



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10120.001451/91-62

Recurso nº: 103.947

Matéria : IRPJ - Exs.: 1987 A 1989

Recorrente : REVENDEDORA SUL GOIÂNIA DE MOTOS LTDA.

Recorrida : DRF EM GOIÂNIA/GO

Sessão : 17 de MAIO de 1994

Acórdão nº: 107-01.181

NORMAS PROCESSUAIS - PRELIMINARES - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - (I) a lavratura de auto de infração no âmbito interno da repartição fiscal não viola o art. 10 do Dec. 7.235/72; (II) não constitui violação do sigilo bancário o exame, pela fiscalização, de livros e documentos, mercantis e fiscais, em cotejo com extratos bancários do contribuinte; (III) os AFTN'S, devidamente investidos em suas funções, são competentes para o exercício de atividade administrativa de lançamento

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO - O INGRESSO CARACTERIZAÇÃO - A não comprovação do efetivo ingresso de recursos ao caixa da empresa, de suprimentos realizados pelos sócios, caracteriza omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS - PROVA EMPRESTADA - AUTO DE INFRAÇÃO ESTADUAL - DESCABIMENTO - Toma-se emprestado a prova produzida pelo auto de infração estadual como elemento de partida dos trabalhos de fiscalização que devem, necessariamente, ser levado a termo pelas autoridades federais. Improcede, assim, exigência fiscal baseada, unicamente, em auto de infração lavrado por fiscalização estadual.

OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - CARACTERIZAÇÃO - A demonstração, pela fiscalização, de saldo credor de caixa, sem que o contribuinte infirme a sua existência, caracteriza omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REVENDEDORA SUL GOIÂNIA DE MOTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a omissão de receita relativa à prova emprestada, no valor de CZ\$ 349.637,00, no exercício de 1988, nos termos do voto do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

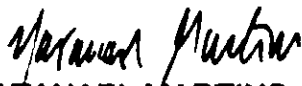
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº: 10120/001.451/91-62
Acórdão nº: 107-01.181



RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, MAXIMINO SOTERO DE ABREU, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA, MARIANGELA REIS VARISCO e DÉCLER DE ASSUNÇÃO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

Processo nº: 10120/001.451/91-62

Acórdão nº: 107-01.181

Recurso nº: 103.947

Recorrente : REVENDEDORA SUL GOIÂNIA DE MOTOS LTDA

RELATÓRIO

REVENDEDORA SUL GOIÂNIA DE MOTOS LTDA, inscrita no CGC sob o nº 00.271.700/0001-10, recorre, a este Conselho, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Goiânia/GO, que julgou procedente o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica efetivado mediante Auto de Infração de fls. 79/81.

Os fatos tributários estão descritos e enquadrados da seguinte forma, às fls. 80/81:

Exercício de 1987, ano-base 1986:

omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação do efetivo ingresso de recursos na empresa de numerário dos sócios para aumento de capital; arts. 154, 157 § 1º, 173, 179, 181, 387, II do RIR/80;

Exercício de 1988, ano-base de 1987:

omissão de receita configurada pela manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documentação fiscal e pela não emissão de notas fiscais constatadas pelo Fisco Estadual conforme Autos de Infração e DAR's devidamente quitados pelo contribuinte; arts. 157, § 1º, 181, 387, II do RIR/80;

Exercício de 1989, ano-baes 1988:

omissão de receita caracterizada por saldo credor de caixa verificado no mês de setembro de 1988, conforme demonstrativo; arts. 154, 157, § 1º, 167, 179, 180, 181 e 387, II do RIR/80.

A ação fiscal está instruída com os documentos de fls. 01/78.

Na impugnação tempestiva de fls. 86/92, acompanhada dos documentos de fls. 93/94, a autuada alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, diante da falta de observância de requisitos essenciais, quais sejam: local da lavratura o AI indica a DRF de Goiânia quando a lei processual determina que seja no local da falta sendo que, no caso, os levantamentos foram efetuados na ausência de qualquer representante legal ou proposto, seu em desacordo com o Acórdão do 1º CC - 104-6466/91; caracterizado o cerceamento do direito de defesa pela inexistência do pretenso demonstrativo do saldo credor de caixa, cuja origem, se tem notícia, foi efetuado, exclusivamente, com base em extratos bancários procedimento este ilegal conforme reconhecido pelo artigo 9º

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

Processo nº: 10120/001.451/91-62

Acórdão nº: 107-01.181

do Decreto-lei nº 2471/88 e jurisprudência administrativa firmada através do Acórdão nº 103-10492/90, não se aplicando ao caso o disposto no artigo 8º da Lei nº 8021/90, sob pena de se ferir o princípio constitucional da irretroatividade das leis; incompetência do autuante caracterizada pela inabilitação do mesmo para examinar a sua escrita, conforme ampla jurisprudência judicial (Acórdãos nº 3522/SP/79 e 43309/RJ do TFR; RHC nº 57.121-MG/79 e RE nº 79.149-MG do STF) e doutrina correspondente.

No mérito, contesta a presunção de omissão de receita baseada na falta de comprovação do ingresso de recursos oriundos de integralização de capital, pelos seguintes motivos: a alteração contratual anexa, cláusula 3ª, parágrafo único, declara a data e os meios da integralização os quais coincidem com as importâncias incorporadas ao capital; ingresso da sócia Lucilia Nogueira de Avellar Safatle naquela data, o que afasta de plano a possibilidade jurídica de qualquer omissão de receita. Ademais, não pode o fisco recusar fé ao instrumento contratual, devidamente registrado na junta comercial, pois trata-se de documento público conforme definido no artigo 36 da Lei 4.726/65 e artigo 19 da novel Constituição. Argumenta que na integralização foram utilizados como recursos parte das reservas e parte em dinheiro dos sócios e cheque de emissão de terceiros, comprovando, destarte, a capacidade financeira dos mesmos. A prova exigida é o cheque bancário, mas tal exigência fere o princípio da estrita legalidade já que não existe lei para isso, e está em desacordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes - Acórdãos 101-75.460/86, 105-4.720/90 e 101-81.026/91.

No que trata da omissão de receita lançada com base em Auto de Infração lavrado pelo Fisco Estadual, insubsiste o seu fundamento pelo pagamento do correspondente débito estadual. Dito pagamento foi efetuado atendendo a sua política administrativa já que a instauração de litígio seria mais onerosa, e este fato por si só não tem relevância quando desacompanhado de qualquer procedimento do fisco federal tendente a constatar a veracidade do trabalho do fisco estadual, conforme entendimento exposto nos Acórdãos 1º CC - nºs 103-09.125/90 e 101-80.182/90.

A informação fiscal de fls. 96/98 opina pela manutenção da exigência, anexando aos autos os documentos de fls. 110/101.

A decisão monocrática de fls. 104/109 rejeita as preliminares argüidas sob o fundamento de não ter ocorrido qualquer das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59, incisos I e II do Decreto nº 70.235/72, tendo o contribuinte tomado ciência de todos os fatos descritos conforme documentos de fls. 80,81 e 85, pessoalmente, e o processo ficado à sua disposição pelo prazo prescrito em lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

Processo nº: 10120/001.451/91-62

Acórdão nº: 107-01.181

No mérito, julga procedente o lançamento com base nos seguintes fundamentos: a) correta a utilização de extratos bancários, mormente quando o meio de acessá-los está previsto em lei e este foi cumprido fielmente, e a autuante examinou a escrituração e a correspondente documentação e constatou não haver comprovação, na íntegra, da conciliação do movimento bancário com a conta caixa e que os recursos constantes de cheques houvessem sido contabilizados, concluindo assertadamente pela existência de saldo credor de caixa;

b) não prospera as alegações da contribuinte quanto à omissão de receita caracterizada por suprimento de caixa haja vista a falta de comprovação do efetivo ingresso dos recursos na empresa. Tal prova é exigida em lei e quando não produzida permanece a presunção legal de omissão de receita. Também, o fato de a sócia Lucília

ter sido admitida na sociedade, naquela data, é irrelevante para descaracterizar a possibilidade factual de desvio de receita, já que ela é casada com o sócio, possui com o mesmo conta corrente conjunta (fls. 42/43) e ingressou numa sociedade já existente. Por outro lado, a alegada capacidade financeira dos sócios é insuficiente quando desacompanhada da prova de que os seus recursos foram entregues à sociedade;

c) subsiste a tributação com base em Auto de Infração lavrado pelo fisco estadual pois os fatos nele descritos, por encerrarem afirmações emanadas de agentes do Poder Público, fazem fé pública, e, deste modo, presumem-se verdadeiros até prova em contrário, a qual não foi feita. Por outro lado, o pagamento da exigência tributária importa no reconhecimento expresso da irregularidade apurada. Tal procedimento fiscal está em consonância com as decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes através dos Acórdãos nºs 101-76.441/86, 105-3.744/89 e 103-8.595/88.

Cientificada da decisão em 10.06.92, AR de fls. 111, a empresa, por procurador habilitado à fl.118, interpôs o recurso voluntário de fls. 112/117 dentro do prazo regulamentar, onde argumenta que o julgador "a quo" fundamentou seu decisório na metade da lei quando deixa de analisar o disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, no que se refere à exigência da lavratura do Auto de Infração no local da falta, uma vez que todo o procedimento fiscal desenvolveu-se na Delegacia da Receita Federal em Goiânia, e não teceu qualquer consideração ao Acórdão nº 104-6.466 do 1º CC invocado na sua defesa. Foi parcial na apreciação da tese de quebra de sigilo bancário como argüida, visto que não observou o disposto no parágrafo único do artigo 197 do CTN, artigo este embasador da decisão, que, expressamente, declara a não abrangência da obrigação da prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo. Não pode prevalecer as disposições do artigo 644 do RIR/80 pois trata-se de norma hierarquicamente inferior ao Decreto-lei nº 1718/79 que revogou exigência de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

Processo nº: 10120/001.451/91-62

Acórdão nº: 107-01.181

prestação de informações permanentes, e que manteve apenas a obrigação de auxílio à fiscalização por parte dos estabelecimentos bancários. Auxiliar é uma coisa, prestar informações sigilosas é outra. A violação do sigilo bancário sujeita os responsáveis a penas de reclusão, e o disposto na Lei nº 8.021/90, de legalidade duvidosa em vista do que está prescrito no § único do artigo 197 do CTN, não se aplica ao caso em questão pois afronta ao princípio constitucional da irretroatividade das leis, como os extratos bancários foram obtidos por meios ilícitos (sem autorização judicial) eles não tem valor jurídico conforme prevê o artigo 5º, incisos LV e LVI da CF, tornando nulo o Auto de Infração neles fundamentados.

Por outro lado, sendo microempresa, na sua contabilidade a conta Bancos é integrada à conta Caixa, conforme livre escolha do processo de contabilização, reconhecido pelo Parecer Normativo nº 347/70, e aceito pela jurisprudência emanada do Primeiro Conselho de Contribuintes mediante Acórdãos nº 103-09.768/90, 103-10.455/90, 105-4.851/90 e 103-9.730/90.

Com relação ao aumento de capital argumenta que não pode prevalecer a tributação uma vez que o autor do feito concordou que a origem dos recursos tem suporte na capacidade financeira dos sócios, e restava a ele demonstrar através do fluxo de entrada de valores no caixa, se os pagamentos poderiam ou não ser honrados, e jamais exigir como prova única cheque nominal da pessoa física a favor da pessoa jurídica.

Por derradeiro, afirma que o lançamento baseado em prova emprestada pelo Fisco Estadual é improcedente e trata-se de assunto polêmico nesta esfera de julgamento, citando, em favor da sua tese, o Acórdão 101-80.182 que concluiu: "... embora seja possível a lavratura de Auto de Infração tomando-se por base fatos apurados pela Fazenda do Estado, iniprescindível que se anexem ao processo os levantamentos que autorizaram o lançamento do imposto estadual, esclarecendo-se, assim, os fatos ensejadores da exigência e possibilitando-se o pleno exercício de direito de defesa".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº: 10120/001.451/91-62
Acórdão nº: 107-01.181

VOTO

O recurso é tempestivo. Dele, portanto tomo conhecimento.

Das Preliminares

A r. decisão não cometeu nenhuma ilegalidade ao deixar de mencionar o artigo 10 do Decreto 70.235/72, porquanto inaplicável à pretensão da recorrente.

O artigo 10, como base assinalado por Luiz Henriques Barros de Arruda,

"exige que a lavratura do auto de infração se faça no local de verificação da falta, o que não significa o local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada, ainda impedindo, portanto, que isso ocorra no interior da própria repartição ou em qualquer outro local, conforme o caso". (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Resenha Tributária, 2ª ed., pg. 45) (grifamos)

Tampouco há, no caso em questão, ofensa a sigilo bancário ou autuação baseada unicamente em extratos bancários.

A fiscalização, na realização de seu mister, possui amplos poderes investigatórios, seja para efeitos de análise dos livros contábeis e fiscais, seja pela análise dos documentos que lastreiam a escrituração do contribuinte, inclusive seus extratos bancários.

É inadmissível, como aliás assim orienta a jurisprudência deste Colegiado, que a fiscalização, apoiando-se unicamente em extratos bancários, promova ato de lançamento.

No presente caso, como visto, a recorrente foi alvo de ampla fiscalização, a conta caixa foi conciliada com seu movimento bancário e, somente nas situações em que a matéria (infração) se mostrou pertinente, lavrou-se o auto de infração.

Por derradeiro, os AFTN's investidos que são no cargo de autoridade administrativa, mediante concurso público devidamente regrado em lei, a teor do disposto no CTN e legislação infraconstitucional, detêm

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

8

Processo nº: 10120/001.451/91-62
Acórdão nº: 107-01.181

competência privativa de constituir créditos tributários mediante procedimentos de lançamento (CTN, art. 142). Logo, é inadmissível querer negar-lhes competência, alegando-se sua inabilitação para exame de escrituração mercantil.

Rejeito, pois, todas as preliminares suscitadas.

Dos Suprimentos de Caixa

A jurisprudência deste Colegiado é mansa e pacífica no sentido de que os suprimentos de caixa realizados por sócios, para que não configurem omissão de receita, devem restar efetivamente comprovados quanto ao seu efetivo ingresso no patrimônio da empresa e, também, quanto a boa origem dos recursos.

Como visto, em que pese as tentativas da Recorrente, não houve comprovação do efetivo ingresso dos recursos na empresa. A circunstância de o Registro de Comércio ter aprovado alteração contratual aumentando o capital da sociedade em razão dos aludidos suprimentos, em nada modifica o lançamento visto que, é fato notório e registrado em diversos Pareceres do Registro de Comércio, a função das Juntas Comerciais limita-se à verificação das formalidades do ato celebrado, com vistas a, mediante o seu arquivamento, dar-lhe a necessária publicidade. A substância do ato, portanto, não passa pelo crivo do Registro de Comércio, não sendo admissível, pois, pretender-se que o arquivamento do contrato seja o bastante para a comprovação dos suprimentos realizados pelos sócios.

Por outro lado, a circunstância de a sócia Lucília ter ingressado na sociedade justamente com os suprimentos que se caracterizaram como receitas omitidas em nada afeta o lançamento, já que esta era casada com sócio da sociedade e com ele possuía conta-corrente conjunta, dando conta do efetivo patrimônio indiviso de ambos.

O lançamento, quanto a este item, merece prosperar.

Da Prova Emprestada

Nos termos do art. 142 do CTN: *"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível". (grifamos).*

Processo nº: 10120/001.451/91-62
Acórdão nº: 107-01.181

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipotecamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento, da qual o auto de infração é uma das espécies.

Na verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e conseqüente constituição do crédito tributário (lançamento), a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, já que é ela (a matéria tributável), que foi eleita pelo legislador como signo de riqueza apta a gerar recursos aos cofres do tesouro, que constitui o núcleo da hipótese de incidência.

Nesse sentido é o depoimento de Geraldo Ataliba, em seu festejado e já clássico *Hipótese de Incidência Tributária*:

"41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito de (h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere" (Ed. RT, 3a. Ed., pg. 99).

Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

Pois bem, no caso concreto posto à análise deste Conselho, discute-se o cabimento ou não do auto de infração lavrado contra a Recorrente, baseado em ação fiscal levada a termo pela fiscalização do Estado de Goiás.

Processo nº: 10120/001.451/91-62
Acórdão nº: 107-01.181

Bem de ver, entretanto, que este Conselho, na apreciação de feitos administrativos desta natureza, tem sido muito rigoroso no sentido de que não basta a fiscalização federal tomar por empréstimo o auto de infração lavrado pela fiscalização estadual pois, dada a natureza absolutamente distinta do ICMS, que em nada o assemelha ao IRPJ, é indispensável que a fiscalização federal faça as averiguações pertinentes no âmbito do imposto de renda.

Confira-se, a propósito, os seguintes Acórdãos:

**APURAÇÃO DO FISCO ESTADUAL - Tóma-se emprestada a prova e não o Auto de Infração e/ou Termo de Ocorrência lavrado pelo fisco estadual. Torna-se necessário que o fato imponente caracterizador da omissão de receita detectada na área estadual esteja inequivocamente demonstrado de modo a propiciar ao julgador a convicção de que realmente ocorreu omissão de receita também na área federal (Ac. 1º CC 102-24.422/89 e 24.504/89 - DO 18.04.91).*

APURAÇÃO DO FISCO ESTADUAL (Ex. 84/5) - É inaceitável a simples transcrição de dados do Termo de Ocorrência lavrado pelo fisco estadual para formalizar o crédito tributário, se não foi executada uma auditoria da escrita contábil e fiscal do contribuinte e elaborados os competentes demonstrativos de apuração da infração (Ac. 1º CC 105-5.229/91 - DO 27.06.91).

APURAÇÃO DO FISCO ESTADUAL - Conquanto seja admissível que a Fazenda Federal se valha da Fazenda Estadual para lançar o imposto de renda, é imprescindível que sejam circunstanciados os fatos que levaram à conclusão da existência de omissão de receita, sob pena de nulidade do lançamento (Ac. 1º CC 102-25.574/90 - DO 07.11.91).*

Neste caso concreto, à evidência, a fiscalização federal, desde o início, limitou-se a tomar emprestado o auto de infração e não propriamente as provas que poderiam ter norteado os seus trabalhos.

Ora, diante desses fatos, à evidência, resta claro que a ação fiscal não logrou o seu intento.

O simples fato de contribuintes serem autuados pela fiscalização estadual não é razão bastante a justificar a lavratura do auto de infração por parte do fisco federal.

Assim, a fiscalização federal, partindo das provas colhidas pelo fisco estadual, deveria, necessariamente, ter realizado os trabalhos de auditoria imprescindíveis, naquela oportunidade, a verificar a existência da alegada omissão de receitas.

O recurso, quanto a este item, merece provimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

Processo nº: 10120/001.451/91-62

Acórdão nº: 107-01.181

Do Saldo Credor de Caixa

A integração da conta bancos na conta caixa, embora totalmente inapropriada à vista das modernas convenções que norteiam a contabilidade, por si só, de fato não seria razão bastante para justificar a lavratura de auto de infração.

O que não é cabível, entretanto, após o trânsito dos depósitos pela conta caixa, é a manutenção na conta caixa de recursos relativos a cheques que já passaram pela câmara de compensação, como apurado pela fiscalização na conciliação que promoveu entre a conta caixa e a conta bancária.

O saldo credor de caixa, portanto, foi devidamente caracterizado, pelo que o lançamento, quanto a este item, merece ser mantido.

Por tudo isso, rejeito as preliminares suscitadas e, quanto ao mérito dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação o crédito tributário relativo à omissão de receita caracterizada por prova emprestada, no valor de CZ\$ 349.637,00 (exercício financeiro de 1988).

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 17 de maio de 1994.


NATANAEL MARTINS