



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15374.002554/99-11
Recurso nº 163.814 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.250 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente POSTO DE GASOLINA QUATRO ESTRELAS LTDA.
Recorrida 9ª TURMA / DRJ RIO DE JANEIRO-I / RJ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1996

OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO FÍSICA DE COMBUSTÍVEIS.

Se o Fisco não comprova adequadamente os quantitativos de vendas de combustíveis em que se baseou, devem ser considerados os totais admitidos pela recorrente, neles incluído o fator de evaporação, conforme estabelecido em Portaria do DNC. Na valoração das receitas de revenda de combustíveis, devem ser empregados os preços efetivamente praticados nas bombas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

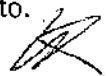
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência do IRPJ, e reflexos na CSLL e IRRF, nos meses de janeiro a julho, agosto e novembro de 1995; os valores indicados na tabela elaborada na parte final do voto condutor, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM: 15 MAR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, Rogério Garcia Peres, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.



Relatório

POSTO DE GASOLINA QUATRO ESTRELAS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 5.737, de 09/09/2004, da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro - I / RJ, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de créditos tributários do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fl. 177) e reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL – fl. 200), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS – fl. 204), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS – fl. 209) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF – fl. 196), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1995. O total da exação alcança R\$ 784.789,66, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros moratórios, conforme discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 01). A ciência do contribuinte se deu pessoalmente, em 30/11/1999 (fl. 177).

Segundo descreve o autuante, foi apurada omissão de receitas caracterizada: a) *“pela falta ou insuficiência de sua contabilização”*, evidenciada mediante o confronto da movimentação física de combustíveis com a receita contabilizada, conforme o quadro demonstrativo de fls. 193/195; e b) *“pela constatação de que a documentação apresentada, além de não compor os valores contabilizados, não faz prova de constituir obrigação”*, fato que revela a existência de passivo fictício. Foi acrescentada à descrição dos fatos a informação de que em alguns títulos, anexados por cópia aos autos para fins de amostragem, ou não figuram as suas liquidações, ou eles contêm características de despesa ou custo pago à vista.

Encontra-se às fls. 193/195 um demonstrativo que indica, de cada um dos meses de 1995: (i) o estoque inicial, o estoque final e o preço médio de aquisição de combustível extraídos do Livro de Inventário; (ii) as compras extraídas do relatório fornecido pela Petrobras Distribuidora, fornecedora da interessada (fls. 62/146); e (iii) a receita que foi e a que deveria ser escriturada.

Ciente das exigências e com elas irredutível, a interessada apresentou a impugnação de fls. 217/220, em que traz as alegações assim sintetizadas pelo diligente relator do processo em primeira instância:

7.1. contra a acusação de omissão de receitas embasada na movimentação física de combustíveis:

7.1.1. que tem contrato com a Petrobras Distribuidora;

7.1.2. que o relatório fornecido por aquela empresa, no qual se fundamentou a autuação, indica todas as compras de combustíveis realizadas em 1995;

7.1.3. que, assim, fica comprovado que ela jamais deixou de registrar qualquer compra em seus livros;

7.1.4. que a diferença de vendas levantada pelo fisco ocorreu num período em que ela pagava imposto sobre venda a varejo de combustíveis (IVVC), o qual, em

obediência à Constituição Federal e à Lei nº 1.363, de 1988, era apurado e recolhido aos cofres da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, conforme consta nas guias próprias;

7.1.5. que, por estar submetida a fiscalizações periódicas para comprovação das devidas apurações extraídas do livro LMC, não poderia sonegar da prefeitura, do estado e da Receita Federal suas receitas; e

7.1.6. que as três tabelas apresentadas (Litros x Preço de Bomba; Preço do Combustível x Alíquota de IVVC; e Comparação do Fisco x Pagamento de IVVC) comprovam que ela não sonegou receitas; que o que houve foi uma falha nos lançamentos contábeis, a qual, no entanto, não alterou a apuração do imposto.

