



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

Processo n° 19515.000937/2004-45
Recurso n° 174.370 Voluntário
Acórdão n° **1401-00.329 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 02.09.2010
Matéria IRPJ
Recorrente UNIVERSAL COMÉRCIO DE DROGAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 1999

OMISSÃO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS

Caracteriza omissão de receitas a falta de registro de pagamento de compras, por presumir a existência prévia de omissão de vendas, gerando recursos para a aquisição de mercadorias sem seu registro contábil.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

A falta de comprovação de valores mantidos no passivo enseja à presunção de que houve omissão das receitas correspondentes.

COFINS 1/3. COMPENSAÇÃO COM A CSLL

A compensação de 1/3 da COFINS com a CSLL somente era admitida quando houvesse o efetivo pagamento daquela contribuição social.

ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO

O erro na capitulação legal ou mesmo a sua ausência não acarreta a nulidade do auto de infração quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.

Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, afastar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(Assinado digitalmente)

Maurício Pereira Faro - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Viviane Vidal Wagner (Presidente), Antonio Bezerra Neto, Alexei Macorin Vivan, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias (Vice-Presidente).

Relatório

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração de fls, no valor de R\$ 98.451,43; de PIS — fls. 86/87, no valor de R\$ 3.338,87; de COFINS — fls. 90/91, no valor de R\$ 15.410,19; e de CSL — fls. 95/97, no valor de R\$ 48.914,53, acrescidos de multa de lançamento de ofício e de juros calculados pela taxa Selic.

De acordo com o "Termo de Constatação Fiscal" de fls. 75/76, a autuação devesse à constatação de omissão de receitas, caracterizadas por passivo fictício e falta de contabilização de compras. Em 31/12/1999, o contribuinte apresentou um saldo na conta nº 22101-5, Fornecedores de Mercadorias, de R\$ 656.580,11, regularmente intimado, apresentou relação analítica da compensação da conta, constando o total de R\$ 256.019,52, cujos comprovantes foram apresentados e auditados. A diferença de R\$ 400.560,59 caracterizou a existência de passivo fictício, ou seja, manutenção de obrigações passivas já pagas.

Relata que foi constatado que o contribuinte procedeu a aquisição de mercadorias para revenda, no total de R\$ 113.112,75, pagando-as e sem registrá-las no Livro 'Registro de Entradas de Mercadorias e em sua contabilidade, conforme demonstrativo de li. 77.

O contribuinte impugnou os lançamentos alegando, em síntese, que:

As infrações partiram da premissa de omissão de receitas e, como a empresa apurou seu lucro real na forma trimestral, evidentemente no montante apurado como omissão no item 1 (passivo fictício) estaria incluída a omissão de receitas apuradas no item 2 (mercadorias não contabilizadas), pois as mesmas infrações foram apuradas para o fato gerador do quarto trimestre de 1999, uma compensando a outra, sob a pena de bitributação, conforme decide o Conselho de Contribuintes.

Por dificuldade de localizar os documentos, acabou não conseguindo entregá-los em tempo hábil para a fiscalização,

entretanto, junta os novos documentos em complemento à primeira relação entregue ao fiscal, Anexo 2, fls. 140/177.

Quanto as notas fiscais que caracterizaram a infração do item 2, como não foi intimado a apresentá-las, não teve oportunidade de justificá-las, por isso apresenta a NF nº 132.277, de 22/10/99, no valor de R\$ 70.103,96, que, embora relacionada pela fiscalização como compra da empresa Aventis Pharma Ltda., foi registrada no livro com o nome de Hoechst Marion Roussel SA, que era a razão social naquela época, conforme atestam as cópias em anexo (fls. 178/182), a qual é contabilizada de forma mensal do Livro Diário.

Assim, parte dos documentos que geraram as possíveis infrações apontadas pela fiscalização foi agora trazida aos autos, fazendo prova dos lançamentos efetuados nos livros contábeis/fiscais da empresa, 14. Anexo 4 — fls. 183/203.

Na caracterização do passivo fictício, não houve uma apuração técnica que justificasse, mesmo por presunção, qualquer omissão de receitas, pois as obrigações constantes no passivo da empresa em 31/12/1999 não haviam sido pagas no referido ano-calendário e, em nenhum momento, a ação fiscal provou que a diferença apurada foi realmente paga no aludido ano-calendário, sequer foi intimada a justificar a diferença apurada e não houve outro procedimento de auditoria que pudesse justificar o entendimento fiscal. O Conselho de Contribuinte ratifica esse entendimento, conforme acórdãos que transcreve.

No que concerne às mercadorias não contabilizadas, não conseguiu os documentos relativos ao valor de R\$ 43.008,79, mesmo assim a autuação não procede porque esse montante já está incluído na omissão apurada pela fiscalização no mesmo período, não restando qualquer valor a tributar, além disso, o enquadramento legal argüido pela autoridade fiscal (artigo 41 da Lei nº 9.430, de 1996) não coaduna com a infração apontada no Termo de Constatação Fiscal, pois não foi efetuado nenhum levantamento quantitativo de mercadorias como determina a norma citada, e como a atividade de lançamento se submete ao princípio da reserva legal, tal fato lhe acarretou o cerceamento de defesa.

O lançamento também não pode prosperar pelo simples fato de que se o próprio fiscal declara que tais mercadorias foram pagas, as mesmas representam custos para a empresa, fato que faz com que uma situação anule a outra. O Conselho de Contribuinte já decidiu sobre o assunto, conforme acórdãos que transcreve.

Finalmente, caso seja entendido que há algum valor a tributar, há de se considerar que 1/3 do valor da COFINS deveria ser compensado com a CSLL, conforme previa o artigo 8º da lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

A competência para julgamento do presente processo foi transferida para a DRJ pela Portaria RFB nº 10.795, de 03 de agosto de 2007.

Analisando a questão, entendeu o órgão julgador *a quo* por julgar procedente em parte o lançamento, que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 1999

OMISSÃO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS

Caracteriza omissão de receitas a falta de registro de pagamento de compras, por presumir a existência prévia de omissão de vendas, gerando recursos para a aquisição de mercadorias sem seu registro contábil.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

A falta de comprovação de valores mantidos no passivo enseja à presunção de que houve omissão das receitas correspondentes.

COFINS 1/3. COMPENSAÇÃO COM A CSLL

A compensação de 1/3 da COFINS com a CSLL somente era admitida quando houvesse o efetivo pagamento daquela contribuição social.

ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO

O erro na capitulação legal ou mesmo a sua ausência não acarreta a nulidade do auto de infração quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.

Lançamento Procedente em Parte

Irresignado ante o precitado julgamento, interpôs o contribuinte recurso voluntário limitando-se a reiterar os argumentos expostos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Decido.

Aviado por parte legítima e protocolado dentro do prazo legal merece conhecimento o Recurso Voluntário.

Do Cerceamento de Defesa

O Recorrente alega que o enquadramento legal argüido pela autoridade fiscal (artigo 41 da Lei nº 9.430, de 1996) não coaduna com a infração apontada no Termo de Constatação Fiscal, relativo à contabilização das compras, pois não foi efetuado nenhum levantamento quantitativo de mercadorias como determina a norma citada, e como a atividade de lançamento se submete ao princípio da reserva legal, tal fato lhe acarretou o cerceamento de defesa.

De fato, entre vários dispositivos legais referidos como enquadramento legal da infração, constou um dispositivo de lei que não se refere à infração praticada pelo contribuinte.

Todavia, entendo que tal fato não trouxe prejuízo para o contribuinte e não prejudicou a eficácia do lançamento.

A possibilidade de superar o vício existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não prejudicado, de alguma forma, algum dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa. No presente caso, apesar de constar indevidamente um enquadramento legal que não se aplica aos fatos, o enquadramento legal aplicável também foi citado e a descrição dos fatos realizada no *Termo de Constatação Fiscal* foi detalhada e completa, não deixando dúvidas acerca das infrações imputadas ao Recorrente. Além disso, tanto pela peça impugnatória quanto pelo Recurso o contribuinte revelou pleno conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as em alentada defesa.

Dessa forma, afasto a preliminar de cerceamento ampla defesa do contribuinte,

Do Mérito

A falta de escrituração de pagamentos efetuados e a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, por já terem sido pagas ou por serem inexistentes, caracterizam-se como presunção legal de omissão de receita, a teor do artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, abaixo transcrito:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 20, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada

Assim, se o sujeito passivo efetuou pagamentos a terceiros, pagamento de compras sem tê-los escriturado contabilmente, ou se mantiver registrada em seu passivo obrigações cuja exigibilidade não comprove, a lei autoriza considerar ocorrido o fato gerador.

Nesse caso, há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais, ou seja, o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário utilizado para os pagamentos não é receita tributável ou que a contrapartida da obrigação registrada não representou um custo/despesa utilizado para a redução do lucro tributável, ou outro artifício para encobrir uma anterior omissão de receita.

Trata-se de presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, e divide-se em absolutas (*juris et jure*) e relativas (*uris tantum*). Denomina-se presunção *juris et jure* aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é *uris tantum* quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de omissão de receita, caracterizada pelos pagamentos não contabilizados, é do tipo *uris tantum* (relativa). O mesmo ocorre com as obrigações já pagas, mas mantidas no passivo, e com obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Nesses casos, cabe, portanto, ao contribuinte apresentar comprovantes válidos para justificar os pagamentos não contabilizados e o registro das obrigações sem comprovação da exigibilidade. Corroborando com tal entendimento, nos ensina José Luiz Bulhões Pedreira in "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

É a própria lei definindo que os pagamentos não contabilizados caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, pois se os valores pagos a terceiros não saíram da contabilidade regular da empresa, são frutos de uma anterior omissão de receitas e, portanto, não oferecidos à tributação.

Da mesma forma, é a lei que define que a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada caracterizam omissão de receita, pois se as obrigações foram pagas sem o registro do pagamento e sem a baixa do passivo, se presume que o pagamento foi efetuado com recursos de uma anterior omissão de receitas, ou que as obrigações representaram custos ou despesas que reduziram o lucro tributável, ou outro artifício para encobrir uma anterior omissão de receita.

O fisco comprovou a existência de passivo fictício — caracterizado pela manutenção de obrigações pagas na conta Fornecedores de Mercadorias — e a aquisição de mercadorias, também já pagas, sem o respectivo registro contábil, situação que transfere ao contribuinte o ônus da prova de que os recursos utilizados para pagamento foram oferecidos à tributação.

A presunção legal é de que os recursos utilizados para os pagamentos são frutos de uma anterior omissão de receitas. E verdade que a omissão de compras representa também uma omissão de custos, mas cabe ao contribuinte provar que as mercadorias, compradas e pagas com os recursos agora tributados, foram efetivamente revendidos e que a receita correspondente tenha sido regularmente contabilizada e computada na apuração do imposto de renda e da contribuição social.

Considerar esse custo em favor do contribuinte, sem que seja comprovado que os produtos comprados tenham sido vendidos e que a receita correspondente tenha sido contabilizada, é macular o princípio contábil de que custos e receitas devem caminhar juntos.

O argumento de que no montante apurado, relativo ao passivo fictício, estaria • incluída a omissão relativa às compras não contabilizadas, o que implicaria na tributação em duplicidade do mesmo fato, não procede, pois a presunção legal de omissão de receita não comporta tal raciocínio, mas de que cada pagamento corresponde a uma omissão. É até possível que ocorra a situação alegada, basta se admitir que os recursos não escriturados utilizados para os pagamentos tenham origem em uma omissão inicial acrescidos dos ganhos das compras não registradas. Mas isso, ao contrário da presunção legal, não se presume, deve ser provado pela Recorrente.

Sobre o assunto, a jurisprudência recente do Conselho de Contribuinte é pacífica, conforme se exemplifica pelos seguintes acórdãos:

OMISSÃO DE RECEITAS — OMISSÃO DE COMPRAS — A omissão do registro de pagamento de compras apuradas pela fiscalização demonstra, caso não comprovada a sua inoportunidade por parte do contribuinte, a existência prévia de omissão de vendas, gerando recursos para a aquisição de mercadorias sem seu registro contábil, no regime de tributação do lucro real. (Acórdão 107-08.519, de 23/03/2006)

IRPJ - OMISSÃO DE COMPRAS - Provada pelo Fisco, configura-se presunção legal de omissão de receitas. Para que sejam dedutíveis como custos as compras omitidas, é necessário provar que estas geraram receitas, devidamente escrituradas e reconhecidas no resultado do período, "ônus probandi" que, nesse caso, incumbe ao contribuinte. (Acórdão 103-23046, de 25/05/2007)

PASSIVO FICTÍCIO - A manutenção no passivo de obrigações já pagas autoriza a presunção de omissão de receitas. (Acórdão 103- 22875, de 26/01/2007)

• *OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. A manutenção no passivo de obrigações pagas autoriza a presunção de omissão de receitas. (Acórdão 103-23015, de 23/05/2007)*

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. A falta de comprovação de valores mantidos no passivo, enseja à presunção de que houve omissão das receitas correspondentes. (Acórdão 103- 22443, de 14/05/2006)

Em relação a compensação de 1/3 do valor da COFINS com a CSLL, deve-se observar o que previa o parágrafo 1º do artigo 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (essa norma foi revogada pela MP 2.158-35, de 2001).

Processo nº 19515.000937/2004-45
Acórdão n.º **1401-00.329**

S1-C4T1
Fl. 8

*Art. 8º. Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.
§1º A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.
(grifamos)*

Como se extrai da norma acima transcrita, a condição para a compensação de 1/3 da COFINS com a CSLL era que houvesse o efetivo pagamento da referida contribuição, sendo certo que no presente caso parte da receita foi omitida e não foi para a COFINS correspondente. Logo, não há direito à compensação no caso de lançamento de ofício da COFINS decorrente da omissão de receitas.

Ante todo o exposto, afasto a preliminar de cerceamento de defesa e nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maurício Pereira Faro