



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ZSS

Sessão de 04 de maio de 1982

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.218

Recurso nº RD/103-0.104

Recorrente SUL AMERICANA COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA.

Recorrido TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: FAZENDA NACIONAL.

OMISSÃO DE RECEITAS - Omissão de custos e de vendas - No caso de omissão dos valores de custos e das respectivas vendas, a omissão de receitas corresponde ao montante dos custos e vendas omitidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUL AMERICANA COMÉRCIO E AUTOMÓVEIS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Cons. RAUL PIMENTEL e AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ.

Sala das Sessões (DF), em 04 de maio de 1982.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/071.961/78

RECURSO N.º: RD/103-0.104

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.218

RECORRENTE: SUL AMERICANA COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA.

Recorrida: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: FAZENDA NACIONAL.

RELATÓRIO

SUL AMERICANA COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA., contribuinte sediada em Santos, recorre a esta Câmara Superior (fls. 65/67), da decisão da Egrégia Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 103-03.635 (fls. 53/60), prolatado em Sessão de 01.07.81.

Na decisão supra, aludido Colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso interposto pela contribuinte, autuado no mesmo Conselho sob nº 83.438 (fls. 43/50), 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 Carlos Augusto de Vilhena (fls. 53 e 60):

"OMISSÃO DE RECEITA - Vendas omitidas apuradas pelo Fisco Estadual. Mantida a exigência na esfera estadual, mantém-se também a da esfera federal, se novas razões não forem apresentadas.

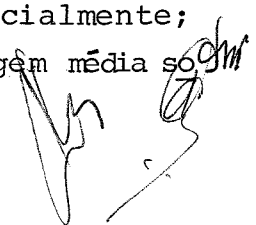
.....

Acórdão nº CSRF/01-0.218

Por último, em casos de "omissão de receita", inadmissível o entendimento de que essa é representada, tão-somente, pela primeira operação, sendo as demais efetuadas 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 da "receita omitida". A compensação pretendida só teria sentido se as operações estivessem registradas na escrituração e calcadas em documento hábil e idôneo."

Intimada a cumprir a decisão precitada (fls. 62), conforme A.R. datado de 26.08.81 (fls. 63), interpôs recurso a esta Câmara Superior, protocolizado em 03.09.81 (fls. 64), 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. 69/79).

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 diferenças 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



Acórdão nº CSRF/01-0.218

bre 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 Egrêgia Câmara recorrida (fls. 83/86), tendo sido oferecidas contra-razões pela Fazenda Nacional, através de seu representante junto àquele Colegiado, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional Hélio de Farias (fls. 87/89), 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.

O que pretende o recorrente, no seu apelo, é 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.

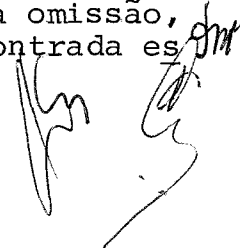
Mandamento mais que ancião determina manter o comerciante sua escrituração em dia, nela registrando todos os fatos mutativos de sua situação patrimonial.

O Decreto-lei 486/69 é mais um reforço.

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

Neste particular, o § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 autoriza presunção^T de omissão de receita o fato de a escrituração indicar, no passivo, obrigações já pagas.

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



Acórdão nº CSRF/01-0.218

criturada.

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

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

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

Como diz o Culto Relator, Dr. Carlos Augusto de Vilhena, no final de seu Voto Vencedor (decisão unânime):

"... Por último, em casos de "omissão de receita", inadmissível o entendimento de que essa é representada, tão-somente, pela primeira operação, sendo as demais efetuadas 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."

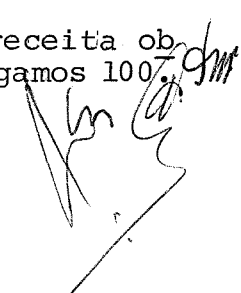
Com inteira propriedade a afirmação do Relator, a encontrar supedâneo em lançamento e demonstrativos contábeis. Senão, vejamos:

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.



Acórdão nº CSRF/01-0.218

Se houvesse contabilizado tudo, teríamos :

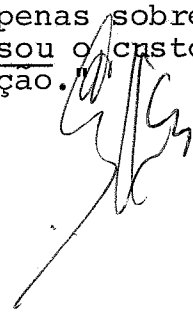
1. Receita omitida, e que possibilitou a primeira operação	90
2. Receita omitida da segunda operação	<u>100</u>
Soma das receitas que estariam es - crituradas	<u>190</u>
3. Custo admitido (se houvesse lançamento)	<u>-90</u>
4. Receita oferecida à tributação.....	<u>100</u>
	===

Não havendo efetuado os lançamentos, a recorrente pretende:

1. Receita omitida da segunda operação	100
2. Que se admita como custo a primeira operação	<u>90</u>
3. Quer que seja tributada apenas a diferença	<u>10</u>
	===

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

E o relatório. 



