



MINISTÉRIO DA FAZENDA

hp

Sessão de 23 de agosto de 1983

ACORDÃO Nº 101-74.596

Recurso nº - 86.696 - IRPJ - EXS: 1977 a 1980

Recorrente - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES NOLL LTDA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NOVO HAMBURGO - RS

SUPRIMENTOS DE CAIXA - A escrituração comercial deve se assentar em documentação adequada a comprovar o registro efetuado, não atendendo essa exigência a prova produzida pela própria empresa e pelos sócios interessados nela, dado que, embora com personalidades jurídicas distintas, estes controlam e expressam a vontade daquela. Neste caso, a ausência de comprovação do ingresso do valor suprido é indício que autoriza a presunção legal de omissão de receita de que trata o § 3º do art. 12, do Decreto-lei nº 1.598/77, cumprindo à empresa desfazê-la, com a junta de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

PASSIVO FICTÍCIO - A permanência no passivo do balanço da empresa de obrigações já pagas bem como o registro de dívidas não comprovadas caracterizam omissão de registro de receitas. A existência de saldos em Caixa é irrelevante na configuração da presunção legal dada a literalidade do disposto no § 2º, do art. 12, do Decreto-lei nº 1.598/77, e a alegação da falta de registro de pagamentos apenas põe em crise a fidelidade das demonstrações financeiras e dos balanços da empresa.

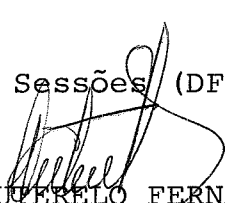
CUSTOS OPERACIONAIS - "NOTAS FRIAS" - É indutível do lucro operacional o custo que não for comprovado perante o fisco. As notas fiscais de autoria atribuída a empresa cujas atividades foram encerradas com baixa de inscrição e livros fiscais são, até prova em contrário, reputadas fictícias, e não produzem prova perante o fisco.

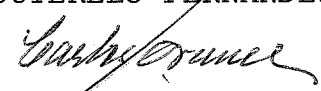


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES NOLL LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo a importância de Cr\$ 38.122,55, no exercício de 1981.

Sala das Sessões (DF) em 23 de agosto de 1983.


AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR


VISTO EM AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA
SESSÃO DE: 25 AGO 1983 FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros, SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, BRAZ JANUÁRIO PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1065-050.059/82-68

RECURSO Nº: - 86.696

ACÓRDÃO Nº: - 101-74.596

RECORRENTE Nº: - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES NOLL LTDA

R E L A T Ó R I O

Comércio e Representações Noll Ltda. recorre a este Colegiado (fls.293) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo, RS (fls. 273) que manteve parcialmente o auto de infração contra ela lavrado (fls. 1/4).

A lide posta sob julgamento desta Câmara, dentre outras matérias tributárias objeto da peça básica e que não são objeto do recurso, pode, em síntese objetiva, ser assim exposta:

SUPRIMENTOS DE CAIXA

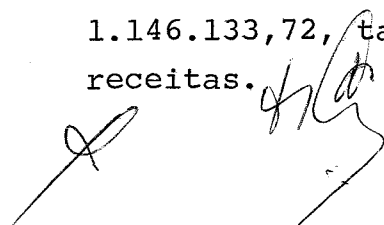
A recorrente fora autuada por omissão de receitas detectada por suprimentos ao caixa atribuídos a sócio da empresa, sem documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, no exercício de 1979, no total de Cr\$ 540.000,00. Contestou a exigência, argumentando que, de acordo com o § 3º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, a presunção da existência de desvio de receitas pressupõe a existência de indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova e que só após essa prestação fiscal caberia à auditada desfazer a presunção legal. Não obstante, indica que os recursos supridos tiveram origem em atividade agrícola do autor do empréstimo, comprovando-a com as notas fiscais de fls. 193 a 203.

