



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

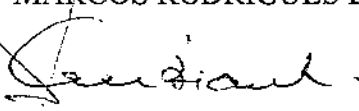
Processo nº 15374.003613/00-29
Recurso nº 145.090 De Ofício
Acórdão nº 1302-00.185 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1998
Recorrente 10ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ
Interessado GASTAL S.A. COMÉRCIO E INDÚSTRIA

RECURSO DE OFÍCIO. Decisão de primeira instância pautada dentro das normais legais que regem a matéria e de conformidade com o que consta nos autos não merece qualquer reparo. Recurso de ofício a que se nega provimento.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral pela Recorrente Dr. Edgard do Amaral Souza - OAB/RJ nº 100.369.


MARCOS RODRIGUES DE MELLO – Presidente

IRINEU BIANCHI – Relator

EDITADO EM: 26 ABR 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcelo de Assis guerra, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Irineu Bianchi e Marcos Rodrigues de Mello.

Relatório

Adoto o relatório da Resolução nº 105-1.237 (fls. 232/241), da Quinta Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, como segue:

Contra a empresa acima identificada foi lavrado em 18/12/2000 o Auto de Infração de fls. 113/136 para formalização da exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 1.893.196,37, de Contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 49.223,10, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 605.822,84, e de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 151.455,71, relativos ao ano-calendário de 1997.

Os autos de infração, cientificados ao sujeito passivo em 19/12/2000, apresentam as seguintes infrações:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de receita, caracterizada pela diferença entre os valores escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS da matriz e o total constante na Declaração de Rendimentos, a título de vendas de mercadorias.

002 - OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇA DE ESTOQUES/OMISSÃO DE COMPRAS

Omissão de Receita Operacional, caracterizada por Omissão de Compras, tendo como base a diferença negativa entre o estoque final de peças apurado pela fiscalização e o estoque final de peças constante na Declaração de Rendimentos.

003 - OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇA DE ESTOQUES/OMISSÃO DE VENDAS

Omissão de Receita Operacional caracterizada por OMISSÃO DE VENDAS, tendo como base a diferença positiva entre o estoque final de veículos apurado pela fiscalização e o estoque final de veículos constante na Declaração de Rendimentos.

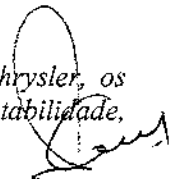
Inconformada, a autuada, por meio do seu representante legal devidamente habilitado nos autos, apresentou impugnação (fls.138 a 161), na qual alega que:

- Os lançamentos são abusivos, ilegais e devem ser prontamente cancelados;

- É pessoa jurídica que tem por objeto social a representação e a comercialização de veículos novos, usados e peças sobressalentes da marca Chrysler, bem como a prestação de serviços de oficina e assistência técnica, como consta de seu estatuto social;

- Adquire os veículos de seu único fornecedor, a Chrysler, os contabiliza em conta específica de sua contabilidade,

unân



denominada "Adiantamento a Fornecedores", mesmo antes dos veículos serem entregues;

- Com isso, reconhece e registra suas compras com base nas mercadorias que lhe são faturadas pela Chrysler antes mesmo dessas mercadorias ingressarem fisicamente nos seus estabelecimentos e nos seus estoques;

- Posteriormente, quando os veículos e peças ingressam fisicamente no seu estabelecimento, algumas vezes semanas após a contabilização na referida conta "Adiantamento a fornecedores", estes dão entrada no estoque de mercadorias para revenda. Algumas vezes até quando já compromissada a venda ao consumidor final.

- Revende veículos, na sua maioria, novos, ou seja, são veículos legalmente desembaraçados pelas autoridades aduaneiras e que são individualmente identificados, mediante número de chassi, e terão, ainda, que ser emplacados junto aos respectivos Departamentos de Trânsito Estaduais – Detran, o que só se caracteriza com a apresentação da nota fiscal de venda, para a emissão dos documentos de registro e porte obrigatório pelos motoristas, como o Certificado de Registro de Veículo – CRV e do Documento Único de Trânsito – DUT.

- Como seria possível imaginarmos que teriam sido comercializados veículos, em valor equivalente a mais de cinco milhões de reais, sem a emissão da respectiva nota fiscal de saída, imprescindível ao registro e à legalização junto às autoridades de trânsito?

Quanto ao item 001 da autuação:

- A fiscalização diante do cotejo das informações contidas na ficha nº 3, item 7 da declaração de rendimentos apresentada à SRF e as informações contidas no Livro Registro de Apuração do ICMS nº 8, teria constatado a omissão de R\$ 1.219.810,99.

