se não ocorrer o denominado subfaturamento, reitera-se).

Não há, pode-se afirmar, qualquer intenção - ao se perpetrar a subavaliação de estoque - de se promover um aumento, no período corrente, do custo de mercadorias vendidas; mas sim, o que provavelmente compelira o contribuinte a fazê-lo foi a intenção de ajustar - na ótica financeira - os níveis de estoques ao que contabilmente houvera sido registrado ao longo do período.

**Corolário: contrariamente ao que a maioria tem esposado, a tributação a teor de subavaliação impõe ao contribuinte uma exigência que permite anular o reconhecimento da receita proveniente dos itens omitidos.**

Um outro aspecto diz respeito à apuração do custo médio, por excelência. O fisco ao detectar uma omissão no registro de compras deve incorporar as quantidades *versus* os valores de aquisição e promover o **recálculo do custo médio** das mercadorias marginais. Nunca se estereotipar na grade contabilizada, pois, dessa forma, olvidando os itens omitidos, por certo se estará convalidando os registros omissos da empresa, além de alçar uma base de cálculo completamente equívoca.

O quadro a seguir mapeia as possíveis infrações e o momento de sua incidência. Neste mesmo modelo expõe-se as diversas possibilidades ocorrentes

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

propiciadas pela omissão no registro de compras. Nele estão grafadas também as operações de vendas sem e com emissão de nota fiscal - parcial ou integral. Observe-se que há pelo menos quatro possibilidades de omissão de receita operacional (de "a" a "d"). Na eventualidade dos itens "a" e "b" é necessário que o fisco investigue as datas da liquidação das obrigações não-escrituradas para protestar pelo correspondente tributo; na hipótese "c" e "d", cabe ao fisco fazer o levantamento quantitativo para se exigir a correspondente prestação. O único item não sujeito à tributação por omissão de receitas ( não sujeito em qualquer hipótese, reitera-se ) é o constante do título "II". Uma simples verificação no Livro Registro de Inventário em confronto com as notas de compras contabilizadas (últimas compras) demonstrará tal anomalia ou não. Como já afirmado, esse indício pode estar presente em várias hipóteses, sem se descartar a infração omissão de receita concorrente, máxime quando sobrevierem vendas com emissão de notas com valores de vendas subestimados ou meia-notas fiscais.

É importante advertir - em benefício da consistência acusatória - que o Agente Fiscal deverá verificar, previamente e através de diligência, se as compras não-escrituradas foram, integralmente ou não, devolvidas ao seu fornecedor. Eis uma outra preocupação fiscal que não se pode desprezar.

Processo n.º : 13808.001182/99-60

Acórdão n.º : 107-06.873

INFRAÇÕES	N O T A F I S C A L						
	V E N D A S						
	Sem Emissão		Com Emissão		Sem Emissão	Com Emissão	
	Com Recebimento		Integral	Parcial		Integral	Parcial
Após o pagt.º das compras	Antes do pagt.º das compras	Obs.: sem pagamento de compras					
<b>I - OMISSÃO DE RECEITA</b>							
a) compras com recursos anteriores à margem da escrituração	●			●			
b) compras com recursos posteriores à margem da escrituração		●		●			
c) omissão de vendas					●	●	
d) omissão de estoques				●		●	
<b>II - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES</b>			●	●		●	

**Obs:** 1 - O momento de incidência da omissão de receita ("a" e "b") ocorre na data do pagamento das compras não-contabilizadas.  
 2 - As demais omissões ("c" e "d") ocorrem no momento da sua constatação, ou no último dia do período-base da infração.

Processo nº : 13808.001182/99-60  
Acórdão nº : 107-06.873

Assente todas as considerações prévias, importa frisar que, se há mais de uma razão para se negar provimento ao recurso voluntário impetrado pelo sujeito passivo, uma só basta para cumprir os desígnios antes formulados.

Sala de Sessões – DF, em 06 de novembro de 2002.

  
NEICYR DE ALMEIDA