



MINISTÉRIO DA FAZENDA

...YSC

Sessão de 19 de julho de 1983

ACORDÃO Nº - CSRF/01-0.362

Recurso nº- RD/103-0.137

Recorrente- OSWALDO COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA.

Recorrido - 3a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

BASE DE CÁLCULO - OMISSÃO DE RECEITA
 Demonstrado que o custo das transações, que geraram as receitas não contabilizadas, não foi levado a débito da conta de Lucros e Perdas ou suas subsidiárias: o valor a ser imputado, aos resultados do exercício é o correspondente ao lucro na operação e não a importância total da venda (custo + lucro), salvo se intimada a provar a origem dos recursos utilizados na compra, a fiscalizada não demonstrar terem eles origem em operações legítimas etc.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Pedro Martins Fernandes (Relator), Jacinto de Medeiros Calmon, Urgel Pereira Lopes e Sebastião Rodrigues Cabral. Designado relator para o acórdão o Conselheiro Amador Outereiro Fernandes.

Sala das Sessões (DF) em 19 de julho de 1983

AMADOR OUTEREIRO FERNANDEZ

- PRESIDENTE E
RELATOR DESIGNADO

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: LUIZ MIRANDA, FRANCISCO AMARAL MANSO, OSWALDO SANT'ANA,
WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/066.822/78

RECURSO N.º: RD/103-0.137

ACÓRDÃO N.º -CSRF/01-0.362

RECORRENTE: OSWALDO COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA.

RECORRIDA: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

OSWALDO COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA., contribuinte sediada em Santos, recorre a esta Câmara Superior (fls. 208/210), através de bastante procurador (fls. 36), da decisão da Egrégia Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 103-03.771, prolatado em sessão de 21.09.81 (fls. 196/202 verso).

Na decisão supra, aludido Colegiado, por unanimidade de de votos, negou provimento ao recurso interposto pela contribuinte, atuado no mesmo Conselho sob nº 83.251 (fls. 94/100), mantendo, em consequência, o lançamento contestado (fls. 1/1 verso), pelo qual foi tributada omissão de receita correspondente à omissão da venda de veículos, sob a seguinte ementa e fundamentação, esta extraída do voto do relator, o ilustre Conselheiro Francisco Xavier da Silva Guimarães (fls. 196 e 202):

"OMISSÃO DE RECEITA - PROVA EMPRESTADA DO FISCO ESTADUAL - HIPÓTESE DE SUA INQUESTIONÁVEL VALIDADE - Tributam-se os valores que foram pagos com recursos omitidos pela empresa, assim evidenciados por indícios veementes.

Acórdão nº-CSRF/01-0.362

"Em tese, também entendo que nem sempre a prova emprestada do fisco estadual é absoluta, notadamente porque resultam de princípios outros que têm fato gerador distinto do federal.

Assim, impõe-se verificar a ocorrência de efetiva omissão de receita com repercussão na órbita federal.

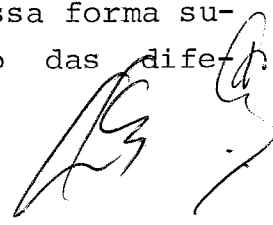
A diligência procedida por iniciativa desta Câmara tornou, no entanto, evidente que a fiscalização estadual comprovou de forma absoluta, através de documentação hábil e idônea, as chamadas operações "ponte" que, na órbita federal, caracteriza a omissão de receitas resultantes de transações efetivamente realizadas pela autuada sem emissão de notas fiscais.

Assim, a comprovação de forma inquestionável, na órbita estadual, do fato que representa omissão de receita e repercutiu na área federal para os fins do imposto de renda, dispensa outras provas para caracterizar a infração não destruída pela empresa.

Tributam-se assim, os valores das aquisições de veículos que foram pagos com recursos omitidos pela empresa, que se há de ter caracterizado por evidentes indícios.

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à intimação para cumprir a exigência (fls. 204/205), recebida conforme A.R. datado de 27.11.81 (fls. 206), interpôs recurso a esta Câmara Superior, protocolizado em 09.12.81 (fls. 207), no qual, preliminarmente, alega divergência da decisão recorrida com os Acórdãos nºs. 101-72.264, de 18.05.81, e 101-72.198, de 03.12.80, ambos prolatados pela Colenda Primeira Câmara do mesmo Conselho, dos quais juntou cópias autênticas de inteiro teor (fls. 211/215 e 217/223).

No mérito, reporta-se às alegações da impugnação e razões do recurso, nos quais, na parte que se refere à divergência alegada, em síntese, argumenta: a) que é absurdo considerar como receita omitida a soma do valor de venda dos veículos; b) que, quando muito, poder-se-ia considerar "omissão apenas o valor da primeira compra da longa série delas"; c) que "o produto da venda do primeiro veículo teria servido para a compra do segundo e dessa forma sucessivamente"; d) que, se houvesse omissão, "teria sido das dife-



Acórdão nº-CSRF/01-0.362

renças entre os valores de compra e os de venda"; e) que, em caso análogo, decidiu-se tributar, como omissão de receita, o valor apurado através da aplicação de coeficiente sobre o montante das compras omitidas, de mercadorias com margem bruta de comercialização fixada por órgão governamental, conforme Acórdão que cita e transcreve parcialmente; f) que, no caso destes autos, dever-se-ia aplicar percentagem média sobre o montante das compras ou a diferença entre os valores de compra e os de venda; g) que o valor de compra dos veículos poderia ser estabelecido pelo fisco federal da mesma forma como foi apurado pelo fisco estadual, ou por processo contraditório.