Seu argumento não foi acolhido pela autoridade julgadora que entende haver no resultado da auditoria fiscal indicição suficiente para justificar a ocorrência de omissão de receitas, sendo de todo válida a exigência da comprovação dos suprimentos. Cita as conclusões do PN CST 242/71 sobre a matéria e elenca diversos acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes em favor de sua tese, arre matando com a invocação do Ac. CSRF nº 01-0220, de 04/05/82. A seu ver, o supridor não logrou provar a origem dos recursos, fato agravado com declaração de fls. 245, e conclui que o numerário provém de caixa paralelo formado com receitas mantidas à margem da contabilidade.

Na peça recursal, a suplicante persevera nas razões oferecidas na fase impugnatória e na afirmação de que a origem dos suprimentos foi devidamente comprovada como sendo de atividade agrícola que continuou a desenvolver como fazem certo as notas 669915 a 669918 (docs. 1 a 4). Apensa cópia da Nota Fiscal de Produtor 881599, de 07/11/78 (doc. 5), da Fundação Zeutônia, como prova da compra de dois leitões reprodutores. Contesta a relevância da declaração de fls. 245, esclarecendo que o produtor, homem de pouquíssimas luzes, não é capaz de estimar o que seja rendimento na área do imposto de renda e muito menos quando advém da cédula "G".

PASSIVO FICTÍCIO

No exercício de 1979, ano-base, de 1978, a empresa consignou em seu balanço anual um passivo circulante da ordem de Cr\$ 2.784.393,88, do qual comprovou perante o fisco a realidade das obrigações de Cr\$ 2.235.216,95, sendo tributada a diferença de Cr\$ 549.176,93 como omissão de receitas, com base no art. 180 do RIR /80. Igualmente, no exercício de 1981, a conta de Fornecedores apontava Cr\$ 15.191.781,48, enquanto a relação apresentada à fiscalização era inferior àquela quantia em Cr\$ 170.715,96 que adicionada às importâncias alegadas como "em aberto", ou como "diferenças", não aceitas pela fiscalização por falta de comprovação, totalizou Cr\$ 1.146.133,72, também submetidas ao crivo do imposto como desvio de receitas.



Acórdão nº 101-74.596

Na impugnação, argúi que o passivo fictício gera apenas presunção relativa de omissão de receitas que se assenta exclusivamente em aspectos vinculados com insuficiência de Caixa e que o simples atraso na contabilização dos pagamentos não autoriza a ilação; a quitação do título pode ter sido feita por terceiros através de endossos ou mediante acerto de contas. Em relação ao Passivo Fictício do exercício de 1979, assevera não ter recebido a relação a que se refere o auto de infração e tampouco a nominata da diferença de Cr\$ 549.176,93, e em relação ao do exercício de 1981, examina as diferenças consignadas na peça básica procurando demonstrar a ocorrência das hipóteses acima mencionadas que desfazem a presunção de omissão de receitas.

O julgador ordinário confirmou a totalidade da exigência referente ao exercício de 1979, dizendo que a empresa se esquivou inicialmente e, após o pronunciamento fiscal, silenciou a respeito, provavelmente por falta de provas; no exercício de 1981, excluiu Cr\$ 502.650,90, mantendo a exigência sobre o remanescente da ordem de Cr\$ 643.482,82 por falta de comprovação, alguns; outros, porque as dívidas foram pagas no ano-base e contabilizadas no período seguinte. A aceitação do argumento de que a existência de saldo em Caixa descaracterizaria a omissão de receitas significaria admitir a impropriedade dos balanços encerrados com base na escrituração do contribuinte.

Na fase recursória, persiste a defesa na alegação de atraso no registro de pagamentos de alguns títulos, não se preocupando com o exame dos saldos financeiros. Embora os diligenciantes tenham em alguns casos estendido o exame a registros posteriores ao período fiscalizado e assim propiciado a exclusão de diversas parcelas da incidência, não procederam da mesma forma em relação a outras, adotando assim dois pesos e duas medidas.

COMPRAS FICTÍCIAS

Autuada por incluir nos custos dos produtos vendidos pretensas aquisições de mercadorias representadas por notas emitidas por empresas que não mais operavam na época da emissão das notas fiscais, segundo os cadastros do ICM e do Ministério da Fazenda, no total de Cr\$ 6.398.450,00 - exercício de 1981 — a empresa alegou em primeira instância que também foi objeto de autuação pela fiscalização do IPI a matéria em questão. Na verdade, não procede a exigência, sendo reais as aquisições, assevera. Diz não lhe caber indagar da existência ou não dos fornecedores, não podendo ser refutadas as notas fiscais de fls. 36 a 41. A falta de inclusão dos bens no inventário foi por lapso, de vez que estavam acantonados em local de pouca visibilidade. A lacuna foi corrigida no ano-base de 1981 e o exame de escrita se encerrou em 1982. Reaberto prazo de defesa, junta cópia de recibos e de cópias de fls. do Diário referentes às aquisições (fls. 260).

A autoridade monocrática ao manter a exigência apon-
tou um elenco de indícios que, a seu ver, conduzem à convicção de
que as notas fiscais são inidôneas tais como: a desativação dos emi-
tentes, sem confirmação das compras por parte de nenhum dos seus ex-di-
retores; pagamento em dinheiro; falta de emissão de duplicatas, e
quitação das operações mediante simples recibo e etc..., bem como a fra-
gilidade do argumento de que as mercadorias tinham passado desperce-
bidas apesar do montante das aquisições e do volume delas. Realçou
também o fato de que a reconstituição do estoque é despida de espon-
taneidade porque realizada após o início do procedimento fiscal e
que, não obstante este fato, esse acerto de estoques ainda apresenta-
va valores díspares.

Perante a segunda instância, contesta os fundamentos
do julgado, sustentando a existência das mercadorias o que exclui a
figura da "nota fria", juntando folhas do livro de inventário onde
estariam registradas.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

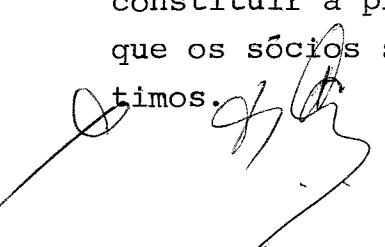
O voto segue a ordem de matéria adotada no relatório.

Assim, tem-se

SUPRIMENTO DE CAIXA

Os autos não deixam dúvida quanto à ocorrência de omissão de receitas na empresa, como bem assinalou a decisão recorrida, o que, por si só, já justifica a exigência da fiscalização para que empresa e/ou o sócio beneficiado pelo crédito decorrente do suprimento comprovasse a origem externa do recurso. Mais não fora, à fiscalização é sempre dado exigir da parte esclarecimentos e melhor prova sobre determinados registros existentes em sua contabilidade, posto que a ela incumbe manter escrituração regular, cujos lançamentos se apoiem em prova documental adequada (Decreto-lei nº 486/69 arts. 2º e 4º), velando a lei pelos interesses do comerciante e dos que com ele transacionem, como de terceiros interessados, dentre os quais desponta a Fazenda Pública.

Se a prova que sustenta o lançamento é produzida pela própria empresa — que inobstante possuir personalidade jurídica distinta da dos sócios, tem a sua vontade controlada por eles que a constituíram para obter resultados econômicos das atividades por ela desenvolvidas — é, além de razoável, um direito do fisco, exigir prova compatível com a operação, pois, como se sabe, a ninguém é dado constituir a própria prova, realidade a que se reduz o documento em que os sócios se intitulam credores da sociedade através de empréstimos.



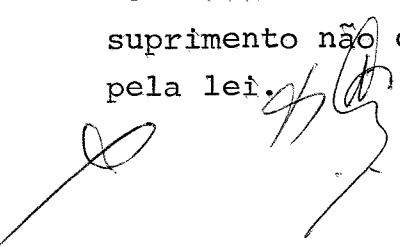
Urge que tais declarações tenham respaldo em outros elementos capazes de confirmar a autenticidade delas, notadamente através de movimento bancário, embora esta forma não esgote o elenco probatório da passagem do numerário do patrimônio do sócio para o da empresa.

A presunção de verdade que a lei assegura aos registros contábeis pressupõe o integral cumprimento das leis comerciais e fiscais sobre a matéria e, dentre elas, o de que a escrita esteja sustentada por documentação hábil e idônea que deve ser conservada em boa ordem enquanto não prescritas as ações pertinentes (RIR/80, arts 157 a 165).

A ausência dessa prova é um indício que conduz à presunção comum de que os recursos creditados aos sócios tem origem em receitas mantidas à margem da contabilidade, com afronta ao disposto no § 1º do art. 157 do RIR/80, e em poder dos sócios, já sob a forma de lucros distribuídos, e que, mais tarde, voltam à empresa como empréstimos a ela concedidas ou como integralização de aumento de capital.

E com base nesse fato já poderia concluir a autoridade de pela omissão de receitas pois a lei processual brasileira permite que a prova se faça por todos os meios admissíveis em direito, bem como os moralmente legítimos (CPC art. 332), sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (Cód. cit. art. 131 e Decreto nº 70235/72, art. 29).

Mas, apesar disso, o Decreto-lei nº 1.598/77, em seu art. 12, § 3º, estabeleceu a presunção legal de omissão de receitas quando houver indícios na escrituração nesse sentido e a falta de comprovação adequada do crédito ao sócio já é elemento indiciador do desvio de receitas. Em outras palavras, o próprio registro de suprimento não comprovado já serve de indício para a ilação extraída pela lei.

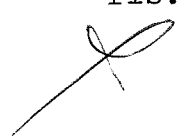


Como a presunção é "juris tantum" poderá a parte provar a efetividade da entrega e a origem externa dos recursos. Para tanto, deverá juntar documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, como exigem a administração fiscal e a jurisprudência administrativa.

Na espécie, a suplicante procura demonstrar a origem externa em venda de produtos agropecuários realizadas em datas próximas aos suprimentos sem suporte em qualquer prova da passagem do numerário do patrimônio do sócio para o da empresa, o que deixa sem respaldo a sua alegação que, como antes da impugnação, continua a se estribar em documentação produzida pela empresa e seu sócio, partes interessadas diretamente na comprovação do fato alegado. Como se sabe, a ninguém é dado constituir o próprio título como diz o brocardo latino "NEMO SIBI TITULUM CONSTITUIT" e, portanto, necessário seria que a prova se estribasse em documentos produzidos por terceiros como, v.g., extrato de conta-corrente bancária, declarações bancárias, de outras empresas, ou que tivessem correspondência na contabilidade ou em declarações de rendimentos já apresentadas, elenco que não esgota as formas possíveis de comprovação.

Os documentos anexados apenas provam capacidade financeira do supridor sem que necessariamente o suprimento tenha sido realizado, não se atendendo a exigência legal de prova da efetividade da entrega e da origem dos recursos (Decreto-lei nº 1598/77, art. 12, § 3º). Não provada sequer a efetiva entrega, não se pode acolher a afirmação de que determinada receita auferida pelo sócio tenha sido a origem do suprimento, por falta do liame que existe entre o recurso e o mútuo cuja existência se proclama.

Mas até mesmo a existência da auferição da receita se questiona, pois, apesar das cópias das notas fiscais apresentadas como prova das vendas de produtos agrícolas, que não encontram respaldo em outros documentos, como bem apontou a contradita fiscal às fls. 236, diga-se de passagem, há nos autos declaração do próprio



sócio indicando suas fonte de receitas, dentre as quais não se insere a de produtos agrícolas. E, para tanto, não seria necessário que o declarante soubesse em que cédula se classificaria o rendimento (fls. 245).

PASSIVO FICTÍCIO

A existência no passivo de obrigação já pagas indica a existência de omissão de receitas da empresa. Nesse sentido, é literal a disposição contida no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, cabendo ao contribuinte desfazer a presunção da lei.

É irrelevante que à data do pagamento da obrigação houvesse ou não saldo credor de caixa porque esta distinção é estranha ao dispositivo que ao tratar dessas duas figuras no dispositivo citado as coloca de forma alternativa:... "saldo credor de caixa ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas"... Do contrário, estar-se-ia propiciando manipulações de toda ordem para encobrir a omissão de receita.

Como bem assinalou a decisão recorrida, citando acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, se houve pagamentos não contabilizados, as demonstrações financeiras não expressam a realidade e sua contabilidade padece de fê.

No momento em que se reconhece a exatidão do balanço, subentende-se que todas as existências sejam reais. Se elas não correspondessem aos valores gráficos das respectivas contas, o balanço não estaria correto e, conseqüentemente, não se poderia reconhecer a sua exatidão. A simples diferença de existência de caixa e o valor da dívida teriam forçosamente levado a empresa, nos levantamentos que precedem ao balanço, a detectar a falta de lançamento de baixa da obrigação já liquidada.

A falta de comprovação do passivo representa existência de obrigação já paga, pois o fiscalizado diante dessa evidência re

gistrada no próprio título sonega-o à fiscalização para ocultar o fato.

A recorrente não renovou em sua atuação às fls.260, nem em seu recurso perante o colegiado, a alegação de que não lhe fora presente a relação referida no auto de infração, relativamente ao exercício de 1979, certamente por contentar-se com os esclarecimentos prestados pelo autuante e, por ausência de argumentos e provas em seu favor, não tentou comprovar a realidade do seu passivo. Em relação ao exercício de 1981, apresentou documentos e ponderações, muitos dos quais aceitos pela autoridade recorrida. Remanesceu para exame da Câmara as questões pertinentes às parcelas que, na impugnação (fls 177 e segs) e na contradita fiscal (fls. 239), estão identificadas pelos nº 03, 05, 12, 14, 17, 18, 20, 21, 22 e 23.

Dessas, devem ser excluídas da exigência a parcela de Cr\$ 10.608,00 (nº 14), referente a Indústrias Químicas Star porque, se como diz o diligenciante, o valor da NF 049, série B-4 havia sido debitado ao fornecedor em agosto de 1980, em face da devolução da mercadoria, obviamente a sua permanência no passivo em 31/12/80 resultou de equívoco, posto que pagamento não houve nem poderia haver por desfazimento do negócio e, assim, não há que se cogitar de passivo fictício. Ao debitar o fornecedor, no período seguinte, o contribuinte apenas reduziu-lhe o crédito por outros fornecimentos não objeto do litígio. Igualmente merece exclusão a parcela de Cr\$.... 27.514,55 (nº 20), pois, se estava em conta de fornecedores em 31 de dezembro de 1980 é porque houve aquisição e entrega de mercadoria, e se o título foi emitido e aceito em 1981 é porque a obrigação ainda pendia de pagamento. A fiscalização não precisou as datas, podendo a compra ter-se operado no final do ano-base e a duplicata sido extraída e remetida ao devedor no início do ano seguinte. De qualquer modo, deve prevalecer o aspecto econômico da operação para os efeitos do imposto de renda.

No mais, é escorreita a decisão de primeira instância. Ou as obrigações não foram comprovadas (nºs. 03 - Calçados Eika,

12 — Lusiane, 18 — Calçados Renner, e 23 — Comet Com. e Representações Ltda) ou pagas no curso do período-base (05 — Coreme, Com. Abrasivos Ltda, 17 — Ebert J. Bauhle Ltda, 21 — Cia Fab. de Papel Itajaí e 22 — Induvel, H. Lours Baxmann & Cia. Ltda e Plínio Nardi S.A.).

COMPRAS FICTÍCIAS

As notas fiscais cuja expedição são atribuídas a fornecedores que já haviam encerrado as suas atividades, de direito ou de fato, não desfrutam da necessária idoneidade para documentar as operações apontadas e autorizar a dedução dos valores correspondentes do lucro operacional, sem que, com base em seguros elementos de prova, se comprove inequivocamente a realidade da operação.

A utilização das chamadas "notas frias" tem sido repudiada ao longo do tempo pela administração fiscal e por remansosa jurisprudência administrativa, como faz certo não apenas o Ac.nº 103-04.036, como inúmeros outros da Egrégia Terceira Câmara, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e do Segundo Conselho de Contribuintes, merecendo citação especial o Ac. 58.938, do último dos colegiados referidos, que trata de situação idêntica ao caso ora em julgamento e em que foi negado provimento ao recurso.

Por essa razão, a autoridade julgadora refere-se a ausência de qualquer pronunciamento de ex-diretor da empresa que possa vir a confirmar a realização dos fornecimentos após a desativação da pseudo fornecedora.

E isto porque, conforme está sobejamente provado nos autos, apesar dos artifícios de defesa empregados para levar o julgador à convicção oposta de que não houve o fornecimento das mercadorias em questão, sendo os custos do período-base afetados de forma irregular com redução do lucro sujeito ao imposto.

O esforço da defesa no sentido de, após o início do procedimento fiscal, regularizar os seus estoques não pode prospe

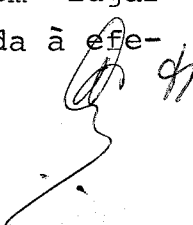
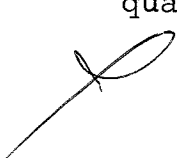
rar diante do rol de evidências elaborado na contradita fiscal às fls. 240 a 243, graças à perspicácia de seu autor, e que é lida na íntegra para melhor conhecimento do Plenário. Com efeito é difícil de aceitar que não se tenha percebido percentuais tão elevados de mercadorias (128%, 97%, 232%, 111%) a mais em relação aos estoques arrolados, enquanto que outros bens de dimensões muito inferiores aos consignados nas notas "frias" tenham sido relacionados. Inconcebível também que, contrariando a prática adotada na empresa, os pagamentos não tenham sido efetuados através de cheques, não tenha havido emissão de duplicatas e as quantidades adquiridas excedessem ao usual nas compras da fiscalizada, além de outras incoerências apontadas naquela informação e que a recorrente não foi capaz de refutar.

Os lançamentos no Diário, e por cópia trazidos aos autos, não têm sustentação documental idônea e, por isso, não produzem fé contra terceiros, além de serem indispensáveis à própria perpetração do ilícito fiscal, ou seja, realizar a dedução dos custos.

A afirmação da recorrente de que a própria fiscalização conferira os estoques não encontra respaldo nos autos, sendo mera ilação extraída da apreensão dos Registros de Inventários para extração de cópias para instruir o libelo fiscal.

As fls. do livro inventário (fls. 309 e 310) revelam tão-somente que as mercadorias foram inventariadas em 31/12/81 o que não prova que já existiam no estoque antes disso. Além dessa ausência de prova, todas as evidências são-lhe antípodas.

A sucumbente interpôs recurso ao Segundo Conselho de Contribuintes contra a decisão da autoridade julgadora de primeira instância que manteve a aplicação da multa prevista no art. 394, II, do RIPI/79 (Recurso nº 74.184) logrando êxito em seu intento porque, segundo o Ac. 61.246, a penalidade em questão só tem lugar "quando o contribuinte emite nota fiscal que não corresponda à efe-

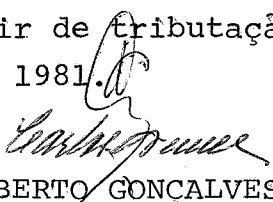


tiva saída de mercadoria nela descrita e/ou quando o destinatário se utiliza dessa nota com efeitos na área do IPI".

A matéria, posta sob julgamento do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, é, portanto diversa da questão ora tratada e nenhum reflexo ou influência produz na decisão a ser proferida por esta Câmara.

CONCLUSÃO

Na esteira dessas considerações, dou provimento parcial ao recurso para excluir de tributação a importância de Cr\$.... 38.122,55, no exercício de 1981.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.