- Por ter como objeto social a revenda de veículos, peças, acessórios e a prestação de serviços de assistência técnica e oficina aos veículos da marca Chrysler é contribuinte tanto do ICMS, incidente sobre as operações que envolvem a circulação de mercadorias, quanto do imposto incidente sobre as operações de prestação de serviços e assistência técnica (ISS). Por essa razão a alegada diferença corresponde exatamente ao valor dos serviços prestado, que não sofre incidência do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e, também, de algumas notas fiscais de saída canceladas, que indevidamente não foram baixadas no Livro Registro de Apuração do ICMS.

- Neste sentido, este item da autuação está fundado em erro material, pois considera como mercadorias vendidas o total das notas fiscais emitidas, quando diante do simples exame do Livro de Apuração do ICMS, verifica-se que além de existirem vendas canceladas, também, foi considerado como receita de venda de mercadorias o valor correspondente à prestação de serviços.

- Para que não permaneça nenhuma dívida requer que seja realizada perícia contábil e, para isto, indica o seu perito e os quesitos que pretende ver respondidos, protestando, ainda, pela formulação de novos quesitos, no curso da diligência, na forma do disposto no artigo 470 do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicado ao processo administrativo.

Quanto ao item 002 da autuação:

- O autuante teria extraído os valores dos estoques iniciais de peças de balancetes, bem como, as entradas de mercadorias registradas no Livro Registro de Apuração do ICMS, tendo apurado a venda de mais peças do que efetivamente possuía registrado em seus estoques, presumindo, assim, que tais mercadorias foram adquiridas com recursos mantidos à margem da tributação, ou seja, omitidos.

- O quadro demonstrativo nº 01, anexo ao auto de infração encontra-se equivocado, motivo pelo qual, produziu um resultado irreal e distorcido da realidade.

- O valor do estoque inicial de peças, constante do quadro demonstrativo nº 01, encontra-se incorreto, uma vez que não corresponde àquele escriturado em seus balancetes mensais.

- Os valores constantes da coluna "compra de peças" não foram extraídos das correspondentes notas fiscais, emitidas pelo fornecedor, mas sim, do Livro Registro de Apuração do ICMS, onde não é possível segregar quais são os valores relativos às entradas de peças e quais valores são relativos à aquisição de veículos. No referido livro fiscal apenas são contabilizadas as "entradas de mercadorias de outros estados" e as "entradas de mercadorias do mesmo estado", não possibilitando identificar o total das entradas, o que corresponde a peças sobressalentes e o que corresponde a veículos novos e usados.

- se o próprio Livro Registro de Apuração do ICMS não distingue entre veículos ou peças, como poderia o autuante chegar a determinado montante relativo a compra de peças em um mês, sem haver compulsado e sem estar fundado nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor?

- Releva notar que tem como seu principal fornecedor a Chrysler, motivo pelo qual inexistiu dificuldade em se apurar as suas compras, mediante cruzamento de informações junto a esse fornecedor.

- Só resta concluir que o quadro demonstrativo, onde foram apuradas as supostas receitas omitidas, está absolutamente equivocado e fundado em mera presunção, o que não resiste a prova constata dos autos.

- Esta presunção é relativa e esta condicionada a que existam indícios na escrituração contábil ou de qualquer outro elemento de prova, de que a pessoa jurídica mantém recursos à margem de sua escrituração.

- Os trabalhos fiscais não passaram sequer pela análise ou pela indagação junto ao seu principal fornecedor, do montante das

W. J. M.

[Assinatura]

mercadorias faturadas, ou da verificação das notas fiscais de saída, emitidas nas operações de revenda das peças sobressalentes.

- Se o principal fornecedor tivesse informado à fiscalização um montante de venda de mercadorias superior àquele registrado em seus livros fiscais, aí sim, restaria um indício de que as mercadorias não haviam sido registradas e eventualmente quitadas com recurso mantidos à margem da tributação.

- Por todo o exposto, fica cabalmente demonstrado que não ocorreram as omissões de receitas e a exigência fiscal é manifestamente incabível, devendo o item 2 do auto de infração ser julgado improcedente.

Quanto ao item 003 da autuação:

- O autuante apurou por que ele (interessado) teria comercializado veículos sem a emissão de notas fiscais, supostamente omitindo receita dessas vendas. Nada mais irreal e absurdo.

- Ele adquire os veículos do seu único fornecedor a Chrysler, registrando-os em conta específica de sua contabilidade denominada "adiantamento a fornecedores", tão logo os mesmos lhe sejam faturados, antes mesmo de tê-los fisicamente em seu estoque.

- Verificou que o autuante extraiu as informações contidas no quadro demonstrativo nº 2 dos balancetes mensais, constantes das fls. 43 a 78, além das cópias dos Livros Registro de Apuração do ICMS, de fls. 79 a 112, do presente.

- No entanto, ao se comparar os valores constantes destes livros fiscais com aqueles do quadro demonstrativo nº 2, verifica-se vários equívocos cometidos pela fiscalização, na determinação dos estoques de veículos e, por conseguinte, na apuração das receitas supostamente omitidas.

- Os valores constantes da coluna denominada "custo de mercadoria vendida - CMV" dos veículos vendidos pela impugnante não estão corretos, uma vez que foram obtidos a partir da subtração do CMV correspondentes às peças sobressalentes, o que já produz uma diferença na apuração de estoques de mercadorias e na majoração das supostas receitas omitidas à tributação.

- Outro equívoco foi considerar como custo das mercadorias vendidas o total dos veículos novos e usados, quando a escrituração contábil separa os estoques de veículos novos e usados.

- Qualquer verificação das vendas de veículos efetuadas deve necessariamente passar pela verificação junto ao único fornecedor e importador, que informará quantos veículos foram faturados para ele (interessado). Após, descontadas as eventuais

inden

Carla

perdas, quebras e devoluções, teremos um estoque mínimo de veículos novos passíveis de comercialização.

- Somente a partir da obtenção desses dados junto ao único fornecedor é que seria possível a verificação de suas vendas a fim de constatar se houve algum veículo vendido sem a emissão da respectiva nota fiscal.

- Ante todo o exposto, a única conclusão hábil a que se pode chegar é que o lançamento efetuado nos presentes autos é descabido e improcedente, devendo, desde já, ser cancelado. Caso isso não ocorra reafirma o pedido de perícia contábil, a fim de que fique materialmente provado que os valores exigidos são descabidos.

Das exigências fiscais reflexas:

- Os lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; da contribuição para o Programa de Integração Social – Pis; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins decorrem única e exclusivamente do lançamento efetuado a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Como o lançamento principal é objeto da presente impugnação, na qual é demonstrada a sua absoluta improcedência, os ditos lançamentos reflexos, para todos os efeitos legais, devem ser considerados, também, improcedentes.

Pela Decisão de fls. 199 a 225 a DRJ/Rio de Janeiro julgou o lançamento improcedente, nos termos da ementa que se transcreve:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-Calendário: 1997

Ementa: SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. PEDIDO DENEGADO.

A perícia reserva-se à elucidação de pontos relevantes e duvidosos, que requeiram laudo de técnico especializado, como subsídio para formar a convicção do julgador, não se justificando a sua realização quando os fatos puderem ser demonstrados e comprovados pela mera juntada de documentos. A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PEDIDO DE PERÍCIA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE QUESITOS. PRECLUSÃO.

A apresentação de impugnação é o momento de o contribuinte oferecer todos os elementos de que dispuser para a sua defesa, inclusive, de formular quesitos e solicitar perícia ou diligência, precluindo o seu direito de fazê-lo após o término do prazo legal.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

O momento para a juntada de provas, na esfera administrativa, é o da apresentação da impugnação, conforme previsto na legislação tributária em vigor, devendo ser indeferido o pedido

Utan

Deu.

que não observar tal determinação, a menos que se justifique por uma das exceções permitidas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica –IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO.

A simples apuração de diferença entre o valor declarado na DIRPJ e o montante registrado no Livro de Apuração do ICMS é insuficiente para indicar omissão de receitas, ainda mais quando houver inconsistência na apuração da matéria tributável objeto da autuação.

OMISSÃO DE RECEITA.OMISSÃO DE COMPRAS.

É insubsistente o lançamento efetuado com base em apuração de diferença de saldos de estoque final de mercadorias, para caracterizar a omissão de compras, se o procedimento adotado não comporta a hipótese de presunção de omissão de receita, legalmente prevista. Cabe à fiscalização demonstrar ter havido a suposta omissão.

OMISSÃO DE RECEITA. OMISSÃO DE VENDAS.

É insubsistente o lançamento efetuado com base em apuração de diferenças de saldos de estoque final de mercadorias, para caracterizar a omissão de vendas, se o procedimento adotado não comporta a hipótese de presunção de omissão de receita, legalmente prevista. Cabe à fiscalização demonstrar ter havido a suposta omissão.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o Programa de Integração Social – Pis

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

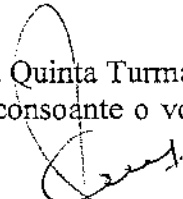
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Aplicam-se aos lançamentos denominados decorrentes ou reflexos os efeitos da decisão sobre o lançamento que lhes deu origem. Insubsistindo a exigência fiscal objeto do lançamento considerado principal, igual sorte colhe os efetivados por mera decorrência daquele.

Lançamento Improcedente.

Em razão do valor exonerado, a DRJ do Rio de Janeiro interpôs recurso de ofício a este Conselho de Contribuintes.

Através da Resolução nº 105-1.237 (fls. 231/241), a Quinta Turma do extinto Conselho de Contribuintes, converteu o julgamento em diligências, consoante o voto a seguir transcrito:



A autoridade julgadora de primeira instância, com relação ao item 001 do auto de infração afirma que há inconsistência na apuração da matéria tributável uma vez que não foi possível identificar perfeitamente a origem do montante de R\$ 75.986.736,48, que, segundo a recorrente teria sido apurado conforme Livro Registro de Apuração do ICMS.

Alega, ainda, que a constatação da diferença entre os valores do Livro Registro do ICMS com o valor declarado da DIRPJ, ambos de 1997, baseia-se fundamentalmente na circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS, situação também geradora das diferenças de estoque, objeto das apurações dos itens 002 e 003, ou seja, o controle de estoque deveria registrar com precisão a entrada e a saída de mercadorias em virtude de haver compras, vendas, devoluções de compras, devoluções de vendas.

Conclui, em seu voto, que a diferença apontada no item 001 do auto de infração está contida na apuração dos itens 002 e 003, gerando uma bitributação sobre os mesmos fatos geradores, e sendo assim considera improcedente a autuação relativa ao item 001.

Entretanto, a própria recorrente reconhece a existência de divergências nas informações entre sua escrituração e a DIRPJ.

Para que não permaneça qualquer dúvida quanto ao correto montante de omissão de receita apurado com base no Livro Registro de ICMS, faz-se necessário a segregação das receitas de vendas de mercadorias, de prestação de serviços e de devolução de mercadorias.

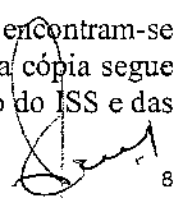
Com essas considerações, voto no sentido de converter o julgamento do recurso à repartição de origem, a fim de que seja trazida aos autos a segregação das operações informadas no Livro Registro de Apuração do ICMS, ou seja, com especificação das receitas de venda de mercadorias, de prestação de serviços ou de devolução de mercadorias relativamente ao ano-calendário de 1997, exercício de 1998.

A diligência consistiu no Termo de Intimação Fiscal de fls. 244, através da qual a recorrente restou intimada “a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, a contar da ciência deste, uma planilha demonstrando a segregação das operações informadas no Livro de Apuração de ICMS, especificando as receitas de venda de mercadorias, de prestação de serviços ou de devolução de mercadorias relativamente ao ano-calendário de 1997, exercício de 1998, conforme solicitação contida no processo administrativo nº 15374.003613/00-29”.

Em resposta (fls. 245/246), a recorrente informa que não é contribuinte do ICMS sobre a prestação de serviços, eis que não realizava operações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Disse ainda que “não há como segregar do Livro de Apuração do ICMS as receitas decorrentes de prestação de serviços porque os serviços prestados pela Fiscalizada eram tributados pelo ISS, de competência e arrecadado pelo Município do Rio de Janeiro”.

Concluiu dizendo que “as receitas de prestação de serviços encontram-se discriminadas na DIPJ referente ao exercício de 1998, Ficha 03 (página 03) cuja cópia segue anexada, e que podem ser conferidas pelas cópias extraídas do Livro de Apuração do ISS e das


8

respectivas guias de recolhimento (onde há a indicação da base de cálculo do imposto) que também seguem anexadas”.

Acostou os documentos de fls. 247/289.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI

Trata-se unicamente de recurso de ofício, com exoneração total do crédito tributário constituído via autos de infração.

As condições de admissibilidade já foram analisada pelas Quinta Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, oportunidade em que converteu o julgamento diligências, providência que restou frustrada, como relatado.

A exoneração do crédito tributário se deu com base nas seguintes razões fáticas e jurídicas:

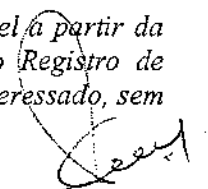
9. Com relação ao item 001 do auto de infração – omissão de receitas – receitas não contabilizadas, este tem profunda relação com os outros dois seguintes, que tratam da omissão de receitas, por diferença de estoques na omissão de compras e vendas.

Há inconsistências na apuração da matéria tributável objeto da autuação, uma vez que não foi possível identificar perfeitamente a origem do montante de R\$ 75.986.736,48, que, segundo o interessado teria sido apurado conforme Livro Registro de Apuração do ICMS.

Outro aspecto relevante a ser considerado é que a constatação da diferença entre os valores do Livro Registro de ICMS com o valor declarado da DIRPJ, ambos de 1997, baseia-se fundamentalmente na circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS, situação, também, geradora das diferenças de estoque, objeto das apurações dos itens 002 e 003, ou seja, o controle de estoque deveria registrar com precisão a entrada e a saída das mercadorias em virtude de haver compras, vendas, devoluções de compras, devoluções de vendas, etc.

Neste sentido, considero que a diferença apontada no item 001 do auto de infração está contida na apuração dos itens 002 (diferença de estoque – omissão de compras) e 003 (diferença de estoque – omissão de vendas). Logo, manter a autuação do item 001 seria onerar o interessado com uma bitributação sobre os mesmos fatos geradores.

Além do mais, o autuante apurou o valor tributável a partir da diferença entre os valores escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS e o declarado na DIRPJ do interessado, sem



identificar precisamente a que receita se referia, como já dito acima, há inconsistências na apuração do valor tributável.

Cabe alertar que, neste caso, não há previsão legal para se presumir a ocorrência da omissão de receita, sendo tarefa da fiscalização verificar precisamente o fato gerador da infração e a matéria tributável.

Por isso, considero improcedente a autuação relativa ao item 001 do auto de infração de IRPJ.

10. Com relação aos itens 002 e 003 do auto de infração – omissão de receitas, diferenças de estoque, respectivamente, por omissão de compras e por omissão de vendas, deve-se avaliar o procedimento fiscal, para se chegar à conclusão sobre sua procedência ou não.

O fiscal autuante intimou o interessado a apresentar documentação hábil e idônea e demais esclarecimentos que se fizessem necessários, para justificar as diferenças apontadas no “Quadro Demonstrativo 01 – Apuração das diferenças de estoque de peças” (fl. 38) e no “Quadro Demonstrativo 02 – Apuração das diferenças de estoque de veículos” (fl. 39).

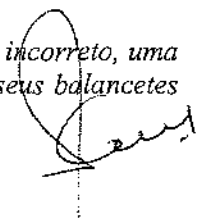
O interessado respondeu, por meio da correspondência datada de 30/11/2000, cuja cópia está acostada às fls. 40/41, que as notas fiscais de entrada e de saída encontravam-se em poder da fiscalização desde 29/08/2000 e, dado o grande número de documentos envolvidos, estava requerendo um prazo não inferior a dez dias, a contar da data da devolução dos referidos documentos, para atender à intimação.

Os documentos lhe foram devolvidos em 05/12/2000 e o fiscal autuante concedeu a prorrogação do prazo até 11/12/2000 (Termo de Devolução de Documentos – fl. 42), prazo inferior ao requerido. O fiscal lavrou o auto de infração em 18/12/2000 e o interessado foi dele cientificado em 19/12/2000.

Segundo a descrição dos fatos referentes ao item 002, ficou caracterizada a omissão de receita operacional, tendo como base a diferença negativa de estoque de peças, devido à omissão de compras, apuradas conforme valores dos estoques finais nos balancetes mensais e do valor declarado no item 24, da ficha 04, da DIRPJ do ano-calendário de 1997 (fl. 06) e demonstrada no “Quadro Demonstrativo nº 01 – Apuração das diferenças de estoque de peças” (fl. 38). Por meio do termo de intimação fiscal, de 27/11/2000 (fl. 37), o interessado foi intimado a justificar a diferença apurada, não logrando fazê-lo até a data da lavratura do auto de infração (18/12/2000).

Na sua impugnação o interessado aponta uma série de equívocos na elaboração do quadro demonstrativo nº 01 – Apuração das Diferenças de Estoque de Peças, dentre os quais:

- O valor do estoque inicial de peças, encontra-se incorreto, uma vez que não corresponde àquele escriturado em seus balancetes mensais.



- Os valores constantes da coluna "compra de peças" não foram extraídos das correspondentes notas fiscais, emitidas pelo fornecedor, mas sim, do Livro Registro de Apuração do ICMS, onde não é possível segregar quais valores são relativos às entradas de peças e quais valores são relativos à aquisição de veículos. No referido livro fiscal, apenas são contabilizadas as "entradas de mercadorias de outros estados" e as "entradas de mercadorias do mesmo estado", não sendo possível se identificar do total das entradas, o que corresponde a peças sobressalentes e o que corresponde a veículos novos e usados.

- O Livro Registro de Apuração do ICMS não distingue entre veículos ou peças.

O interessado conclui que o quadro demonstrativo, onde foram apuradas as supostas receitas omitidas, está absolutamente equivocado e fundado em mera presunção.

Ao analisar o citado demonstrativo (fls. 38), observei que o autuante partiu de um valor de "Estoque Inicial" (1), em janeiro de 1997, que não se sabe de onde foi extraído, para, com adições e subtrações, baseadas nos registros do Livro de Apuração de ICMS, obter o valor do estoque de "Mercadorias Disponíveis" (8), que, subtraído dos custos das mercadorias vendidas – "CVM" (9), registrados nos balancetes mensais apresentados, chegou ao valor do "Estoque Final Apurado" (10).

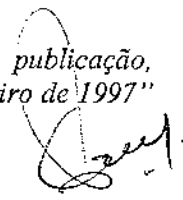
Comparando-se este valor do "Estoque Final Apurado" (10) com o valor do "Estoque Final Apresentado" (11), obtém-se, enfim, as "Diferenças Apuradas" (12), que, acumuladas durante o ano-calendário de 1997, chega-se à diferença negativa, no montante de R\$ - 426.705,91, em dezembro, considerada omissão de receitas, tendo em vista a descrição dos fatos do auto de infração, pela omissão de registros de compras. Ao assim proceder o autuante utilizou-se de uma presunção para concluir que receitas foram omitidas, uma vez que o interessado não logrou comprovar a origem da diferença apontada.

O artigo 40, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 1997, segundo o artigo 87, ambos da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcritos, trata de presunção legal de omissão de receita, admitida a prova em contrário pelo interessado, a quem caberia demonstrar não ter cometido infração.

Art. 40 – A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

(...)

Art. 87 – Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997" (grifei).



O interessado, após intimado para este fim, tem que justificar as diferenças encontradas, quais sejam, as identificadas como pagamentos não escriturados e valores mantidos no passivo para os quais não haja comprovação. No presente caso, o autuante deveria indicar valores não contabilizados de pagamentos de compras e exigir do interessado prova de que estes recursos tinham origem lícita, ou que provasse erro na escrituração.

A diferença apontada pela fiscalização, nestas circunstâncias, representa uma lacuna, que tanto pode decorrer de erro de fato, quanto pode denotar indício de infração tributária, que, por presunção legal, caso não seja comprovada, caracteriza omissão de receitas. Ou seja, considera-se que há pagamentos de compras não escriturados, sustentados com recursos omitidos, mantidos à margem da contabilidade (decorrentes da omissão de compras).

Ressalte-se que a norma legal citada fala de pagamentos não escriturados e não em diferença na conta estoque, logo, não há autorização para se presumir receitas omitidas neste caso.

O autuante, além de enquadrar a infração nos artigos do RIR/1994, lançou mão de outro artigo da Lei nº 9.430/1996, o 41, abaixo transcrito, para complementar a capitulação descrita e que trata da omissão de receita a partir do levantamento de diferenças nas quantidades de mercadorias adquiridas para revenda e as registradas em estoque final no Livro de Inventário, cujo valor da omissão é resultante da multiplicação da quantidade de peças encontradas a mais pelo respectivo preço médio, apurado no período abrangido pelo levantamento. Verbis:

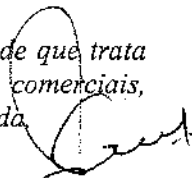
Levantamento Quantitativo por Espécie

Art. 41 – A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º - Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º - Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§ 3º - Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.



Este artigo não respalda a presunção de omissão de receita, ao contrário, discrimina o procedimento para a fiscalização avaliar objetivamente diferenças de estoque apuradas e se chegar ao valor da receita omitida, por meio da multiplicação da quantidade (de matérias-primas, produtos intermediários e, no caso, peças para revenda) pelo preço médio das mercadorias.

Com esta capitulação legal é o autuante que tem que determinar qual a diferença encontrada na quantidade de peças, qual o preço médio das peças compradas no ano de 1997, multiplicar esta quantidade pelo preço médio e, então, encontrar o valor da receita omitida. Nenhum destes procedimentos foi seguido pelo autuante. Cabe à fiscalização demonstrar ter havido a suposta omissão, pois, neste caso, não está permitida a presunção legal de omissão de receita.

Não bastasse esta incongruência entre enquadramento legal e procedimento fiscal observou-se alguns equívocos no quadro demonstrativo que embasa a autuação.

A partir da cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS de janeiro de 1997 (fl. 80) e demais documentos acostados aos autos, verifica-se não ser possível identificar de onde foi extraído o valor de R\$ 216.814,78, de "Estoque Inicial" (1) de janeiro de 1997.

O valor da "Devolução de Compras" (4), de janeiro, considerado pelo autuante foi de R\$ 2.062,27, relativo ao código 6.32 e o do "ICMS s/ Devoluções de compras" é de R\$ 256,63 (fl. 38), referente ao somatório de R\$ 247,47 (código 6.32) e R\$ 9.16 (código 5.32) – fl. 80.

O valor correto da "Devolução de compras" (4), de janeiro, é de R\$ 2.113,17, soma dos valores constantes do código 6.32 e do código 5.32 e não de R\$ 2.062,27. O autuante esqueceu-se de somar o valor de R\$ 50,90, relativo ao código 5.32, da "Devolução de Compras" (4.).

Outra inconsistência se verifica na coluna "Estoque Final Apurado" (10), no valor de junho, transferido para o "Estoque Inicial" (1) de julho de 1997 – fl. 38. Por se tratarem de contas de natureza devedora, jamais podem ficar com valor negativo, o que aconteceu no demonstrativo, nos referidos meses. A lógica impõe que somente podem sair do estoque valores até o limite do seu saldo.

Como todo o procedimento adotado para a elaboração do quadro demonstrativo é dedutivo, basta um equívoco para tornar errado materialmente o resultado do raciocínio, no todo, se o erro for na primeira linha, ou em parte, se o erro ocorrer da segunda linha em diante.

Além disso, pela auditoria de estoque com base no artigo 41 da Lei nº 9.430/1996, verificar-se-ia a omissão de compras ao se encontrar no estoque mercadorias a mais do que as registradas, caracterizando compras não contabilizadas, o que demonstra

in

[Assinatura]

que foram pagas com recursos omitidos. A diferença positiva de estoque, detectada nesta auditoria, é base para o cálculo da receita omitida, sendo obtida pela multiplicação do número de peças encontradas a mais pelo preço médio pago no ano.

Se, ao contrário, o saldo final da diferença é negativo, ou seja, se a auditoria apurar menos mercadorias em estoque do que consta na contabilidade, pode haver indício de outra infração, mas não a oriunda de omissão de compras.

Pelo exposto, julgo improcedente a autuação de IRPJ quanto ao item 002.

11. Da mesma forma que apontou equívoco no quadro 01, o interessado também aponta uma série de equívocos na elaboração do quadro demonstrativo nº02 – Apuração das Diferenças de Estoque de Veículos, dentre os quais:

- Os valores da coluna custo de mercadoria vendida – “CVM (6)” dos veículos vendidos pela impugnante não são os corretos, uma vez que foram obtidos pela subtração do CMV dos veículos, dos valores correspondentes ao custo das peças, o que já produz uma diferença na apuração de estoques de mercadorias e na maioria da suposta diferença encontrada.

Verifica-se que é verdadeira a alegação do interessado já a partir do mês de janeiro de 1997, no demonstrativo nº 02 (fl. 39), em que consta o valor de R\$ 3.581.170,86, quando o valor correto, obtido a partir do balancete acostado à fl. 44, é de R\$ 3.660.312,47. O mesmo erro repete-se por todos os meses de 1997.

O fiscal, neste item 003 da autuação, enquadra a infração nos citados artigos do RIR/1994, que tratam de erro de escrituração e de apuração da matéria tributável, bem como no artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, abaixo transcrito:

Art. 24 – Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º - No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP.

O mencionado artigo trata do procedimento de apuração da receita omitida, devendo-se observar o regime de tributação a que o contribuinte está sujeito, neste caso, do lucro real anual – Ficha 02 da DIRPJ/98 – fl. 04. Não há disposição referente à

omissão do registro de vendas, decorrente da apuração de diferenças de estoque.

O procedimento fiscal é idêntico ao empregado nos itens 001 e 002, ou seja, o autuante intimou o interessado a explicar e comprovar as diferenças apuradas e como este não o fez lavrou o auto de infração por omissão de receitas.

Quanto a este item 003, do auto de infração, o autuante seguiu a lógica de que se o "Estoque Final Apurado" (7) é maior que o "Estoque Final Apresentado" (8), as "Diferenças Apuradas" (10) representam omissão de receitas.

Ora, o entendimento está equivocado, pois se o valor do "Estoque Final Apurado" (7) é maior que o do "Estoque Final Apresentado" (8), sendo este igual ao declarado, significa dizer que haveria mais veículos em estoque no final do exercício e que o interessado teria vendido menos carros do que declarou, portanto, a receita no ano seria, não maior, fruto da omissão de vendas, mas sim, menor do que a declarada.

O estoque de veículos no final do exercício não fica maior porque se omitiram vendas, mas, ao contrário, por se ter omitido compras, aí sim, pois haveria mais carros no estoque do que os registrados na contabilidade.

A omissão de vendas caracteriza-se pela saída de mercadorias do estabelecimento sem a devida nota fiscal, ou a ausência de escrituração destes documentos fiscais na contabilidade.

Ao se analisar o comportamento da conta estoque, se comprovadamente tivessem sido vendidos mais carros do que os que constavam nos registros de estoque, ficando, portanto, o valor do estoque final menor e estas vendas não tivessem sido contabilizadas (omissão de vendas), neste caso, haveria a omissão de receitas, salvo se ficasse comprovado erro do interessado.

Se, ao contrário, tivessem sido vendidos menos veículos do que os registrados em estoque, desde que contabilizadas todas as vendas, o que determina um estoque final maior, não estaria caracterizada a omissão nas vendas, mas simplesmente a ocorrência de menos vendas.

Ao se fazer uso da presunção legal, analisa-se o comportamento da conta estoque da seguinte maneira: o estoque final menor indica que o custo dos veículos já vendidos (CMV) foi maior e que, portanto, o lucro destas vendas foi menor. Haveria, portanto, um forte indicio de omissão de receita, devendo a fiscalização investigar a origem das diferenças, podendo, nessa situação, utilizar-se da presunção legal, para exigir que o interessado comprovasse não ter cometido nenhuma irregularidade.

No entanto, o estoque final maior indica que o custo dos veículos já vendidos (CMV) foi menor e que, portanto, o lucro destas

vendas foi maior e já teria sido oferecido à tributação, não havendo diferenças a serem exigidas em relação a estas vendas.

Pelo exposto verifica-se que, do mesmo modo que no item anterior, por ter partido a fiscalização para uma auditoria de diferença na conta estoque caberia a ela demonstrar ter havido a suposta omissão de vendas, pois, também, neste caso, não está permitida a presunção legal de omissão de receita.

Tendo em vista a imprecisão do raciocínio e a inadequação do procedimento fiscal utilizado para embasar este item 003 do auto de infração do IRPJ, considero-o improcedente.

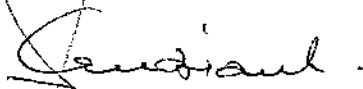
12. Quanto aos autos de infração relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social – Pis (fls. 119/123); à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 124/128) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 129/133), por terem sido lavrados em decorrência da fiscalização dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração principal de apuração do IRPJ, acima analisado e que foi considerado improcedente, às exigências das citadas contribuições, efetivadas por mera decorrência daquele, aplica-se o mesmo entendimento e julgamento dispensado ao tributo principal, motivo pelo qual considero todos os lançamentos improcedentes.

Entendo que a decisão recorrida deu adequada solução ao litígio, motivo pelo qual mantenho-a integralmente, pelos seus próprios fundamentos.

Acrescento que a diligência, mesmo que surtisse os efeitos desejados, qual seja, a segregação das receitas com revenda de peças, de veículos, de prestação de serviços e ainda, o registro das mercadorias devolvidas, não se prestaria para modificar a decisão recorrida uma vez que estaria aperfeiçoando o lançamento, em detrimento da ampla defesa do contribuinte.

ofício.

ISTO POSTO, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de



IRINEU BIANCHI - Relator