O recurso especial foi admitido por despacho da Presidência da Egrégia Câmara recorrida (fls. 259/261), tendo sido oferecidas contra-razões pela Fazenda Nacional, através de seu representante junto àquele Colegiado, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional Hélio de Fariaz (fls. 262/264), assim fundamentadas:

A recorrente foi autuada pelo Fisco Estadual pela prática da operação "ponte".

A Fiscalização Federal, a seu turno, calcou-se na Estadual, daí originando o presente processo.

A tributação foi exigida sobre o valor das vendas realizadas e não escrituradas.

Pretende a recorrente, no seu apelo, que lhe seja permitida a dedução, como custo, das compras inicialmente efetuadas, estas também sem a devida escrituração.

Não lhe cabe razão, contudo.

A primeira operação, a da compra, foi praticada com recursos desviados da empresa.

Não se pode, data venia, pretender que a fiscalização tenha o ônus da prova.

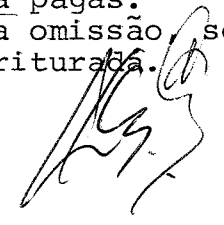
Mandamento mais que ancião determina que o comerciante deva ter sua escrituração em dia, nela registrando todos os fatos mutativos de sua situação patrimonial.

O Decreto-lei nº 486/69 é apenas mais um reforço nesse sentido.

Uma receita não escriturada, até que o contrário seja provado, é uma receita omitida.

O § 2º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 autoriza presunção de omissão de receita o fato escrituração indicar, no passivo, obrigações já pagas.

Com maior certeza se presumirá a omissão, se a obrigação paga não fôr encontrada escriturada.



Acórdão nº-CSRF/01-0.362

É o caso destes autos.

Não seria praticado mais uma irregularidade (a falta de escrituração) que o contribuinte fugiria à incidência da regra legal.

Conclui-se, portanto, que a compra da mercado ria já exterioriza uma omissão de receita de, no mínimo, valor igual.

Praticada essa primeira omissão, a empresa vende a mercadoria, também sonegando essa nova receita obtida.

Em excelente Voto, no processo nº 845-71.961/78, que trata de matéria idêntica, também em grau de recurso nessa Superior Instância, o Culto Conselheiro, Dr. Carlos Augusto de Vilhena, teve oportunidade de externar seu pensamento:

"... Por último, em caso de "omissão de receita", inadmissível o entendimento de que essa é representada, tão-somente, pela primeira operação, sendo as demais efetuadas com o numerário, digo, com o mesmo numerário. As operações não registradas, principalmente as que envolvem movimentação de numerário, representam, cada uma de per si, indícios de "omissão de receita". E pela mesma razão deve ser rechaçada a tese de que a venda omitida deveria ser tributada apenas pelo seu resultado. Tanto a compra omitida, como a venda omitida, cada uma é um indício de "receita omitida". A compensação pretendida só teria sentido se as operações estivessem registradas na escrituração e calcadas em documento hábil e idôneo."

Os presentes autos, porém, registram uma pretensão fazendária mais benigna que a posição assumida pelo jurista acima citado.

Os custos, apesar de sua ilegalidade, já foram abatidos, conforme abaixo demonstrado:

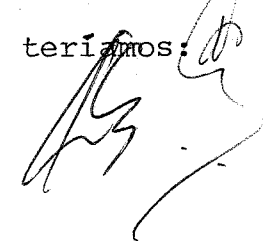
a) primeira operação:

Para ser possível a compra, a empresa sonegou receita de valor (no mínimo) igual. Digamos: 90.

b) segunda operação:

A empresa sonegou a receita obtida na operação Digamos 100.

Houvesse ela contabilizado tudo, teríamos:



Acórdão nº-CSRF/01-0.362

1. Receita omitida na primeira operação	90
2. Receita omitida na segunda operação.....	100
Soma (das receitas que apareceriam na escrituração).	190

menos:

3. Custo admitido (se houvesse lançamento).....	-90
4. Receita líquida oferecida à tributação	100

Não havendo efetuado os lançamentos, a recorrente pretende:

1. Receita omitida na segunda operação	100
2. Que se admita como custo a primeira operação..	-90
3. Receita que quer oferecer à tributação.....	10

O Fisco Federal, é conveniente evidenciar, exigiu a tributação apenas sobre os "100", vale dizer, já compensou o custo da compra coma primeira sonegação."

Por despacho da Presidência desta Câmara Superior (fls. 267), que aprovou parecer deste Relator, em que se arguiu contradição entre a decisão recorrida e seus fundamentos (fls.265/267), os autos foram devolvidos à colenda Câmara recorrida para saneamento dessa irregularidade.

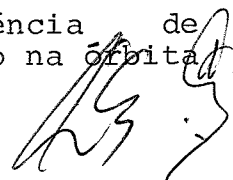
Em nova decisão prolatada, consubstanciada no Acórdão nº 103-04.527, de 20-05.82 (fls. 268/272), por unanimidade de votos, a egrégia Câmara recorrida promoveu a retificação do Acórdão nº 103-03.771, de 21.09.81 (fls. 196/202 verso), cuja ementa e fundamentos do voto passaram a ter a seguinte redação (fls. 271/272):

"Omissão de Receita - Prova emprestada do Fisco Estadual - Hipótese de sua inquestionável validade - Tributam-se, no caso, os valores de venda, ante a configuração da denominada operação ponte, vale dizer, transações ocorridas à margem da escrituração.

.....

Em tese, também entendo que nem sempre a prova emprestada do fisco estadual é absoluta, notadamente porque resulta de princípios outros que têm fato gerador distinto do federal.

Por isso, impõe-se verificar a ocorrência de efetiva omissão de receita com repercussão na órbita



Acórdão nº-CSRF/01-0.362

federal.

A diligência procedida por iniciativa desta Câmara tornou, no entanto, evidente que a fiscalização estadual comprovou de forma absoluta, através de documentação hábil e idônea, as chamadas operações "ponte" que, na órbita federal, caracteriza a omissão de receitas resultantes de transações efetivamente realizadas pela autuada sem emissão de notas fiscais.

Assim, a comprovação de forma inquestionável, na órbita estadual, de fato que representa omissão de receita e repercute na área federal para os fins do imposto de renda, dispensa outras provas para caracterizar a infração não destruída pela empresa.

Tributam-se, assim, os valores das vendas de veículos que foram realizadas pela empresa autuada à margem de sua escrituração contábil e fiscal, caracterizando pois, a denominada "operação ponte", tal como decidido em primeiro grau de jurisdição."

Entende-se despidiêda a ciência da nova decisão ao sujeito passivo e ao representante da Fazenda Nacional junto a esta Câmara Superior, tendo em vista que ela ateve-se à adaptação da ementa e fundamentos do voto à decisão de tributarem-se os valores das vendas de automóveis, matéria que foi objeto do recurso do sujeito passivo e das contra-razões apresentadas.

É o Relatório.



Acórdão nº CSRF/01-0.362

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator-Designado:

Embora a presunção seja um dos meios de prova, quando o fato-presuntivo e os meios de elidí-lo não estejam expressamente indicados em lei, ao contrário do que alguns pensam, para a sua configuração exige-se a adoção de certas providências por parte da Administração Fiscal, como aliás sempre foi entendido em relação ao "suprimento de caixa", feito pelos sócios, ou ao chamado "passivo fictício", hoje objeto de texto legal expresso (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12 §§ 2º e 3º).

Assim, para que o indício (no caso a falta de contabilização de compras) se transforme em presunção de omissão de receita, mister se faz que a Fiscalização intime o contribuinte a apresentar os elementos que, se apresentados, impediriam que o indício ganhasse foros de presunção, pois é certo que os valores que correspondem a compras não contabilizadas não são tributados como tais, mas sim, como prova de omissão de receitas, praticadas anteriormente e detectadas pela disponibilidade dos desembolsos cuja origem não tenha sido comprovada. Conseqüentemente, indispensável se fazia que: 1º) houvesse prova do pagamento (indicando-se se em espécie ou cheque e qual a data; portanto, poderá a Fiscalização, em certos casos, carecer de intimação específica prévia); 2º) se perquirisse do autuado a origem dos recursos utilizados no pagamento da compra não registrada.

Portanto, somente após a devida intimação (qualquer que seja a fase processual em que se verificar) e se não vierem a ser apresentados esses elementos é que nos depararemos com a presunção (meio de prova) plenamente configurada, a qual, pela sua natureza ainda admitirá prova em contrário.

Assim, divirjo do entendimento manifestado pelo ilustre

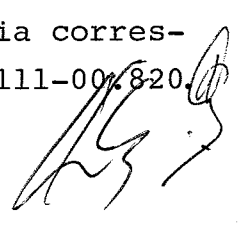
tre Conselheiro Relator, pois, para a correta solução do presente litígio, em que a firma foi acusada de praticar a operação denominada "ponte", entendo necessário atentar para certos pressupostos, reiteradamente acolhidos pela jurisprudência deste Conselho, dentre eles, que:

1º) O objetivo do Imposto sobre a Renda é tributar a renda e não o capital;

2º) Mesmo nos casos de arbitramento, a lei, ao estabelecer diversos percentuais, de acordo com a natureza do negócio, ~~sempre se~~ preocupa com o lucro na operação, jamais considera como lucro o percentual de 100% do valor de venda. Quer dizer que, no caso de total ausência de contabilidade ou de recusa na sua apresentação, a lei, reconhecendo a existência de custos e despesas, considera como lucro apenas um percentual do montante de vendas e não a sua totalidade. Inexistindo dispositivo legal que autorize considerar-se como se lucro fora o montante da venda;

3º) Ser pacífico que, ainda quando a jurisprudência determina o adicionamento ao lucro real do valor da venda omitida, como se de lucro se tratasse, o que se visa é a tributação do lucro, porque o custo, até prova em contrário, considera-se já haver sido imputado aos resultados do exercício; conseqüentemente, ao submeter-se à tributação o valor da venda, na realidade, esta-se tributando apenas o lucro (venda menos custo, já imputado);

4º) Conseqüentemente, quando o Fisco apurar que um contribuinte deixou de contabilizar determinadas operações de venda, o que deve objetivar-se é a tributação dos lucros nessas operações; daí: se simplesmente o contribuinte for acusado de omitir a contabilização da receita de venda, esta é acrescentada ao lucro do exercício, porque, como já dissemos, existe a presunção, juris tantum, de que o custo correspondente já fora contabilizado. Em razão, todavia, da espécie de presunção, se o contribuinte vier a provar que o custo não foi contabilizado, exclui-se a importância correspondente, como implicitamente se entendeu no Acórdão nº 111-00.820.



Esta a jurisprudência no caso em que foram detectadas omissões de compras e vendas de produtos de petróleo (Acórdãos nºs 1.7-291, 101-71.729 e 103-03.108) e também a revenda de automóveis sem o registro da compra e da venda (Acórdãos nºs 101-72.198 e 101-72.264, entre outros);

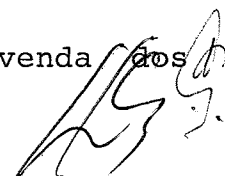
5º) Porém, se a Fiscalização apura a existência de atividade ou negócio paralelo (custo e venda não contabilizados) e desconhece o exato proveito na operação, arbitra ou estima o lucro desta atividade ou negócio paralelo, valendo-se de variados parâmetros, sejam expressamente estabelecidos na própria lei, sejam observados em outras transações do mesmo contribuinte ou de terceiros do mesmo ramo, como se decidiu nos Acórdãos 1.4.0050, 101-72.691, 101-74.067 e 101-74.392;

6º) Se o Fisco, na hipótese anterior, tem conhecimento exato do lucro na operação paralela, acrescenta, apenas, a parcela de lucro obtida na atividade paralela ao lucro real do exercício, já regularmente contabilizado, pois este passa a ser a base de cálculo do tributo (Acórdãos nºs - 101-72.198 e 101-72.264);

7º) Para cogitar-se da tributação do valor referente à compra ou ao custo não contabilizado ainda quando não haja prova de que as vendas correspondentes tenham sido registradas, como vimos na parte introdutória, mister se faz perquirir, de forma escrita, a origem dos recursos empregados, isto porque é indubitável que aquele que fez a "ponte", sem o registro na contabilidade pode: 7.1) não haver desembolsado qualquer parcela, ressarcindo o vendedor após ter vendido o bem; 7.2) ter pago o bem com recursos emprestados, também não contabilizados; 7.3) haver pago o bem com recursos bancários de origem legítima, omitindo, tanto a movimentação desses recursos, como o registro de aquisição do bem, etc.

Ora, no caso dos autos, é certo que a própria Fiscalização:

a) Informou o exato valor da compra e da venda dos



veículos que a autuada intermediou, logo o lucro nas operações;

b) Categoricamente declarou que a autuada não havia imputado aos resultados dos exercícios os custos das intermediações não contabilizadas; sendo indubitável, portanto, qual o exato montante não oferecido à tributação;

c) Em nenhum momento indagou qual a modalidade de aquisição dos veículos revendidos (se previamente houve ou não desembolso ou qual a origem dos recursos desembolsados). Evidentemente que, se a autuada negava a intermediação não iria, por sua iniciativa, esclarecer qualquer origem;

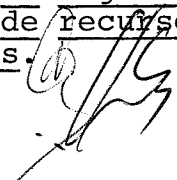
d) Reconhece as peculiaridades da intermediação, na maioria sem prévio desembolso.

Nestas condições, mantenho o entendimento manifestado, na qualidade de Relator do Recurso nº 83.361, e acolhido unanimemente pela Colenda 1a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes ao prolatar o Acórdão nº 101-72.264, de 18/05/81, in verbis:

"IRPJ - VALOR TRIBUTÁVEL - Demonstrado que o custo das transações, que geraram as receitas não contabilizadas, não foi levado a débito da conta de Lucros e Perdas ou suas subsidiárias: o valor a ser imputado, aos resultados do exercício é o correspondente ao lucro na operação e não a importância total da venda (custo + lucro), salvo se intimada a provar a origem dos recursos utilizados na compra, a fiscalizada não demonstrar terem eles origem em operações legítimas etc.

.....

Com efeito, se a própria Fiscalização declara não haverem sido contabilizadas as operações de compra e venda, especifica os valores das compras (custos) e das vendas; é evidente que a sonegação na área do Imposto de Renda, nessas operações de intermediação corresponde, apenas, ao valor de lucro, eis que não se cogitou de perquirir a origem ou fontes de recursos para a aquisição dos automóveis.



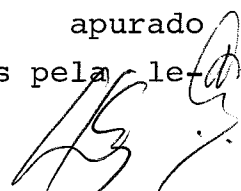
Com efeito, entendemos que provado que os eventuais custos dos produtos vendidos, efetivamente, não oneraram a conta de Lucros e Perdas ou suas subsidiárias: não é o montante da receita das vendas que foi indevidamente subtraída dos resultados, mas o lucro na operação.

Cabia ao Fisco, para considerar que os valores referentes aos custos provinham da "Caixa 2", intimar a autuada a provar a origem dos recursos utilizados na aquisição dos veículos revendidos, examinar se o saldo de Caixa comportava o desembolso etc. Do contrário, seria um contra senso considerar-se a "omissão de contabilização de custos", como receita tributável."

Pretender-se, ante as peculiaridades de que se reveste a hipótese em debate, a tributação do montante das vendas, sem levar-se em consideração os custos, equivale a agravar a exigência, tomando-se por base de cálculo um valor decididamente irreal; transformando, em consequência, a tributação em penalidade, e, deste modo, impondo uma dupla sanção ao contribuinte: indiretamente através do agravamento da base de cálculo e, diretamente, impondo-lhe a multa de lançamento ex officio (50%); quando esta é a única prevista em lei.

Finalmente, deve atentar-se para o fato de que, quando o Fisco se depare com a omissão de contabilização de custos, mas com as vendas correspondentes registradas (caso raro), mesmo após o contribuinte haver sido intimado a apresentar a origem dos recursos desembolsados na liquidação da compra não registrada, e não o houver feito, se poderá concluir pela exigência de qualquer valor original de tributo, pois, na hipótese da declaração de rendimentos já haver sido entregue, revelar-se-ia o oferecimento espontâneo à tributação da sonegação antes perpetrada, acrescida do lucro na operação de venda. Sujeitando-se apenas aos acréscimos de correção monetária, juros de mora e multa, caso o contribuinte, antes de iniciar-se a fiscalização, não os tivesse já recolhido.

Embora se reconheça que o lucro real é o apurado com base na escrita contábil com os ajustes determinados pela lei



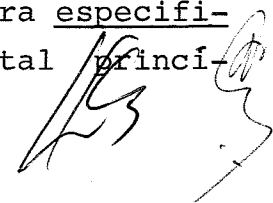
gislação fiscal, não deixa de ser ele, apenas, uma das modalidades, previstas pela legislação fiscal e à disposição do contribuinte, para apuração da base de cálculo do tributo, vez que, pela legislação em vigor, ao contribuinte é facultado determinar a base de cálculo, valendo-se do arbitramento (em qualquer caso), ou utilizando-se do lucro presumido (nas hipóteses previstas em lei).

Por outro lado, aqueles que discordam destas conclusões, apoiadas na lógica e na justiça, alegam que elas contrariam o que intitulam de princípio da unicidade da base de cálculo, ou seja, a impossibilidade de o Fisco determinar o valor tributável, valendo-se parcialmente do lucro real (como tal considerado aquele que somente leva em consideração as receitas e despesas contabilizadas) e de qualquer outro método que conduza ao exato montante da base de cálculo.

A essa objeção respondemos que:

a) o alegado princípio ou inexistente ou a ele não foi outorgada a relevância que agora se lhe quer atribuir, visto que, dele não há comentários nos livros especializados. Ressalte-se que não se defende aqui a possibilidade de reduzir o tributo a pagar, mediante a dedução de custos ou despesas não registrados na contabilidade, isoladamente; mas a impossibilidade de desconhecer a sua existência e reconhecimento, quando se trazem para integrar a base de cálculo do tributo as correspondentes receitas, que também haviam sido omitidas. Noutros termos, advoga-se para o Fisco, juntamente com a mesma faculdade outorgada ao contribuinte pelo artigo 616 e seu parágrafo único do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, o direito de valer-se do estabelecido no artigo 148 do Código Tributário Nacional, para determinar o montante tributável em cada exercício, como, aliás, está genericamente previsto no art. 387, incisos I e II, do aludido regulamento;

b) a própria legislação do tributo, agora especificamente, se encarrega de demonstrar a inexistência de tal princípio.

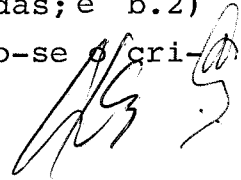


Acórdão nº CSRF/01-0.362

pio, vez que, ao estabelecer a base de cálculo dos contribuintes com direito a optar pelo lucro presumido, expressamente estabelece que na hipótese de detectar-se qualquer parcela de venda não registrada nos livros fiscais e não levada em conta para o cálculo daquela base, o montante tributável seria apurado, adicionando-se à base de cálculo, apurada com base no lucro presumido, o valor correspondente a 50% da omissão de receita (RIR/80, art. 400, § 6º), portanto, teremos o valor tributável pela soma do LUCRO PRESUMIDO + LUCRO ARBITRADO. Do mesmo modo, se dispõe no art. 401 do mesmo diploma regulamentar que, "no caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado à razão de 20% (vinte por cento) do preço total de venda." Como estes contribuintes não dispõem da faculdade de optar pela tributação com base no lucro presumido, ao LUCRO REAL será acrescido LUCRO ARBITRADO para determinar a base de cálculo do tributo. Hipótese semelhante se encontra no art. 268, § 4º, do mesmo diploma;

c) finalmente, o invocado princípio não pode ser eleito como fundamento para majorar-se a base de cálculo do tributo, matéria reservada à lei, como textualmente se dispõe no art. 97, incisos II e IV, do C.T.N.

Apurando o Fisco a existência de receitas e despesas não contabilizadas, e, atendidas as circunstâncias do caso, poderá:
a) Desclassificar a escrita, apurando o lucro do exercício por arbitramento, quando cumulativamente se verificar que: a.1) o movimento paralelo é expressivo, considerando-se a quantidade de operações não contabilizadas, ou a escrita não merecer fé; a.2) o valor tributável apurado não for inferior ao apurável pelo critério "b" e "c", beneficiando o infrator com a própria torpeza; e b) Manter a escrita, acrescentando ao lucro real o montante da receita menos o valor das despesas, devidamente comprovadas, que não foram tempestivamente contabilizadas; isto quando, cumulativamente, se observar: b.1) Ser de pequeno número a quantidade de operações não contabilizadas; e b.2) A base de cálculo for superior a que se obteria aplicando-se o cri-



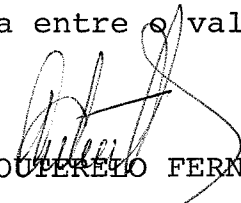
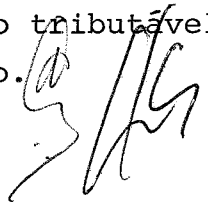
Acórdão nº CSRF/01-0.362

tério "c", visto que, não sendo o Fisco obrigado a apurar o lucro real extracontabilmente, é-lhe facultado arbitrar o lucro nas operações não contabilizadas; c) Manter a escrita, acrescentando ao lucro real o montante do lucro apurado por arbitramento e calculado com base no montante das receitas, cuja omissão se apurou, quando seja grande a quantidade de operações não contabilizadas e o valor tributável for superior ao indicado no critério "a", a fim de não beneficiar o infrator, dado que o lucro real das operações contabilizadas pode ser superior ao lucro que se apuraria por arbitramento.

Não assiste, porém, à Administração Fiscal a faculdade de, desconsiderando as despesas comprovadas, transformar as receitas em lucros líquidos, para como tal submetê-los à incidência. Neste sentido é o entendimento firmado nas decisões unânimes da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciados nos Acórdãos nº 101-74.067, de 08.02.83, e nº 101-74.392, de 07/06/83.

Para diferenciar o contribuinte que procede corretamente, atendendo aos ditames da lei comercial e fiscal, daquele que transgredir as normas de apuração de resultados, dando trabalho ao Fisco, é que a lei outorga ao Fisco a faculdade de arbitrar o lucro com coeficientes variáveis e sanciona o infrator com a multa de 50% sobre a diferença de imposto que vier a ser apurada.

Deste modo, dou provimento ao recurso especial de divergência, apresentado pelo contribuinte, para que seja considerado tributável a diferença entre o valor de venda e o respectivo custo.



AMADOR OJEDA FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO

Acórdão nº-CSRF/01-0.362

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO PEDRO MARTINS FERNANDES

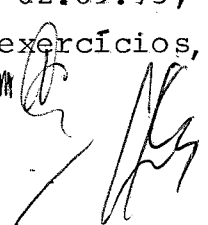
O recurso especial interposto esteia-se no artigo 4º e seu inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais - baixado com a Portaria nº 434, de 03.05.79, do Ministro da Fazenda (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79), e alterado pelas Portarias nº 505, de 25.05.79, e nº 99, de 15.04.81 - tendo sido cumprido o respectivo prazo, fixado no artigo 5º, "caput", do citado Regimento.

As decisões indicadas como divergentes estão devidamente comprovadas nos autos, bem como o alegado dissídio de julgados, na medida em que o Acórdão recorrido entendeu que as omissões de vendas são tributadas, pelo seu montante, somados os valores dos respectivos custos, como receitas omitidas, quando também não contabilizados estes, enquanto que os decisórios apontados como divergentes concluíram no sentido de que, nesse caso, o valor tributável é o do lucro das operações de compra e venda omitidas na contabilidade.

Cumpridos, assim, os pressupostos de sua admissibilidade, cabe conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

No mérito, como a seguir se demonstrará, não merece reforma o decisório recorrido.

De início esclarece-se que, versando os presentes autos sobre créditos tributários relativos aos exercícios de 1975 a 1977, anos-bases de 1974 e 1976, a terminologia utilizada e as remissões à legislação aplicável referem-se aos Regulamentos do Imposto sobre a Renda baixados com os Decretos nºs. 58.400, de 10.05.66 e 76.186, de 02.09.75, respectivamente, e às Leis e Decretos-leis que, para esses exercícios, alteraram a legislação consolidadas nesses Regulamentos.



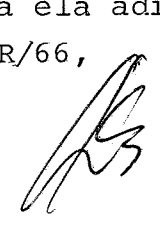
Acórdão nº-CSRF/01-0.362

A tributação das pessoas jurídicas é feita com base no lucro real, como regra geral (RIR/66, art. 216; RIR/75, art. 127), ou, nos casos especificados, com base no lucro presumido (RIR/66, art. 194; RIR/75, art. 145), ou arbitrado (RIR/66, art. 198; RIR/75, art. 149).

A tributação com base no lucro presumido estabelece restrições ao tipo societário, ou à natureza da atividade exercida, e a limites de receita bruta e de capital (RIR/66, art. 194, §§ 1º e 3º; RIR/75, art. 145, alíneas "a" e "b" e § 1º), e esse lucro é obtido pela aplicação do coeficiente de 12% sobre a receita bruta, adicionada das receitas de transações eventuais, ou do resultado destas quando este for conhecido.

No exercício de 1975 e 1976, vigorou o Decreto-lei nº 1.350, de 24.10.74, que estabeleceu que as firmas individuais e sociedades por notas de responsabilidade limitada e em nome coletivo, de capital e com receita bruta até os limites fixados, que explorassem atividades comerciais e industriais, pagariam o imposto com base no lucro presumido (art. 1º, §§ 1º e 2º), e fixou a alíquota do imposto de 3% aplicável (sic) sobre a receita bruta para cálculo do imposto devido (art. 2º). Essa alíquota do imposto equivale à aplicação de um coeficiente de 10% sobre a receita bruta, para apurar o lucro presumido, e de alíquota de 30% sobre este.

A tributação com base no lucro arbitrado não estabelece quaisquer restrições quanto ao tipo da pessoa jurídica ou na natureza da atividade exercida, tem lugar nos casos de falta, desclassificação ou negativa de exibição da escrita contábil, e esse lucro é apurado mediante a aplicação dos coeficientes de 30% sobre a soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável, ou de 15% a 50% sobre o valor do capital ou da receita bruta podendo esses coeficientes atingirem até 75% se ficar provado, de maneira inequívoca, haver a pessoa jurídica obtido lucro superior a 50% do capital ou da receita bruta, sendo esta integrada pelo valor das operações de conta alheia e das transações eventuais, ou a ela adicionados os respectivos resultados quando conhecidos (RIR/66, art. 198).



Acórdão nº-CSRF/01-0.362

198, §§ 1º a 4º; RIR/75, art. 149 e §§ 1º a 5º). Nos casos de vendas efetuadas, no país, por agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o coeficiente aplicável é de 20% sobre o preço total da venda (RIR/66, art. 199; RIR/75, art. 150).

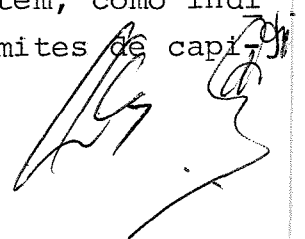
Como se vê, nos casos em que a tributação tem por base os lucros presumido ou arbitrado, estes são obtidos diretamente pela aplicação dos coeficientes próprios, o que resulta na apuração, por via indireta, dos custos, despesas operacionais e encargos presumidos ou arbitrados, que equivalem à parcela da base de cálculo não representada pelos referidos lucros.

Em face do princípio de unicidade de critério anual de apuração da base de cálculo do imposto, e desde que esta tivesse sido o lucro presumido ou arbitrado, a apuração de omissão de receitas, até o exercício de 1974, implicava simplesmente na adição de seu valor ao montante utilizado para cálculo do lucro respectivo aplicando-se os mesmos coeficientes já utilizados anteriormente, e a alíquota correspondente, para obter-se a diferença do imposto.

A partir do exercício de 1975, por força do disposto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.350, de 24.10.74 - no caso de pessoas jurídicas que tinham a faculdade de optar pelo lucro presumido e pagavam o imposto pela aplicação direta da alíquota de 3% sobre o valor da receita bruta - a apuração de omissão de receita implicava o arbitramento do lucro correspondente à aludida omissão pela aplicação do coeficiente de 50% sobre o valor desta, lucro esse tributável à alíquota de 30%.

Como se verifica, nessa hipótese, a partir do exercício de 1975, o legislador passou a dar tratamento tributário mais gravoso à omissão de receita, pois o coeficiente normal de apuração do lucro presumido era, como já se viu, de 10%.

Se nas hipóteses em que a base de cálculo do imposto é o lucro presumido, as condições estabelecidas têm, como indicadores, o tipo societário, a atividade exercida ou limites de capi-



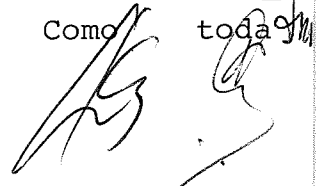
tal e receita bruta, e, no caso de lucro arbitrado, apenas a falta , desclassificação ou negativa da exibição da escrita, quando essa base de cálculo é o lucro real, a condição necessária é a sua conformidade com o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas(RIR/66, art.216; RIR/75, art.127), e a sua comprovação por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (RIR/66, art.224; RIR/75, art. 135).

Por sua vez, o lucro real é constituído pelo lucro operacional, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais (RIR/66, art.153; RIR/75, art.151), e, o segundo, que é instituído pelo resultado das atividades normais da pessoa jurídica (RIR/66, art.154; RIR/75, art.152), será determinado pela escrituração da empresa, feita com observância das prescrições legais (RIR/66, art.156; RIR/75, art.153), e formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas (RIR/66, art.156; RIR/75, art.154).

O comando legal deixa bem claro que, se a tributação da pessoa jurídica tem, como base de cálculo, o respectivo lucro real, a sua apuração, bem como do lucro operacional de que é constituído , e dos fatores de redução deste, representados pelos custos, despesas operativas, encargos e perdas, tem por embasamento único e exclusivamente a escrituração da empresa.

Nesse caso, a omissão de receitas pode ocorrer nas formas e montantes a seguir indicados: a) custos e vendas escriturados: não há omissão; b) custos omitidos e vendas escrituradas: a omissão de receitas é igual ao montante dos custos omitidos; c) custos escriturados e vendas omitidas: a omissão de receitas é igual ao montante das vendas omitidas; e d) custos omitidos e vendas omitidas: a omissão de receitas pode ser igual: 1) à soma do valor do primeiro custo omitido e do montante das vendas omitidas; 2) ao montante das vendas omitidas; 3) ao montante dos custos e das vendas omitidas.

A presunção que se firma, no caso de omissão de custos, é a de que o numerário aplicado tem origem em recursos extra-contábeis representados por anterior omissão de receitas. Como toda



Acórdão nº-CSRF/01-0.362

presunção, essa pode ser elidida pela prova de que os custos omitidos foram suportados pelos recursos da própria pessoa jurídica, objetos de registro contábil. Feita essa prova, inexistiria omissão de receitas na hipótese focalizada no parágrafo anterior, alínea "b", e estaria justificada a conclusão contida na alínea "d.2" do citado parágrafo. A comprovação desse fato, logicamente, é ônus da pessoa jurídica, tendo-se presente que a autuação tem embasamento em presunção que se constitui em meio de prova.

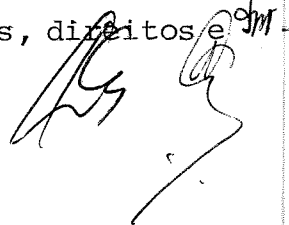
Nas hipóteses de omissões de vendas, indicadas nas alíneas "c" e "d" do mesmo parágrafo, em razão de sua própria natureza, evidencia-se a omissão de receitas em montante equivalente.

A conclusão expressa na alínea "d.1" daquele parágrafo teria como premissa necessária, à vista do que já se disse, a de que somente o primeiro custo omitido não teria sido suportado pelos recursos da própria empresa, objetos de registro contábil, que teriam sido aplicados, entretanto, no pagamento dos seguintes custos omitidos.

Na hipótese figurada na alínea "d.3", quando não comprovado que os custos omitidos foram pagos com recursos escriturados, a conclusão óbvia é a de que a omissão de receitas é representada pelo somatório dos custos e das vendas omitidas.

Essa conclusão está solidamente alicerçada no fato de que a escrituração de custos, porque é fator de redução do lucro, é de interesse da pessoa jurídica, e a falta de seu registro só pode ser atribuída à origem extra-contábil dos recursos assim aplicados, ou seja, em anterior omissão de receitas.

Por outro lado, tal conclusão tem também seguro ancoradouro no fato de que o balanço patrimonial, que tem por finalidade a compatibilização dos saldos contábeis dos bens, direitos e obrigações, com a existência física dos mesmos, tem por pressuposto necessário a realização de inventário físico desses bens, direitos e



Acórdão nº.CSRF/01-0.362

obrigações, cuja exata apresentação é o objetivo dessa peça contábil.

Desta maneira, a presunção que se firma à vista de um balanço patrimonial é a de que os seus dados são corretos, pois devem representar os saldos exatos de cada conta que o compõe.

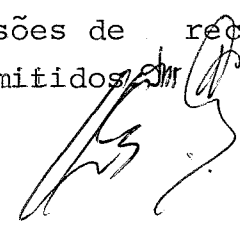
Diante disso, a existência de omissão de custos só pode ser resultante de anterior omissão de receitas, uma vez que o princípio de credibilidade do balanço patrimonial impede que se firme a presunção no sentido de que tais custos tenham sido pagos com recursos registrados na contabilidade da empresa, o que implicaria em incorreção do referido balanço.

De outra parte, a pretensão de que a omissão de receitas esteja representada pela diferença entre os valores dos custos omitidos e das respectivas vendas omitidas não tem condições de prosperar, não somente pelo que até aqui ficou dito, como também pelas razões a seguir elencadas.

Em primeiro lugar, porque contraria a determinação legal de que o lucro real deve ser apurado de acordo com o balanço e demonstração da conta de lucros e perdas e comprovado por meio de escrituração, em decorrência do que os custos não contabilizados não podem ser aceitos.

Em segundo lugar, porque tal pretensão implicaria dar à inexistência de escrituração o mesmo valor que à existência desta, fato que é absolutamente indefensável sob o ponto de vista lógico.

Desta forma, tendo a recorrente omitido custos e vendas e não tendo comprovado nos autos que aqueles foram suportados por recursos contabilizados, a conclusão que se firma é a de que também os custos omitidos foram saldados com recursos de origem extra-contábil, representados por anteriores omissões de receitas em valor, pelo menos, equivalente ao dos custos omitidos.



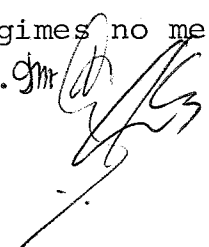
Acórdão nº-CSRF/01-0.362

É igualmente inconsistente a pretensão da recorrente, na medida em que teria de comprovar que os custos omitidos, a partir do segundo, foram pagos com recursos oriundos das anteriores omissões devendas, o que somente seria possível através da escrituração regular, que evidenciasse que os recursos obtidos ficaram em poder da empresa até a sua reaplicação em posteriores custos também omitidos, ou de escrita paralela. Como a recorrente não comprovou através da escrita regular, e como à paralela, se existisse, não se poderia atribuir o mesmo valor daquela, não há como atender àquela pretensão.

Tenha-se presente que a apuração do resultado das atividades da pessoa jurídica, através de escrituração, é o único que permite a apuração de prejuízo e a conseqüente não incidência do imposto, o que justifica um tratamento tributário mais oneroso no caso de constatação de omissão de receitas.

De outra parte esse tratamento tributário mais gravoso, no caso de omissão de receitas, configura-se no caso de pessoas jurídicas que optam pela tributação simplificada, a teor do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.350, de 24.10.74, tratamento que foi estendido à mesma hipótese de omissão de receitas, nos casos de arbitramento de lucro, de acordo com o disposto § 6º do artigo 8º, do Decreto nº 1.648, de 18.12.78.

Dessa maneira, as sucessivas omissões de valores de custos e das respectivas vendas, não pode ser objeto de tributação mediante a apuração do lucro verificado nessas operações, pois isso implicaria apuração extra-contábil desse lucro, o que não encontra amparo na legislação de regência.

Por último, não caberia o arbitramento desse lucro, uma vez que esse procedimento é vedado pelo princípio da unicidade do regime de apuração do lucro tributável que, no caso, foi o lucro real, sendo vedada a aplicação de dois regimes no mesmo exercício, ou seja o de lucro real e de lucro arbitrado. 

Acórdão nº-CSRF/01-0.362

Em consequência dos fundamentos retro, a interpretação que deve prevalecer, no caso destes autos, é a do Acórdão recorrido, tendo em vista a evidência de que, embora não tinha dado adequada interpretação à matéria aqui versada, melhor aplicou a lei do que o decisório indicado como paradigma.

Diante do exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Brasília, DF, em 01 de julho de 1983.


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR.