



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

Processo nº 18471.001143/2006-51 ✓
Recurso nº 163.421/ De Ofício ✓
Matéria IRPJ e reflexos ✓
Acórdão nº 101-96.959 ✓
Sessão de 15 de outubro de 2008 ✓
Recorrente 6ª Turma/DRJ/Rio de Janeiro I/RJ ✓
Interessado MGC Comércio e Representações de Produtos Ltda ✓

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

Ementa: LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário, reunindo os elementos caracterizadores da infração indicada no auto de infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

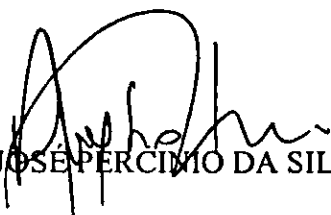
Ementa: LANÇAMENTO *EX OFFICIO*. SUB-AVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL. ANTECIPAÇÃO DE CUSTO. A sub-avaliação de estoque final resulta em indevido aumento de custo do período e, conseqüentemente, redução, também indevida, do custo do período seguinte, em razão da igual diminuição do valor do estoque inicial. Tal irregularidade, no caso de existência de lucro real positivo nos períodos de apuração afetados, deve ser tratada como postergação de pagamento de tributo no lançamento *ex officio*.

Recurso Ofício Negado. ✓

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCIVAL DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmir Sandri, Sandra Maria Faroni, José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), João Carlos de Lima Júnior e Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho (Vice Presidente da Câmara). Ausentes justificadamente os Conselheiros José Ricardo da Silva e Caio Marcos Cândido.

Relatório


Trata-se de recurso de ofício contra acórdão (nº 12-13.680/2007 – fls. 230) que julgou improcedentes autos de infração de IRPJ (fls. 123) e, como tributação reflexa, de CSLL (fls. 136), de PIS (fls. 131) e de Cofins (fls. 140), relativos ao ano-calendário 2003, com imposição de multa de ofício de 75%.

O acórdão restou assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN, a presença dos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 e a observância ao amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

PEDIDO DE PERÍCIA. NEGADO. A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probando puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

OMISSÃO DE RECEITAS. A imputação de omissão de receitas tem que estar fundada em prova direta ou nas presunções previstas em lei. Deve se cancelar o lançamento, que considera caracterizada omissão de receitas em virtude de: 1) divergência entre o saldo da conta caixa no livro Diário e no Balanço; 2) divergência entre o saldo de estoque no livro Diário e na declaração de rendimentos (DIPJ); ou 3) divergência entre o saldo da conta fornecedores no livro Diário e no Balanço.

ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS. SUB-AVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL. O lançamento motivado por antecipação de custos deve considerar tanto o aumento do custo em um período de apuração quanto a redução do custo no período subsequente. Não o fazendo, está tratando a infração como se fora glosa de custo inexistente, com grave prejuízo para o contribuinte. Exigência cancelada.



CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele.”

Segundo descrito no termo de verificação fiscal (TVF – fls. 119), os autos de infração decorreram de omissão de receitas, caracterizada por meio de superveniências ativas e passivo oculto, e de sub-avaliação de estoques.

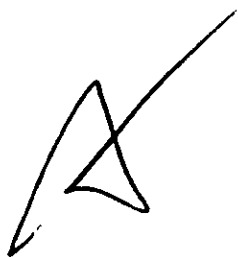
A superveniência ativa foi identificada pela diferença entre os valores do caixa e de estoques informados na DIPJ/2004 e os registrados no livro Diário.

Quanto ao passivo oculto, a fiscalização apontou diferença entre a DIPJ/2004 e o registro da conta fornecedores no livro Diário.

Na impugnação (fls. 154), a autuada suscitou preliminar de nulidade do lançamento. No mérito, afirmou que nunca permitiu a existência, na sua escrituração, de valores que não correspondessem à realidade das suas operações comerciais, societárias e financeiras.

Requeru perícia, indicou perito e formulou quesitos.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O recurso reúne os requisitos para admissibilidade.

A preliminar de nulidade do lançamento foi rejeitada pelo órgão de primeiro grau, assim como o pedido para realização de perícia.

As questões de mérito relativas à omissão de receitas foram assim enfrentadas no voto condutor do acórdão recorrido:

“Na 1ª infração, a fiscalização entendeu que três fatos caracterizaram omissão de receitas, como se verifica pelo Termo de Intimação Fiscal (fls. 112/113) e pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 119/122).

O primeiro deles foi a diferença entre o saldo da conta caixa escriturado no livro Diário em 01.01.2003 (R\$ 7.113.366,76) e o saldo informado no balanço de 31.12.2002, transcrito na declaração de informações econômico-fiscais - DIPJ anual - calendário 2003 (R\$ 170.455,24). Todavia, a inconsistência apontada não faz prova de omissão de receitas e, por outro lado, inexistente previsão legal que autorize a presunção de omissão de receitas a partir da hipótese aventada, tal como acontece, por exemplo, com a constatação de saldo credor de caixa ou com a falta de comprovação da origem



dos recursos depositados em conta bancária (art. 281 e 287 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – respectivamente).

Note-se que a fiscalização não tentou investigar os lançamentos devedores que contribuíram para a formação daquele saldo da conta caixa, o que possibilitaria, em uma segunda etapa, a verificação da comprovação da origem dos valores debitados. Em vez disso, a fiscalização limitou-se a considerar a diferença como *"superveniência ativa de origem não comprovada, tributável como omissão de receita"*.

Ainda que se concordasse com conclusão a que chegou a fiscalização, a suposta omissão de receitas teria que ser tributada no ano calendário 2002 e não no 1º trimestre de 2003 como consta do auto de infração, já que a discrepância verificou-se entre o livro Diário de 01.01.2003 e o balanço de 31.12.2002.

O segundo fato que levou a fiscalização a concluir ter ocorrido *"superveniência ativa de origem não comprovada, tributável como omissão de receita"*, foi a diferença verificada entre o saldo da conta estoques escriturado no livro Diário em 01.01.2003 (R\$ 7.583.355,84) e o valor de estoque inicial do primeiro trimestre, informado na DIPJ ano-calendário 2003 (R\$ 1.710.943,04). Também nesse caso, não há prova de omissão de receitas nem previsão legal que autorize tal presunção. O fato constatado caracterizaria sim antecipação de custos (sub-avaliação de estoque final) no último trimestre de 2002 e poderia gerar exigência tributária, mas, jamais implicaria omissão de receitas. Ainda que se configurasse omissão de receitas, a tributação deveria ser feita no ano-calendário 2002 e não 2003.

O terceiro e último fato que, no entendimento da fiscalização, caracterizaria omissão de receitas está na diferença encontrada entre o saldo da conta fornecedores escriturado no livro Diário em 01.01.2003 (R\$ 11.747.506,54) e o saldo de fornecedores informado no balanço de 31.12.2002, transcrito na DIPJ ano-calendário 2003 (R\$ 922.269,35). A fiscalização considerou *"passivo oculto de origem não comprovada, tributável como omissão de receita"*.

De acordo com o art. 40 da Lei nº 9.430/96 (art. 281, inciso III, do RIR/99), uma das hipóteses que autorizam a presunção de omissão de receitas é *"a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada"*. O que caracteriza a presunção legal, portanto, é a falta de documentos que comprovem as operações que geraram as obrigações contabilizadas no passivo, ou seja, a omissão de receitas decorre de divergência entre a contabilidade e os documentos que a lastreiam, o que não ocorreu no caso em tela, onde se constatou diferença entre o livro diário e o balanço. Embora constem dos autos diversas intimações, todas elas objetivaram obter esclarecimentos sobre a divergência entre o livro Diário e o Balanço, e não obter a comprovação documental do valor das obrigações escrituradas.

Além disso, caso ficasse configurada a omissão de receitas, esta deveria ser tributada no ano-calendário 2002, tal como nos dois primeiros casos de omissão de receitas equivocadamente imputados ao autuado." (destaques de texto do original)

Penso do mesmo modo. Ao meu ver, a infração indicada pela autoridade fiscal não restou suficientemente caracterizada.



Como regra geral, incumbe ao fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Atente-se para o que determina o art. 9º do Decreto-Lei 1.598/77¹, em especial o § 2º:

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

Semelhante comando é encontrado no art. 79 do Decreto-lei 5.844/43². Prescreve o dispositivo:

“Art. 79. Far-se-á o lançamento *ex officio*: ✓

(...)

§1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão. ✓

(...)”

Competia à fiscalização descrever corretamente a infração e reunir todos os elementos comprobatórios. Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha³:

“Como bem salientou o saudoso e ilustre professor⁴, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “*relevatio ab onere agendi*” e não uma “*relevatio ab onere probandi*”, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.” ✓

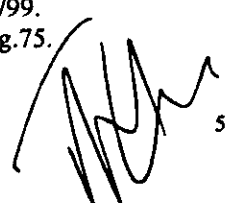
Não é diferente o entendimento pacífico deste Conselho, como bem ilustram os seguintes acórdãos:

¹ Correspondente aos art. 174 do RIR/80; art. 223 do RIR/94 e art. 276, 923, 924 e 925 do RIR/99.

² Correspondente aos art. 678, §2º, do RIR/80; art. 894, §1º, do RIR/94 e art. 845, §1º, do RIR/99.

³ “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo, Dialética, 2ª edição, 1997, pág.75.

⁴ O “saudoso e ilustre professor” a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli.



“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.”(Acórdão 108-07.124/2002).

“ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação.” (Acórdão 103-20.594).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário.” (Acórdão 103-21.466).

Dessa forma, entendo que a fiscalização não reuniu os elementos necessários para a inequívoca caracterização da infração.

Ademais, do exame realizado pela turma *a quo*, bem se vê o equívoco na identificação do momento de ocorrência do fato gerador, indicado em 2003 nos autos de infração quando o correto seria tê-lo por acontecido no ano-calendário 2002, se suficientemente caracterizada a infração, obviamente.

A respeito da sub-avaliação de estoques, o autor do voto condutor do acórdão fez referência ao art. 273 do RIR/99 e ao PN Cosit 02/96, que tratam de exigência de IRPJ nos casos de inobservância do regime de competência, assim concluindo:

“A sub-avaliação de estoque final acarreta a antecipação de custo para período de apuração anterior ao período correto, diferentemente da simples apropriação de custo inexistente. Assim sendo, constatada essa irregularidade, a fiscalização deve retificar o período de competência do custo, refazer a apuração do lucro real nos períodos afetados e, caso resulte prejuízo para o Fisco, efetuar o lançamento.

(...)

Como se vê pelo dispositivo legal e pelo entendimento expresso no ato normativo, quando for constatado que o contribuinte antecipou custo por meio da sub-avaliação de estoque final, a fiscalização deve proceder à retificação, majorando o valor do estoque final, levando em consideração que tal majoração também se faz no estoque inicial do período seguinte e, por isso, reduz-se o custo no primeiro período, mas aumenta-se o custo no período seguinte.

No entanto, na apuração do imposto, a fiscalização tratou o caso, que era de antecipação de custo, como se fosse simples glosa de custos apropriados e não comprovados. Pelo exame do Termo de Intimação Fiscal (fls. 112/113) e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 119/122), verifica-se que a fiscalização reduziu o custo nos quatro trimestres de 2003, mas desconsiderou o decorrente aumento do custo nos trimestres subsequentes (2º, 3º e 4º trimestres de 2003 e 1º trimestre de 2004), em desobediência ao artigo 273 do RIR/99, que determina que a exigência de imposto seja feita pelo valor líquido.



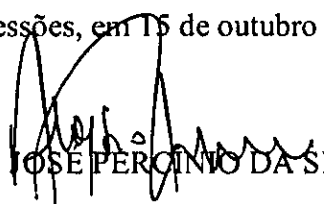
Por estes motivos, a exigência de IRPJ deve ser integralmente cancelada.”

A conclusão da DRJ está correta. Em síntese, trata-se de caso de postergação de pagamento de imposto tributado como glosa de custo, como se observa no demonstrativo de apuração anexo ao auto de infração (fls. 126/129). Verifiquei na DIPJ/2004 que a autuada apurou lucro real positivo nos quatro trimestres do ano-calendário de 2004, conforme ficha “09A” da DIPJ/2004 (fls. 18/21), o que vem ratificar a postergação.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2008


ALOYSIO JOSÉ PERCINNO DA SILVA