7.2. Contra a imputação de omissão de receitas presumida da manutenção de passivo fictício:

7.2.1. alegou que todas as despesas - as de aluguel, fretes, manutenção e instalação de equipamentos e de prestação de serviços - encontram-se comprovadas pelos documentos juntados à impugnação;

7.2.2. que os comprovantes das despesas de aluguel não foram acolhidos pela fiscalização, por não conter a assinatura da Petrobras Distribuidora; as cópias das declarações e dos boletos bancários pagos, entretanto, foram encontrados e juntados à impugnação; e

7.2.3. que, quanto às demais despesas, houve apenas divergência de interpretação, uma vez que ela utiliza uma estimativa de despesas, para ter controle de custos mensais e, assim, evitar desperdícios operacionais.

7.3. Contra a cobrança do PIS e da Cofins, alegou apenas que paga esses tributos na fonte, conforme Emendas Constitucionais.

A 9ª Turma da DRJ em Rio de Janeiro - I / RJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 5.737, de 09/09/2004 (fls. 347/359), considerou procedente em parte o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1996.

Ementa: LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO.

A verificação de que houve venda de mercadoria sem o seu registro nos livros comerciais da contribuinte justifica o lançamento do imposto.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO.

A existência de títulos não liquidados comprova as obrigações escrituradas e inibe a presunção de omissão de receitas.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Exercício: 1996

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS). CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).

AR

*DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOL PARA FINS
CARBURANTES. SUBSTITUIÇÃO.*

As contribuições para o Programa de Integração Social e para o financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a venda de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes são devidas pelos distribuidores daqueles derivados, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas.

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
(CSLL). IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).
DECORRÊNCIA.*

Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Por oportuno, esclareço que a primeira infração (falta ou insuficiência de escrituração de receitas) apontada para o IRPJ foi mantida, e a segunda infração (passivo fictício) foi afastada. As exigências de PIS e COFINS foram integralmente afastadas, e as de CSLL e IRRF foram mantidas na mesma proporção das exigências do IRPJ.

Ciente da decisão de primeira instância em 07/06/2005, conforme Aviso de Recebimento à fl. 369v, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/07/2005 conforme carimbo de recepção à folha 371.

Do sintético porém confuso recurso interposto (fls. 371/373), conseguem-se extrair as alegações abaixo sintetizadas:

Haveria erro nos cálculos da autuação, por terem sido utilizados preços dos combustíveis em desacordo com aqueles tabelados para os postos através da Portaria MF nº 57, de 29/03/1996.

Haveria erro nos cálculos da autuação por não ter sido considerada a dedução de perdas por evaporação sobre o álcool e a gasolina, no valor de 0,6 décimos por cento, autorizada pela Portaria Federal nº 26/92.

Haveria erro nos cálculos da autuação porque o Auditor não teria observado que no preço do combustível estão inclusos tributos como PIS/PASEP/COFINS/CPMF pagos por substituição tributária.

Haveria erro no cálculo da CSLL, em que o Auditor teria usado valores superiores aos apurados por ele próprio e utilizados para fins de cálculo dos demais tributos, nos meses de fevereiro, abril, outubro, novembro e dezembro de 1995.

Haveria erro nos cálculos da autuação porque o Auditor não teria considerado a diferenciação dos preços com IVVC e preços sem IVVC.

Ao final, requer prova pericial e juntada de documentos, e conclui pela inexistência da presunção de omissão de receitas, em face dos equívocos cometidos pelo Auditor.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A irresignação da recorrente se dirige contra erros de cálculos que aponta nos autos de infração, os quais passo a apreciar.

No que toca aos preços utilizados pelo Fisco para o cálculo da receita de venda esperada, compulsando os autos, constato, à fl. 195, que se trata de preços médios, obtidos no Livro Registro de Inventário da então fiscalizada. De fato, causa estranheza que preços médios de compra sejam empregados para o cálculo de valores esperados de receitas de vendas, mas deve ser entendido que o Fisco os considerou como preço mínimo, partindo do pressuposto de que não faria sentido revender um produto por preço inferior ao de aquisição. Ainda sobre este ponto, não encontro nos autos qualquer tentativa, por parte da fiscalização, de obter o preço efetivamente praticado na venda dos combustíveis. Esse aspecto do cálculo do Fisco fica, assim, bastante comprometido, ainda mais que também não encontro nos autos cópias do Livro Registro de Inventário, do qual teriam sido extraídos os preços médios.