V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES - Relator:

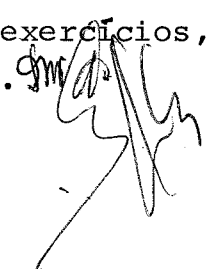
O recurso especial interposto esteia-se no artigo 4º e seu inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais - baixado com a Portaria nº 434, de 03.05.79, do Ministro da Fazenda, (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79), e alterado pelas Portarias nº 505, de 25.05.79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

A decisão indicada como divergente está devidamente comprovada nos autos, na medida em que o Acórdão recorrido enttendeu que as omissões de vendas são tributadas, pelo seu montante, somados os valores dos respectivos custos, como receitas omitidas, quando estes também não forem contabilizados, 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 1974 a 1976, anos-base de 1973 a 1975, 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 Decreto-leis que, para esses exercícios, alteraram a legislação consolidada nesses Regulamentos.



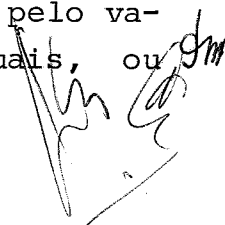
Acórdão nº CSRF/01-0.218

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 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 estes forem conhecidos.

Nos exercícios de 1975 e 1976, vigorou o Decreto-lei nº 1.350, de 24.10.74, que estabeleceu que as firmas individuais e sociedades por cotas de responsabilidade limitada e em nome coletivo, de capital e com receita bruta até os limites fixados, que explorem 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 uma alíquota de 30% sobre este.

A tributação com base no lucro arbitrado não estabelece quaisquer restrições quanto ao tipo da pessoa jurídica ou natureza da atividade exercida, tem lugar nos casos de falta de classificação 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



Acórdão nº CSRF/01-0.218

a ela adicionados os respectivos resultados quando conhecidos (RIR/66, art. 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).

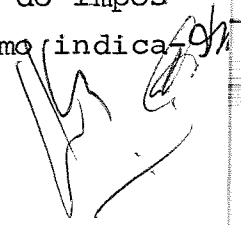
Como se vê, nos casos em que a tributação tem por base os lucros presumido ou arbitrado, estes são obtidos diretamente pela aplicação dos coeficientes próprios, o que resulta na apuração, por via indireta, dos custos, despesas operacionais e encargos presumidos ou arbitrados, que equivalem à parcela 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 receita, 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 das 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 no 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 indica



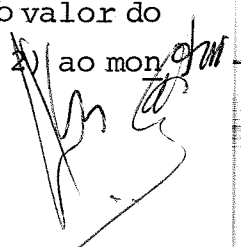
Acórdão nº CSRF/01-0.218

dores, o tipo societário, a atividade exercida ou limites de capital e receita bruta, e, no caso de lucro arbitrado, apenas a falta, desclassificação ou negativa de 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 constituído 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 única 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 mon



tante das vendas omitidas; 3) ao montante dos custos e das vendas omitidos.

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 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 a 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.

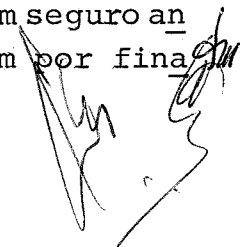
Nas hipóteses de omissões de vendas, indicadas nas alíneas "c" e "d" do mesmo parágrafo, em razão de sua própria natureza, evidencia-se a omissão de receitas em montante equivalente.

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 escritos, 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 amparo no fato de que o balanço patrimonial, que tem por finalidade



lidade 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 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 de vem representar os saltos exatos de cada conta que o compõe.

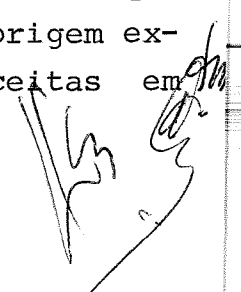
Diante disso, a existência de omissão de custos só pode ser resultante de anterior omissão de receitas, uma vez que o princípio de credibilidade do balanço patrimonial impede que se firme a presunção no sentido de que tais custos tenham sido pagos com recursos registrados na contabilidade da empresa,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

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



Acórdão nº CSRF/01-0.218

valor, pelo menos, equivalente ao dos custos omitidos.

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 de vendas, 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 ã 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 grave, 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, ã mesma hipótese de omissão de receitas, nos casos de arbitramento de lucro, de acordo com o disposto no § 6º do artigo 8º, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.78.

Desta 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/01-0.218

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 o decisório paradigma ' não deu adequada interpretação à matéria aqui versada.

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

Brasília, DF, em 04 de maio de 1982.


PEDRO MARTINS FERNANDES - Relator.