Por sua vez, a recorrente alega que, por ocasião dos fatos geradores (ano-calendário 1995), os preços dos combustíveis seriam tabelados pelo Ministério da Fazenda, através da Portaria MF nº 57, de 29/03/1996, e faz anexar (fls. 400/405) cópias de circulares do Sindicato do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo no Estado do Rio de Janeiro contendo o cálculo dos combustíveis, inclusive o *"preço real de bomba em Real"*, para álcool e gasolina, comuns e aditivados. Não consegui localizar o teor da portaria mencionada, até mesmo pela falta de sua data de publicação no Diário Oficial. No entanto, parece um contrasenso admitir que uma portaria de março de 1996 pudesse tabelar os preços do ano já encerrado de 1995.

Ao pesquisar sobre o assunto, encontrei a Nota nº 01, de 30/11/1998, da SEAE – Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda¹. Ali, ao historiar os ajustes na política de preços de combustíveis desde o ano de 1990 até 1998, é destacado o seguinte ajuste: *"liberação dos preços ao nível do consumidor e dos preços de faturamento das companhias distribuidoras para a gasolina e para o álcool hidratado em todo o território nacional, a exceção de alguns municípios da Região Norte supridos pelo modal fluvial (março/96)"*. É de se admitir, assim, que os preços de venda de combustíveis, de fato, eram tabelados para os postos revendedores no ano-calendário 1995, como afirma a recorrente, e que seria possível ao Fisco obtê-los. Na ausência dessa informação, entendo que devam ser considerados os valores que constam às fls. 400/405, na linha intitulada *"preço real de bomba em Real"*, apresentados pela interessada.

No entanto, não se há de acolher as alegações da recorrente acerca de preços com ou sem IVVC, ou da inclusão no preço de venda de PIS, COFINS e outros tributos, por não ter sido adequadamente demonstrado por qual motivo esses tributos incidentes sobre vendas deveriam ser excluídos da receita bruta. Se há tributos incluídos na receita bruta, caberia ao contribuinte demonstrar detalhadamente de que forma isso se dá, e pleitear de maneira específica a dedução, e não genericamente, sem apontar os valores, como foi o caso. Assim, deve prevalecer o preço final na bomba, aquele cobrado do consumidor, para fins de cálculo da receita bruta.

¹ http://www.seae.fazenda.gov.br/central_documentos/notas_imprensa/1998-1/Nt981209

Prosseguindo na análise, encontro divergências entre os quantitativos de vendas mensais apurados pelo Fisco, com base no Livro Registro de Inventário (LRI), e aqueles que constam dos demonstrativos do contribuinte, ao que parece, apurados com base no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Ressalto, mais uma vez, que não encontro cópia do LRI nos autos. Quanto ao LMC, o contribuinte fez acostar cópia tão somente das páginas que registram a movimentação de álcool, às fls. 379/390. Cabem os seguintes comentários:

O contribuinte foi intimado (item 4 do Termo de Intimação à fl. 16) a apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), mas não há notícia sobre o atendimento ou não a essa intimação.

O estoque de abertura (saldo inicial), em janeiro de 1995, é o mesmo considerado pelo Fisco e pelo contribuinte: 5.824 litros.

Também não há divergências entre as compras registradas mensalmente no demonstrativo do Fisco e no LMC.

A partir daí, as divergências se acumulam, explicadas, apenas em parte, pelas perdas por evaporação apropriadas pelo contribuinte² e não consideradas pelo Fisco, a tal ponto que o estoque de fechamento (saldo final), em 31/12/1995, é de 72.674 litros, segundo o LMC (fl. 390), e de 36.033 litros, segundo o levantamento do Fisco (fl. 195).

A falta, nos autos, de cópias do LRI impede que se faça a comparação com mais detalhes. Também não há qualquer menção sobre o motivo pelo qual os valores de um livro (LRI) teriam sido preferidos pelo Fisco em relação ao outro (LMC).

No que toca à gasolina, as incertezas se agravam. No levantamento do Fisco (fls. 193/195) os estoques inicial e final são considerados por uma única quantidade para as gasolinas comum e aditivada, enquanto em seus confusos demonstrativos de fls. 395/399 a interessada separa esses dois tipos de combustível. Não há nos autos cópias nem do LRI nem do LMC.

Em síntese, não encontro meios de prova para chegar ao quantitativo de vendas de combustíveis apurado pelo Fisco, nem aquele que afirma o contribuinte.

Devo ressaltar que se trata de acusação de omissão de receitas, apurada diretamente, supostamente com base na escrituração da fiscalizada, e que o ônus da prova recai sobre aquele a quem dela se aproveita. Não é o caso de presunção legal, situação em que se inverteria o ônus da prova. No caso em tela, caberia ao Fisco comprovar, mediante cópia da escrita contábil e fiscal da interessada, a omissão de receitas apontada. As graves incertezas aqui verificadas sobre o quantitativo de vendas e o preço a ser empregado, além do fato de não terem sido consideradas as perdas por evaporação, admitidas pelo próprio Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), retiram do quantitativo de vendas apurado pelo Fisco a certeza de que se deveria revestir, pelo que considero que devam ser adotados, no cálculo, os quantitativos de vendas admitidos pela própria recorrente, em seus demonstrativos de fls. 395/399, para as gasolinas comum e aditivadas, e no LMC, para o álcool.

² O DNC admite perda de até 0,6% do estoque físico de combustível, a cada mês, nos termos do art. 5º da Portaria nº 26, de 13/11/1992, do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, publicada no DOU de 16/11/1992 - Fl. 406.

Cabe observar que a recorrente não fez qualquer objeção aos valores de receitas que o Fisco apontou como escriturados em seu demonstrativo de fls. 193/195, pelo que esses valores serão considerados para fins de comparação com a receita admitida pelo contribuinte.

Os quadros a seguir refletem os cálculos feitos a partir dos quantitativos de vendas admitidos pela recorrente, considerando também o "preço real de bomba em Real", conforme antes especificado.

ÁLCOOL

Mês/Ano	Quantitativo de vendas admitido pela recorrente (litros)	Preço real de Bomba (R\$/litro)	Receita da Venda de Alcool (R\$)
jan/1995	103.079	0,409	42.159,31
fev/1995	109.685	0,409	44.861,17
mar/1995	110.641	0,409	45.252,17
abr/1995	103.547	0,409	42.350,72
mai/1995	121.997	0,409	49.896,77
jun/1995	111.264	0,409	45.506,98
jul/1995	112.083	0,409	45.841,95
ago/1995	141.812	0,409	58.001,11
set/1995	93.305	0,409	38.161,75
out/1995	80.910	0,456	36.894,96
nov/1995	89.968	0,456	41.025,41
dez/1995	107.929	0,456	49.215,62

GASOLINA COMUM

Mês/Ano	Quantitativo de vendas admitido pela recorrente (litros)	Preço real de Bomba (R\$/litro)	Receita da Venda de gasolina comum (R\$)
jan/1995	81.809	0,514	42.049,83
fev/1995	70.323	0,514	36.146,02
mar/1995	80.107	0,514	41.175,00
abr/1995	86.211	0,514	44.312,45
mai/1995	91.059	0,514	46.804,33
jun/1995	71.434	0,514	36.717,08
jul/1995	95.849	0,514	49.266,39
ago/1995	154.357	0,514	79.339,50
set/1995	88.735	0,514	45.609,79
out/1995	77.733	0,559	43.452,75
nov/1995	92.213	0,559	51.547,07
dez/1995	115.489	0,559	64.558,35

GASOLINA ADITIVADA

Mês/Ano	Quantitativo de vendas admitido pela recorrente (litros)	Preço real de Bomba (R\$/litro)	Receita da Venda de gasolina aditivada (R\$)
jan/1995	112.406	0,524	58.900,74
fev/1995	108.707	0,524	56.962,47
mar/1995	125.033	0,524	65.517,29
abr/1995	126.648	0,524	66.363,55
mai/1995	121.414	0,524	63.620,94
jun/1995	134.499	0,524	70.477,48
jul/1995	134.199	0,524	70.320,28
ago/1995	187.506	0,524	98.253,14
set/1995	125.539	0,524	65.782,44
out/1995	109.314	0,570	62.308,98
nov/1995	114.782	0,570	65.425,74

Mês/Ano	Quantitativo de vendas admitido pela recorrente (litros)	Preço real de Bomba (R\$/litro)	Receita da Venda de gasolina aditivada (R\$)
dez/1995	152.123	0,570	86.710,11

A seguir, o total das receitas, recalculado conforme demonstrativos acima, será comparado, mês a mês, com a receita de vendas escriturada. Diferenças negativas (valor da receita menor que valor escriturado) serão desconsideradas e o valor lançado correspondente a esse mês será integralmente afastado. Diferenças positivas (valor da receita maior que valor escriturado) serão comparadas com o valor tributável lançado. Ao final, o valor tributável do lançamento mantido será essa diferença positiva apurada, limitada ao valor lançado, desde que não é possível agravar a exigência. O demonstrativo a seguir dá conta da aplicação desses critérios.

TOTALIZAÇÃO

Mês/Ano	Receita Total de Vendas, recalculada (R\$)	Receita de vendas escriturada (R\$)	Valor Tributável lançado (R\$)	Valor Tributável mantido (R\$)	Valor Tributável afastado (R\$)
jan/1995	143.109,88	134.122,00	15.913,78	8.987,88	6.925,90
fev/1995	137.969,66	143.738,67	5.048,65	0,00	5.048,65
mar/1995	151.944,46	142.630,08	17.773,89	9.314,38	8.459,51
abr/1995	153.026,73	141.507,92	14.135,92	11.518,81	2.617,11
mai/1995	160.322,04	151.970,11	14.553,57	8.351,92	6.201,65
jun/1995	152.701,53	171.576,93	10.055,18	0,00	10.055,18
jul/1995	165.428,61	182.596,49	19.327,68	0,00	19.327,68
ago/1995	235.593,75	188.471,91	53.181,67	47.121,84	6.059,83
set/1995	149.553,97	124.713,29	17.849,07	17.849,07	0,00
out/1995	142.656,69	123.635,72	10.201,53	10.201,53	0,00
nov/1995	157.998,22	140.965,90	24.052,84	17.032,32	7.020,52
dez/1995	200.484,09	156.089,81	7.390,92	7.390,92	0,00

Finalmente, no que se refere à reclamação de diferenças nos valores da CSLL nos meses de fevereiro, abril, setembro, outubro e novembro de 1995, que seriam diferentes daqueles apurados pelo próprio Fisco e empregados no cálculo dos demais tributos, não assiste razão à recorrente. Os valores tributáveis da CSLL estão perfeitamente discriminados, por infração, à fl. 201 dos autos, e são rigorosamente os mesmos apurados pelo Fisco e empregados no cálculo dos demais tributos exigidos neste processo, como se pode constatar comparando-se as fls. 178, 197, 205 e 210.

O equívoco do contribuinte provavelmente se deve a ter examinado acodadamente o Demonstrativo de Apuração da CSLL (fl. 202), em que os valores apurados de infrações já se encontram somados. Em assim sendo, no mês de fevereiro, o valor apurado é de R\$ 50.028,24, correspondente a R\$ 5.048,65 da infração de omissão de receitas por insuficiência de escrituração, somados a R\$ 44.979,59, da infração de omissão de receitas com base em passivo fictício/não comprovado. O mesmo ocorre nos meses de abril, setembro, outubro e novembro, exatamente os meses em que foi apurada pelo fisco a infração de passivo fictício.

Ressalto que, no atual estágio do processo, essa reclamação não mais teria qualquer razão de ser, visto que a infração de passivo fictício foi afastada em primeira instância, restando tão somente a primeira infração apontada pelo Fisco, aqui objeto de exame.

Em conclusão, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto para afastar a exigência sobre o IRPJ nos meses e valores tributáveis do quadro seguinte e, proporcionalmente, também as exigências reflexas do IRRF e CSLL.

Mês/Ano	Valor Tributável afastado (R\$)
jan/1995	6.925,90
fev/1995	5.048,65
mar/1995	8.459,51
abr/1995	2.617,11
mai/1995	6.201,65
jun/1995	10.055,18
jul/1995	19.327,68
ago/1995	6.059,83
nov/1995	7.020,52


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator