



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10120.001522/99-66
Recurso nº : 108-122267
Matéria : IRPJ E OUTROS
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA
Recorrida : 8ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 19 de setembro de 2006
Acórdão : CSRF/01-05.531

IRPJ – LUCRO REAL - Cabível a tributação da omissão de receita apurada em separado no ano 1995, conforme prevista nos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92.

ARBITRAMENTO – ADMISSIBILIDADE - Para que se caracterize a divergência jurisprudencial é necessário que se demonstre contradição com decisão de outra Câmara deste Conselho. Incabível a configuração da divergência se o aresto tido por divergente verse sobre situação fática e jurídica distinta da apreciada nos autos.

OMISSÃO DE RECEITA DE DEPÓSITOS NÃO CONTABILIZADOS – Configurada a prática de omissão de receita, é procedente a quantificação da receita omitida com base em depósitos efetuados em conta não registrada na contabilidade da pessoa jurídica.

OMISSÃO DE RECEITA DA DIFERENÇA ENTRE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E RECEBIMENTOS CONTABILIZADOS – ESCRITURAÇÃO FISCAL - PRESUNÇÃO SIMPLES – os fatos registrados na Contabilidade da pessoa jurídica são presumidamente verdadeiros até que se prove o contrário. É ônus do Fisco indicar quais os lançamentos contábeis presentes nos Livros Fiscais que não mereçam fé. Pela teoria das provas, os autuantes devem reunir elementos que permitam refutar os enunciados produzidos pela pessoa jurídica e emprestar certeza ao fato constitutivo de seu direito. A fiscalização não apresentou um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento e que afaste possibilidades contrárias, mesmo que improváveis.

IRPJ E CSLL – OMISSÃO DE RECEITAS – APROVEITAMENTO DE CUSTOS – Os valores correspondentes ao custo de aquisição de mercadorias levantados pela fiscalização com relação direta à apuração da omissão de receitas detectada pela falta de escrituração da movimentação bancária devem ser levados em consideração na determinação da base tributável, haja vista que ao fim derivam, no período em questão, de operação vinculada àquela que está sendo tributada pelo Fisco.

Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido.

Recurso especial do contribuinte parcialmente provido.

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela FAZENDA NACIONAL e DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA,

ACORDAM os Membros da Primeira da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência do IR-Fonte à alíquota de 35%, incidente sobre as receitas omitidas, vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello, Dorival Padovan e José Henrique Longo que negaram provimento ao recurso e os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Relator) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que deram provimento integral ao recurso e, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso especial do contribuinte quanto ao item arbitramento do lucro e DAR-lhe provimento PARCIAL, para afastar a exigência fundamentada em depósitos contabilizados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CLÓVIS ALVES
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 NOV 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRÍGUES NEUBER, MÁRCIO MAÇADO CALDEIRA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Recurso nº : 108-122267
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) relativamente aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997 por:

1) omissão de receita apurada a partir de depósitos bancários não contabilizados identificados em contas mantidas pela empresa em instituições financeiras, e

2) depósitos bancários contabilizados sem comprovação de origem.

O lucro foi arbitrado pelo Fisco nos meses de janeiro de 1994 a março de 1995, em virtude da falta de apresentação de livros e documentos fiscais, e apurado pelo lucro real nos demais períodos.

Segundo descrito às fls. 755/768 do auto de infração do IRPJ, a fiscalização apurou depósitos bancários não contabilizados cuja origem não foi devidamente comprovada nos meses de maio a dezembro de 1995 e anos de 1996 e 1997. A fiscalização detectou falta de registro da movimentação em diversas contas bancárias, determinando o quantum tributável pela soma dos depósitos nelas realizados. Como indício da existência de receita tributável omitida, os agentes fiscais trazem provas da falta de escrituração das aquisições de mercadorias de fornecedores pela empresa nesses períodos.

Explicam os agentes do Fisco que fizeram constar esta omissão de registro de compras para evidenciar e reforçar a ocorrência de omissão de receitas, relacionando, inclusive, a coincidência de datas e valores entre o pagamento por meio

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

das contas bancárias mantidas à margem da contabilidade e a quitação de inúmeras notas fiscais de aquisição de mercadorias não registradas.

Além disso, o Fisco apurou, por meio dos arquivos magnéticos, todos os ingressos de numerários em conta bancária lançados a débito da conta Bancos c/ Movimento no ano de 1996. Para confrontação com o valor apurado, os auditores levantaram o total dos recebimentos da pessoa jurídica no período, originados dos pagamentos de clientes, ressarcimento de ICMS, receitas de ICMS substituição tributária, juros, devolução de mercadorias e cancelamentos de adiantamentos a fornecedores. Conforme descrito às fls. 756/757, foram excluídos dessa apuração todos os lançamentos que não representam ingresso de numerário nas contas bancárias (transferências entre bancos, transferência de caixa para bancos, numerários em trânsito, empréstimos, resgates de aplicações, cheques devolvidos).

A partir da constatação de diferenças entre o total de depósitos e de recebimentos contabilizados, a empresa foi intimada a comprovar a origem de tais recursos depositados em bancos que suplantaram os respectivos recebimentos. Na descrição dos fatos da peça acusatória, o Fisco alerta para a existência de lançamentos a crédito na conta Cheques em Cobrança, tendo como contrapartida débitos por valores globais na conta Bancos Conta Movimento, seguida de sistemático estorno de lançamento a cada início de mês, cuja finalidade era acobertar ingressos de numerários não comprovados na conta Bancos.

A fiscalização também realizou o arbitramento do lucro tributável relativo aos meses de janeiro de 1994 a março de 1995 pela falta de apresentação dos livros Diário e Razão. A empresa alegou em sua defesa a perda, destruição ou extravio, motivada pela ocorrência de incêndio em seu estabelecimento.

Em 24/08/98, a recorrente solicitou prazo para reconstituir os documentos fiscais e livros contábeis destruídos por ocasião do incêndio. A fiscalização indeferiu o pedido em razão de estar obrigado a ter a movimentação contábil arquivada em meio magnético, cuja destruição não consta da ocorrência registrada no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência. Sustenta, ainda, que a contribuinte não comunicou à SRF a destruição de

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

seus livros e teve o prazo de cerca de três anos para recuperar sua escrituração contábil e fiscal e que só em resposta a intimação da fiscalização requer prazo para providenciar a regularização.

No Relatório Fiscal, fls 765, do Laudo do Instituto de Criminalística (fls 29/30) conta que a violação por completo do local da incidência impossibilitou aos peritos a localização do foco, restringindo-se a informar apenas a descrição do local, por ocasião dos exames. A única prova do sinistro é o Livro de ocorrências produzida pela própria empresa autuada.

Em sua defesa, a autuada apresenta alegações que são abaixo sintetizadas, narrando-se apenas os argumentos que interessam ao esclarecimento de fatos relevantes para apreciação do recurso especial ora em julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Primeiramente, alega que a autuação como omissão de receitas dos depósitos não contabilizados foi fundamentada na alínea "a" do parágrafo único do art. 228 do RIR/94, artigo que não tem matriz legal que o sustente.

A recorrente admite a falta de contabilização de algumas operações, principalmente de custos, despesas e a movimentação de quatro contas bancárias. A fiscalização ao constatar a omissão do registro de custos e receitas, optou por considerar integralmente o valor das receitas como se lucro fossem, não observando a legislação de regência que determinava a dedução dos custos não contabilizados. A cobrança de tributos sem a referida recomposição da base de cálculo, em desobediência ao disposto no art. 24 da lei nº 9.249/95, desvirtua a definição de renda insculpada no art. 43 do CTN, segundo a qual o fato gerador do imposto é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Mesmo que fosse admitida a forma de tributação dos depósitos bancários como omissão de receitas, esta só seria possível após a edição do art. 42 da lei nº 9.430/96, bem dizer a partir de 01/01/97. Com relação à exigência nos anos de 1995 e 1996, de acordo com o art. 150, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal,

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

esta lei não poderia retroagir, não havendo, portanto, norma legal que autorize a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários não contabilizados.

Com relação à segunda infração, sustenta a recorrente que a metodologia adotada pelo Fisco, ao apurar a diferença pelos totais registrados, não permite chegar ao montante correto. Na contabilidade, os débitos correspondem a aplicações de recursos e os créditos, às suas origens. A fiscalização, quando deixou de verificar a origem de cada lançamento no livro Diário ao totalizar os valores levados a débito da conta Banco, comparando-os com Clientes, ignorou as contrapartidas onde estão as razões de cada lançamento.

O procedimento adotado pela fiscalização, fls. 362, caracterizou apenas a constatação de um indício que deveria ser averiguado por meio de pesquisa pormenorizada de cada ingresso em sua contabilidade e, só aí, identificar alguma irregularidade que se enquadrasse nas hipóteses legais de omissão de receitas. Não ficou provada a ocorrência de aporte de recursos estranhos às operações normais da empresa, quer feitos por sócios, por terceiros ou se realmente eram advindos de vendas desacobertas.

A fiscalização, ao efetuar sua auditoria por intermédio dos arquivos magnéticos que serviram de base para a emissão dos livros contábeis, sem examinar de perto os documentos, concedendo sete dias para que a empresa explicasse as diferenças encontradas, quando a explicação estava dentro do próprio Diário e Razão, detectou um indício e determinou que a empresa fizesse a auditoria por ela.

As hipóteses de omissão de receitas são as previstas na legislação tributária. Não sendo identificada nenhuma hipótese aplicável aos depósitos regularmente contabilizados e não existindo presunção que se amolde à matéria, o Fisco deveria provar em sua auditoria o fato que estava acusando. Assim, permitiria questionar individualmente suas origens, dando oportunidade à empresa de comprová-los e não trazer apenas dúvidas aos autos, com a soma de milhares de depósitos, sem provar nenhuma matéria tributável.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

No que respeita ao arbitramento do lucro no período de janeiro de 1994 a março de 1995, aduz que a empresa foi atingida por um incêndio que destruiu os livros contábeis, mas já tinha sido entregue a respectiva declaração de rendimentos referente ao ano de 1994, não prejudicando as informações base para o lançamento dos tributos. O sinistro não foi criminoso, não ficando comprovado pelo fisco que as informações prestadas não eram verídicas ou não mereciam fé. Os períodos arbitrados já tinham sido fiscalizados e refiscalizados, sendo que, nesta época, os auditores responsáveis por aquelas fiscalizações não viram a necessidade de arbitramento dos lucros.

A empresa solicitou aos auditores prazo para recompor a escrita, o que lhe foi negado. A negativa dos auditores para a recomposição da escrita foi fundamentada pela perda da espontaneidade de que trata o § 1º do art. 7º do decreto nº 70.235/72. No entanto, ela só se aplica às penalidades e não impede a adoção de outras providências, inclusive retificação da declaração de rendimentos.

Em 30/11/99 foi prolatada a decisão da Delegacia de Julgamento de Brasília que considerou integralmente procedente os lançamentos.

Cientificada da decisão de primeira instância em 29/12/99, a empresa apresenta recurso voluntário, em cujo arrazoadado repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando ainda as seguintes alegações:

O contido no artigo 43 § 2º da Lei nº 8.541/92 ofende a definição de renda, definida no CTN, porque receita não é renda ou lucro. Nos anos-calendário seguintes, 1996 e 1997, a matéria é regida pelo art. 24 da lei nº 9.249/95 que manda tributar a omissão de receita constatada no regime de apuração de lucro adotado pela empresa, lucro real, considerando o custo correspondente, independente de estar escriturado.

Os valores creditados nas contas-correntes bancárias, considerados omissão de receitas no ano-calendário de 1997, têm relação com transações normais da empresa, acobertados por notas fiscais de venda a terceiros. As compras levadas

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

a débito de tais contas também foram acobertadas por notas fiscais emitidas por revendedores.

O levantamento efetuado no ano de 1996 com base nos depósitos bancários contabilizados não identificou quais deles correspondiam a omissão de receitas, sendo realizado um trabalho por atacado, quando a legislação exige individualização.

Na medida do possível, foi comprovada a destruição dos livros e documentos, não havendo culpa ou dolo pela empresa. Alerta que o art. 39 da lei nº 9.430/96, que possibilitava o arbitramento na ocorrência de perda de livros ou documentos, foi revogado pelo art. 82, inciso I, letra "N" da lei nº 9.532/97 e a recorrente requereu prazo para reconstituição da escrita e foi negado com argumentos inadequados.

Em 17/08/2000 foi prolatado o Acórdão nº 108-06.208, fls. 1.443, em que a Câmara Julgadora, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso para: 1) deduzir, na apuração da base de cálculo do IRPJ, nos meses dos anos de 1995, 1996 e 1997, os valores de compras não escrituradas constantes da planilha de fls. 654/677; 2) ajustar a exigência da CSL ao decidido quanto ao IRPJ; 3) reduzir a alíquota do IR Fonte, incidente sobre receitas omitidas, ao percentual de 15%, no ano de 1995.

A decisão da Egrégia Oitava Câmara entendeu, em síntese, caracterizada a prática de omissão de receitas detectada pelo Fisco, descritas nos itens 1 e 2 do auto de infração do IRPJ, por entender presentes indícios convergentes, todos levando a mesma conclusão de que as contas bancárias mantidas pela empresa à margem da escrituração serviam como depositárias de omissão de receitas e, além disso, com a falta de comprovação da origem dos valores dos depósitos contabilizados, ficou patente a tentativa de acobertá-la. O procedimento sistemático de estorno na conta Cheques em Cobranças é prova disso. Fácil concluir, que todos os depósitos bancários nestas contas, excluídos os de transferências interbancárias, correspondem a receitas omitidas.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

No tocante a infração 2, a decisão sustenta que o procedimento de auditoria comprovou, com base nos elementos cotejados na contabilidade, existirem transferência de recursos, depósitos em contas-correntes, cuja origem não estava albergada em nenhuma dessas fontes de financiamento, cabe, indiscutivelmente, a conclusão de que seu financiamento se deu por meio não convencional, com a provável realização de receitas existentes à margem do controle fiscal, presumidamente derivadas de receitas omitidas e, conseqüentemente, não tributadas.

Refuta a argumentação de que não cabia ao Fisco refazer a escrita contábil mutilada por inúmeros lançamentos de estorno, que denotavam a ocorrência de irregularidades. O procedimento de auditoria utilizado foi a comparação dos dados da contabilidade, por meio de cálculos aritméticos simples, devendo a empresa, de posse dos seus livros e documentos, produzir provas que pudessem elidir a presunção simples que o Fisco construía.

O voto reconhece razão à recorrente quanto a erro de determinação da base de cálculo do imposto de renda nos períodos autuados, quanto à exigência descrita no item 1 do auto de infração do IRPJ, omissão de receitas pela falta de contabilização de movimentação bancária. A jurisprudência majoritária deste Conselho permite a dedução na formação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, dos custos correspondentes às receitas omitidas. Segundo o relator, ficou claramente provado que as contas bancárias não contabilizadas serviram como depositárias da movimentação de compras e vendas omitidas. Ora, se a própria fiscalização vincula inúmeros pagamentos de compras não escrituradas por meio de recursos oriundos destas contas, é de se admitir que na apuração do lucro tributável pelo imposto de renda tais valores correspondentes ao custo das compras omitidas possam ser deduzidos do montante da receita, limitado até o valor destas, sem a pretendida ocorrência de restituição de impostos solicitada pela recorrente.

Mantém, por fim, o arbitramento do lucro pela falta de apresentação de livros e documentos contábeis, uma vez que a empresa ao ser tributada pelo regime

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

do Lucro Real, deveria para apresentar os resultados do período, manter escrituração contábil em boas condições. A falta de apresentação de livros e documentos, após regular intimação procedida pela fiscalização, sob alegação de sua destruição por incêndio não regularmente comprovada, ao impossibilitar a perfeita apuração dos resultados do período, autoriza o arbitramento do lucro tributável nos anos de 1994 e 1995.

Afirma que o próprio laudo do Instituto de Criminalística, de fls. 29/30, informa a violação completa do local do incêndio, o que impossibilitou aos peritos a determinação e localização da causa técnica originária do sinistro, não existindo comprovação da causa do incêndio, da ocorrência de caso fortuito e da destruição de livros e documentos, inclusive fitas magnéticas geradoras dos livros contábeis e fiscais.

Além disso, nenhum comunicado foi efetuado junto à Receita Federal até a data da abertura da fiscalização, nem tentado desde a data do incêndio até o início do procedimento fiscal o refazimento dos livros supostamente destruídos, deixando de ser cumpridos todos os procedimentos previstos no art. 210 do RIR/94. O fisco aguardou durante grande período a apresentação dos livros ou fitas magnéticas, e só depois de consumada a falta da entrega procedeu ao arbitramento do lucro tributável.

Este Conselho tem decidido que não basta a ocorrência de incêndio para eximir a empresa de imputação de irregularidades. Faz-se necessária a prova cabal da destruição dos livros e documentos, por meio de laudos conclusivos, o que não dispensa a comunicação tempestiva ao Fisco e a tentativa de refazimento da escrituração.

Cientificada da decisão, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF com fundamento no inciso II do artigo 5º do Regimento Interno deste Tribunal, aprovado pela Portaria MF nº 55/98. Suscita a divergência jurisprudencial com relação ao aproveitamento dos custos não registrados para reduzir a receita omitida apurada pela fiscalização nos anos de 1995,

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

1996 e 1997 e, também, no que se refere à redução de alíquota de IR-Fonte incidente, no ano de 1995, ao percentual de 15%.

Traz como paradigma para comprovar a primeira divergência o Acórdão nº 105-1.424 que, em síntese, sustenta que a omissão de receita de vendas apenas deve ser cotejada com os custos regularmente contabilizados. Quanto à segunda matéria, traz decisão da Sétima Câmara (ac. nº 107-05743) que mantém a tributação em separado por força da previsão da Lei nº 8.541/92.

Pelo despacho nº 108-0.095/2001, de fls 1537, foi dado seguimento parcial ao recurso especial da Procuradoria, admitindo a divergência quanto ao aproveitamento de custos não contabilizados na apuração da base de cálculo do tributo exigido no lançamento fiscal e negou-se seguimento com relação à aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 por entender não configurado o dissídio jurisprudencial no tocante a redução do IR-Fonte.

O Presidente da Oitava Câmara aduz que o acórdão paradigma não examinou a questão da retroatividade da Lei nº 9.249/95.

A Fazenda, irresignada com a decisão denegatória de seguimento de seu recurso, interpõe agravo à CSRF (fls. 1554), requerendo o reexame da admissibilidade acima referida. Pelo Despacho CSRF nº 082/2002, de 22 de julho de 2002, o Presidente da CSRF reforma a decisão anterior e dá seguimento ao recurso especial, confirmando o Parecer, de fls 1566, no sentido de que a questão central de divergência está na definição do caráter penalizante da Lei 8.541/92 e não da aplicação retroativa da Lei nº 9.249/95.

Cientificada da decisão, a recorrente interpõe contra-razões ao recurso especial da Fazenda Nacional, pedindo a manutenção do despacho de indeferiu seguimento ao recurso, e interpõe recurso especial à CSRF em que suscita divergência quantos as seguintes matérias: 1 – arbitramento de lucros em caso de incêndio; 2 – omissão de receitas com base em depósitos bancários contabilizados superiores às vendas e depósitos bancários não contabilizados.

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Quanto ao primeiro tema, traz como paradigma decisões da terceira (ac. nº 103-10.718) e da Primeira Câmara (ac. nº 101-93.614) que, em síntese, consideraram improcedente o arbitramento do lucro na hipótese de a contribuinte ter entregue declarações de rendimentos e, posteriormente, ter seus livros fiscais destruídos por incêndio, em que ficou comprovada a ausência de culpa do sujeito passivo na ocorrência do sinistro.

Com relação à segunda divergência, traz aresto da Terceira Câmara (ac. 103-19.737) que, em resumo, considerou não configurada a omissão de receita quando apurada com base no somatório da movimentação bancária em confronto com a receita declarada, pois a diferença existente caracteriza mero indício, por si só, não suficiente para formalizar o lançamento do tributo. Em relação à omissão de receitas com base em depósitos não contabilizados, traz decisões 107-05.086, 107.05.545 e 107-05497, que entendem que depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador de imposto de renda.

Pelo Despacho nº 108-032/2004, de fls 1.757, o Presidente da Oitava Câmara decidiu pelo seguimento parcial ao recurso especial, admitindo a existência de dissídio jurisprudencial quanto ao arbitramento do lucro e com relação à omissão de receitas com base em depósitos contabilizados superiores às vendas e com base em depósitos não contabilizados no ano de 1995 e 1996, rejeitando o pedido de seguimento do recurso quanto a esta última omissão no ano de 1997. O indeferimento deve-se a distinta situação jurídica entre os arestos. A decisão recorrida trata de omissão de depósitos bancários não contabilizados apurada sob a égide da Lei nº 9.430/96, enquanto os acórdãos paradigmas referem-se a fatos ocorridos nos períodos-base anteriormente a 1996. Ou seja, apenas a divergência quanto ao julgamento da acusação de omissão de receita relativa aos anos de 1995 e 1996 foi admitida.

Inconformada com a negativa de seguimento do recurso especial, o sujeito passivo interpõe recurso de agravo, de fls 1.772, asseverando que, "mesmo com o advento da Lei nº 9.430/96, não é incontroverso de que a simples identificação

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

de depósitos bancários não justificada a sua origem com documentação hábil e idônea implica se considere configurada a ocorrência de fato gerador do imposto de renda”.

Com fundamento no Despacho nº 103-0.109/2005, de fls 1790, o Presidente da CSRF rejeita o agravo do contribuinte e mantém a negativa de seguimento ao recurso quanto à omissão de receita com base em depósitos não contabilizados no ano de 1997.

É o relatório.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

VOTO VENCIDO

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator.

As questões de divergência jurisprudencial a serem solucionadas por este Colegiado foram suscitadas pelos recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo.

O recurso da douta Procuradoria cinge-se ao exame da validade da tributação da receita omitida com fulcro nos art. 43 e 44 da Lei 8.541/92 e do aproveitamento dos custos não registrados para reduzir a receita omitida apurada, enquanto o recurso especial do sujeito passivo versa sobre arbitramento de lucros em caso de incêndio; omissão de receitas com base em diferença apurada entre depósitos bancários e receitas contabilizados e omissão de receita sobre depósitos bancários não contabilizados nos anos de 1995 e 1996.

1 - Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional

1.1 - A validade da tributação com fulcro nos art. 43 e 44 da Lei 8.541/92 de omissão de receita apurada no ano-base de 1995 em separado dos restantes das receitas tributáveis apuradas em conformidade com o regime do lucro real.

Presentes os pressupostos para admissibilidade do recurso especial nesse item, passo a decidir.

A decisão recorrida entendeu que a alíquota do IR Fonte, incidente sobre receitas omitidas, deve ser reduzida ao percentual de 15%, no ano de 1995, por aplicação retroativa da Lei nº 9.249/95.

Os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 determinam, *in verbis* :

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta do mês da omissão.

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão.

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º. O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.”

Sustenta a recorrente que os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 foram revogados pelo art. 36 da Lei 9.249/95, sendo que tal revogação – em que pese a lei revogadora expressamente preveja a produção de seus efeitos apenas a partir de 1996 – deve ser retroativa por se tratar de legislação relativa a penalidades.

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Tal corrente interpretativa se baseia no fato de que o art. 43 da Lei 8.541/92 está inserto no Título IV deste texto legal, denominado "Das Penalidades". Com o advento da Lei 9.249/95, que, em seu artigo 24, determinou forma diversa da tributação de omissão de receitas – de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base, resultando em exigência menos onerosa ao contribuinte, inferiu-se a retroatividade da lei nova.

Não acompanho esse entendimento.

Os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, bem como todos os outros constantes daquela rubrica, estabelecem formas de tributação para situações diferenciadas, notadamente de falta de recolhimento do imposto devido. E o artigo 3º do CTN já estabelece que tributo não é sanção, tanto que a própria redação do art. 43 deixa explícita a falta de correspondência do título com o conteúdo, ao determinar que sobre as receitas omitidas serão lançados o imposto, com os acréscimos legais e as penalidades de lei. Não há falar, portanto, em retroatividade benigna da Lei 9.249/95, uma vez que não se verifica qualquer das hipóteses do art. 106 do CTN.

De outro lado, argumentações no sentido de que o imposto incide com caráter de penalidade, ou que ressaltam a onerosidade da tributação do dispositivo revogado frente à estabelecida pela lei revogadora, não autoriza a retroação da lei posterior que reduziu a incidência do imposto. É usual em nosso ordenamento jurídico a redução da base de cálculo ou de alíquotas de tributo sem que isso acarrete sua aplicação retroativa e a restituição de tributo pago sob a vigência da lei revogada. É cediço que as leis que estipulam novos critérios para incidência do tributo, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem dispor para o futuro.

Ressalte-se que os que defendem a aplicação retroatividade da Lei nº 9.249/95 com fulcro no artigo 106 do CTN referem-se não apenas ao cálculo da penalidade cabível em razão da omissão de receita, mas do tributo em si, aplicando alíquotas e base de cálculo previstos na nova lei a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Resta analisar, por fim, o posicionamento de alguns dos meus pares no sentido de que art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 ofende ao conceito de renda estabelecido no artigo 43 do CTN. Sustentam os defensores dessa tese, que a tributação apartada da omissão de receita não considera os custos a ela correspondentes, tributando a receita integral e não a renda (mais valia).

O CTN define como renda a disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o que, ao fim, representa o acréscimo de valor patrimonial. A Lei nº 8.541/92, por sua vez, definiu que a tributação do imposto sobre a renda sobre a totalidade da receita omitida, por considerar que o contribuinte não apropriou as despesas em momento próprio ou as teria considerado em resultado de período anterior.

De fato, a omissão de receita é identificada pelo Fisco posteriormente ao momento em que ela efetivamente ocorre. No caso presente, evidenciou-se a omissão pela existência de depósitos em conta bancária mantida à margem da escrituração. Daí o legislador considerar não há como precisar o momento de sua ocorrência e se as despesas já poderiam ter sido aproveitadas anteriormente pelo contribuinte. Por isso, opta por estabelecer que a receita mantida à margem da escrituração representa o acréscimo patrimonial do contribuinte e exigir o tributo sobre sua totalidade.

Dado o exposto, dou provimento ao recurso para restabelecer a tributação de omissão de receita em separado.

2.1 – A dedutibilidade, na apuração da base de cálculo do IRPJ, dos valores de compras identificadas nos autos e não escrituradas pelo sujeito passivo

Nesse tópico do recurso especial, verifica-se o inconformismo da Procuradoria no tocante a possibilidade de aproveitamento de custos não contabilizados pela contribuinte para reduzir a base de cálculo do imposto objeto deste lançamento de ofício.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Com efeito, é fato incontroverso no processo a omissão do sujeito passivo na escrituração de compras efetivamente pagas. Tal fato foi descrito pelo fisco no Auto de Infração apenas para corroborar a presunção de omissão de receitas a partir da identificação da existência de movimentação bancária mantida à margem da escrituração. Ou seja, a omissão de compras foi utilizada como indício que aponta para o fato de que recursos marginais, frutos de uma anterior omissão de receitas, foram utilizados para os pagamentos não registrados. A peça acusatória quantificou a infração com base em depósitos bancários não contabilizados, cuja origem não foi explicada pela contribuinte, e utilizou-os para fundamentar a presunção legal de omissão de receita.

Nesse ponto, afigura-se a questão a ser deslindada. Alega a contribuinte que a falta de registro dos custos na época própria não impede que, posteriormente, esses valores sejam considerados para apuração da base de cálculo do imposto de renda a ser exigido pelo Fisco no lançamento, afinal a tributação incide sobre renda e não sobre receita.

É bem verdade que a jurisprudência dos Conselhos tem se preocupado com a hipótese de se estar considerando recursos em duplicidade ao somar depósitos, ocorrência imaginável a partir da constatação de uma série de compras omitidas em um determinado período. Na verdade, afigura-se possível que o saldo dos recursos marginais utilizados para fazer face aos dispêndios tenha sido formado a partir de uma omissão inicial acrescido dos ganhos nas vendas das compras não registradas.

Ressalte-se, porém, que a tributação do IRPJ tem como pressuposto o princípio contábil de que custos e receitas devem caminhar juntos. O tardio reconhecimento pelo julgador administrativo dos custos omitidos deve ser cercado de certos cuidados necessários para que não se favoreça o infrator com anulação dos efeitos da omissão de receita, pois é premissa aceita no direito que a ninguém é dado aproveitar-se da própria torpeza.

Verifica-se, nos autos, que a empresa optou pelo regime de lucro real anual e levantou balancetes de suspensão durante todo o período. As mercadorias,

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

mesmo não registradas pela contribuinte, podem ter sido computadas no levantamento físico de estoques ao final de cada mês e influenciar o custo da mercadoria vendida. Ou seja, em função da sistemática legal de arbitramento do valor do estoque para empresas que não tenham inventário permanente, aproveitar o custo não contabilizado nesta fase recursal pode levar a seu aproveitamento em duplicidade.

Segundo penso, recai sobre o autuado o ônus de provar que os insumos/mercadorias, comprados com os recursos agora tributados, foram efetivamente empregados na produção ou revendidos e que a receita dos respectivos produtos ou das mercadorias revendidas tenha sido regularmente contabilizada e computada na apuração do imposto de renda e da contribuição social.

Dado o exposto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria para afastar a dedução dos custos não contabilizados.

2 - Recurso especial do Sujeito Passivo

Antes de adentrar ao exame de cada admissibilidade das divergências argüidas pelo sujeito passivo, cabe examinar uma questão preliminar relativa ao conhecimento do recurso especial. Aduz a recorrente que "essa Egrégia Câmara Superior tem sido resistente aos entendimentos consagrados no âmbito do recurso especial e do recurso extraordinário, desenvolvidos no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, de que, uma vez admitidos tais recursos, o conhecimento do órgão *ad quem* alcança a totalidade da matéria".

Em homenagem ao princípio da motivação que informa todo o processo administrativo tributário, passo a examinar tal assertiva.

De fato, se admitido for o recurso especial pela Presidência da Câmara *a quo*, chega o processo à Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde vai ser iniciado, em um segundo momento, o juízo de conhecimento, que começa pelo exame dos pressupostos objetivos, formais e genéricos, pois não há efeito preclusivo do juízo de admissibilidade. A Câmara Superior reexaminará a questão divergente trazida pelo recurso para, a seguir, debruçar-se o relator sobre a razão que deu ensejo ao especial.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Reforça esse entendimento as súmulas trazidas pela recorrente – nº 292, de 1963, e nº 528, de 1969, da Suprema Corte, ambas editadas sob a égide de Constituições pretéritas. Ressalte-se que o Agravo de Instrumento nº 31.489 da Suprema Corte, que fundamenta a referida Súmula 528, aduz claramente que “admitido o recurso extraordinário, toda a questão objeto do recurso será apreciada pela Turma. Não obstante a manifestação em contrário do Presidente do Tribunal *a quo*”. Ou seja, a decisão da Suprema Corte diz que o exame do recurso não está adstrito a apreciar a matéria admitida pelo juízo *a quo* de admissibilidade, podendo reexaminar todas as divergências argüidas pelas partes.

É nesse sentido que entendo procedente a afirmação do recorrente, pois é pacífico no âmbito deste Colegiado que o juízo de admissibilidade é dúplice. Daí não se pode concluir, no entanto, que o fato de o recurso ter sido admitido com fundamento em uma específica divergência jurisprudencial autoriza o conhecimento integral do recurso especial pela Turma da CSRF, mesmo daquelas questões alegadas no recurso especial que não comprovaram preencher os requisitos de admissibilidade.

O recurso especial não se presta a devolução integral das questões decididas contrariamente ao interesse do sujeito passivo em instância inferior, pois essa é a função do recurso voluntário. Em que pese a relevância do inconformismo do contribuinte contra a exigência fiscal, o duplo grau de jurisdição já oferece plena oportunidade de defesa no âmbito administrativo. A Câmara Superior de Recursos Fiscais não deve exercer papel de terceira instância de revisão, deve apenas apreciar o recurso especial com relação à divergência argüida já que nem toda a matéria decidida na instância *a quo* lhe é devolvida pela interposição do recurso especial. O recurso especial de divergência, embora tenha natureza de recurso, não é o remédio adequado para corrigir injustiças em situações concretas, e sim para alcançar a uniformidade na interpretação da lei em situações idênticas. Não devem os Tribunais imiscuírem-se no mérito do julgado, para ponderar sobre o acerto ou o erro do acórdão.

Dessa incumbência uniformizadora se extraí, claramente, a necessidade de cotejo das decisões divergentes e a comprovação explícita do



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

prequestionamento da matéria como previsto no Regimento Interno dessa Câmara Superior.

Não há falar, portanto, em alargamento do espectro de questões a serem conhecidas nesta instância especial, como quer a recorrente. O dissídio jurisprudencial a ser apreciado por este Colegiado é apenas aquele que preencher todos requisitos de admissibilidade previsto no Regimento Interno dos Conselhos.

2.1 - Arbitramento de lucros em caso de incêndio:

Verifica-se que o dissídio jurisprudencial versa sobre a possibilidade de arbitramento de lucro na hipótese de a pessoa jurídica não possuir mais livros e documentos fiscais em razão da ocorrência de incêndio em suas dependências, quando não ficar comprovada sua culpa no sinistro.

Primeiramente, deve-se ressaltar que a recorrente não realizou o cotejo analítico, ressaltando-se as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os acórdãos confrontados através de trechos deles extraídos, para que se possa identificar julgados que contenham tese jurídica meritória diversa da que consta no acórdão embargado e a demonstração de similitude fática entre os acórdãos comparados. Esse fato, por si só, autorizaria a negativa de seguimento do recurso especial, mas penso que o exame da divergência evidenciará mais propriamente a falta de comprovação da divergência.

Do relatado, extrai-se os fatos e razões relevantes constantes na decisão recorrida são:

- A falta de apresentação de livros e documentos, após regular intimação procedida pela fiscalização, sob alegação de sua destruição por incêndio não regularmente comprovada, ao impossibilitar a perfeita apuração dos resultados do período, autoriza o arbitramento do lucro tributável nos anos de 1994 e 1995.

- O laudo pericial e os registros no livro Registro de Ocorrências e Utilização de Documentos Fiscais não têm o poder de elidir a constatação efetuada pelo Fisco Federal, porque não restou comprovada a destruição dos livros e documentos.

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

- No próprio laudo do Instituto de Criminalística, de fls. 29/30, consta informação da violação completa do local do incêndio, o que impossibilitou aos peritos a determinação e localização da causa técnica originária do sinistro, e não existindo comprovação da causa do incêndio, da ocorrência de caso fortuito e da destruição de livros e documentos, inclusive fitas magnéticas geradoras dos livros contábeis e fiscais.

- nenhum comunicado foi efetuado junto à Receita Federal até a data da abertura da fiscalização, nem tentado desde a data do incêndio até o início do procedimento fiscal o refazimento dos livros supostamente destruídos, deixando de ser cumpridos todos os procedimentos previstos no art. 210 do RIR/94.

- O fisco aguardou durante grande período a apresentação dos livros ou fitas magnéticas, e só depois de consumada a falta da entrega procedeu ao arbitramento do lucro tributável.

- Faz-se necessária a prova cabal da destruição dos livros e documentos, por meio de laudos conclusivos, o que não dispensa a comunicação tempestiva ao Fisco e a tentativa de refazimento da escrituração.

- tendo em vista o longo período entre a abertura da fiscalização até o lançamento *ex officio*, a decisão recorrida afasta a pretensão da recorrente em apresentar já na fase impugnativa, livros, planilhas e documentos para recomposição da escrita, haja vista que desde a ocorrência do sinistro até a época da apuração de ofício, no longo período em que ocorreu a fiscalização, não os refez na forma exigida em lei.

Com relação aos paradigmas, cabe observar que a recorrente traz o acórdão da Terceira Câmara (103-10.718) relativo a fatos ocorridos em 1986. A situação fática narrada no aresto é inteiramente distinta da examinada nos autos. Na decisão da Terceira Câmara o sinistro foi comunicado a SRF, a notícia foi divulgada em jornal local e o laudo policial é conclusivo sobre a causa do sinistro (curto-circuito). Traz, ainda, o Acórdão nº 105-4.128, relativa aos anos de 1984 a 1986, em que

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

novamente foi relatada a ocorrência de incêndio, mas a recorrente sustenta a entrega de parte da documentação à fiscalização e que possui os citados documentos solicitados pela intimação fiscal. Na decisão, relata-se que o processo foi encaminhado para diligência para verificação desses fatos alegados pela recorrente e que a diligência não foi cumprida pelo agente designado. Consta da narrativa do fiscal diligenciante a sua recusa em verificar o solicitado pelo Conselho em razão das provas serem suficientes claras.

Ressalte-se que esses dois paradigmas reportam-se à legislação vigente a década de oitenta e, portanto, não estão submetidos as regras de arbitramento do lucro que fundamentam a exigência fiscal objeto deste processo - Lei nº 8.383/91, art 41, Lei nº 8.8981/95, art. 47, e Lei nº 9.430/96. Ou seja, não só a situação fática é distinta, como também as normas jurídicas discutidas nas decisões são diferentes.

A outra decisão tida por divergente é a plasmada no Acórdão 101-93.614, de fls. 1640. Nessa decisão, novamente a situação fática é distinta, eis que a fiscalização da pessoa jurídica iniciou-se em 28/11/1991 e a destruição pelo incêndio ocorreu, posteriormente, em 14 de janeiro de 1993. Ou seja, a fiscalização trabalhou com os livros e documentos fiscais por mais de um ano sem relato de problemas e, segundo consta dos autos, outras equipes de fiscalização encerram os trabalhos nesse período com base na mesma escrita.

Assim, não restou caracterizado o dissídio jurisprudencial, apto a ensejar a admissibilidade dos embargos de divergência, eis que a situações fáticas e jurídicas dos julgados não são idênticas.

4 - Omissão de receita sobre depósitos bancários não contabilizados nos anos de 1995 e 1996.

Nesse item, o sujeito passivo alega divergência quanto à apuração de omissão de receita com base no somatório de depósitos bancários omitidos à contabilidade. Sustenta que, até a edição da Lei nº 9.430/96, a não comprovação de

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

depósitos é apenas o início do caminho para que se chegue à determinação de renda e a incidência do imposto. Na falta de presunção legal que inverta o ônus da prova, estaríamos diante de presunção simples a requer prova da Fazenda. Os acórdãos paradigmas corroboram essa posição ao afirmar que é ilegítima a autuação com base em depósito bancário.

Observe-se que o recurso especial foi admitido apenas em relação aos anos de 1995 e 1996, eis que não restou comprovada a divergência para o ano de 1997, já que a fundamentação da decisão paradigma repousa na presunção legal prevista na Lei nº 9.430, de 1996. Acompanho o despacho de admissibilidade da Presidência da Oitava Câmara por estarem presentes os requisitos de admissibilidade do recurso.

A acusação pautou-se por documentos e elementos de prova que indicam de forma exaustiva a existência de omissão de receita tributável, em que não foi refutado de maneira convincente pelo sujeito passivo. Após diversas intimações, a recorrente caberia demonstrar a efetividade, composição e origem de cada um dos depósitos bancários questionados pela fiscalização.

Os indícios apresentados pelo Fisco são convergentes, todos levando a conclusão de que as contas bancárias mantidas pela empresa à margem da escrituração serviam como depositárias de omissão de receitas. A movimentação de valores utilizados para compras não escrituradas corrobora a omissão de receita.

Não se aplica à hipótese dos autos a Súmula 182 do extinto TFR porque o lançamento não está sustentado exclusivamente em extratos ou depósitos bancários e, sim, em bem construída prova indireta, em que os depósitos bancários serviram unicamente para apurar o montante omitido.

Dado o exposto, nego provimento ao recurso especial nesse item.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

5- Omissão de receitas com base em diferença apurada entre depósitos bancários e receitas contabilizados

A questão guerreada neste tópico versa sobre a possibilidade de se apurar omissão de receita com base apenas na diferença entre ingressos de numerários na conta Bancos e do total de recebimentos contabilizados por períodos mensais. Os arestos paradigmas trazidos pela recorrente refutam tal procedimento, pois entendem que a diferença de depósitos contabilizados e a receita declarada caracterizam mero indício, não suficiente para formalizar o lançamento do tributo.

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

A acusação baseou-se em detalhado procedimento de auditoria, apoiada em arquivos magnéticos e nos elementos da contabilidade da empresa no ano de 1996, para levantar a existência de transferência de recursos, depósitos em contas-correntes, cuja origem não estava albergada em nenhuma dessas fontes de financiamento.

Da constatação de diferenças de valores, a empresa foi intimada a comprovar a origem de tais recursos depositados em bancos que suplantaram os respectivos recebimentos. Observe-se que a fiscalização não individualizou os depósitos que não encontram correspondência com recebimentos registrados na Contabilidade, apenas apurou insuficiências mensais.

Diante da ausência de justificação por parte da contribuinte, a fiscalização formalizou a exigência tributária com fundamento em omissão de receita. Para respaldar tal conclusão, a fiscalização apresenta como indício a existência de lançamentos a crédito na conta Cheques em Cobrança, tendo como contrapartida débitos por valores globais na conta Bancos Conta Movimento, seguida de sistemático estorno de lançamento a cada início de mês. Não há, contudo, o cotejo desses estornos com as diferenças mensais apuradas de modo a identificar especificamente quais valores de depósitos não estariam comprovados.



Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Estamos, portanto, diante de uma prova de omissão de receita apoiada em presunção simples a requer prova da Fazenda. Tal meio de prova é tido por precário pelo Código Civil Brasileiro, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, a partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência.

A presunção baseou-se nos seguintes indícios:

- o Fisco apurou, por meio dos arquivos magnéticos, todos os ingressos de numerários em conta bancária lançados a débito da conta Bancos c/ Movimento no ano de 1996, excluindo os lançamentos que não representam ingresso de numerário nas contas bancárias (transferências entre bancos, transferência de caixa para bancos, numerários em trânsito, empréstimos, etc)..

- o total dos recebimentos da pessoa jurídica no período, originados dos pagamentos de clientes, ressarcimento de ICMS, receitas de ICMS substituição tributária, juros, devolução de mercadorias e cancelamentos de adiantamentos a fornecedores.

- ausência de comprovação pela empresa das diferenças mensais entre os depósitos e os recebimentos apurados conforme listado no demonstrativo de fls 362;

- comprovação da existência de lançamentos a crédito na conta Cheques em Cobrança, tendo como contrapartida débitos por valores globais na conta Bancos Conta Movimento, seguida de sistemático estorno de lançamento a cada início de mês.

Verifica-se que todos levantamentos realizados na apuração da infração em comento basearam-se em registros contábeis extraídos dos Livros Fiscais. A Contabilidade feita em obediência aos princípios e regras vigentes na legislação societária e fiscal deve refletir a correta apresentação do patrimônio, com apuração de

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

suas mutações e análise das causas de suas variações. O Direito Tributário elegeu o conjunto de enunciados que compõem a escrituração contábil e fiscal das empresas como linguagem competente para expressar a ocorrência do fato jurídico tributário – lucro. Esses registros contábeis, desde que respaldados por documentos inidôneos, devem ser observados por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo de seu conteúdo.

Essa afirmação encontra respaldo na legislação fiscal, que prescreve no art. 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999, com fundamento no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que a presunção relativa de veracidade dos registros contábeis, a saber:

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).”

Assim, os fatos registrados na Contabilidade da empresa são presumidamente verdadeiros até que se prove o contrário. Nessa linha de raciocínio, afigura-se dever do Fisco indicar quais os lançamentos contábeis presentes nos Livros Fiscais que não mereçam fé. Pela teoria das provas, os autuantes devem reunir elementos que permitam refutar os enunciados produzidos pela pessoa jurídica e emprestar certeza ao fato constitutivo de seu direito ao tributo que deixou de ser recolhido.

Vale lembrar, por oportuno, que, caso o número de erros apurados na auditoria for acentuado, a escrita fiscal não se prestará para reproduzir com segurança os eventos econômicos realizados pela contribuinte, deverá o Fisco desconsiderá-la na apuração do lucro tributável.

Esse não é o caso dos autos. Os autuantes não expressaram dúvida a respeito da consistência da escrituração da recorrente e a utilizaram para apurar

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

irregularidades, identificando diversos lançamentos na conta "Cheques em Cobrança" seguidos de estornos que indicavam no sentido da tentativa de ocultação da origem de depósitos na conta Bancos. Em verdade, o relato da fiscalização traz diversas evidências de irregularidade, mas não houve prosseguimento no procedimento de auditoria para confirmar a infração. Pela técnica contábil das partidas dobradas, é possível se identificar cada contrapartida de depósito contabilizado. Ou seja, a partir de indício apurado pela fiscalização ao levantar inconsistências nos grandes números da Contabilidade, deveria o trabalho fiscal ter aprofundado os exames para identificar quais os lançamentos são irregulares.

Essa não foi a opção adotada, a fiscalização interrompeu os trabalhos de auditoria e fundamentou suas conclusões por meio de presunção simples. Parte de fato conhecido - diferenças mensais, não esclarecidas, entre o ingresso de numerário nos Bancos e o total dos recebimentos contabilizados – para imputar ao sujeito passivo, baseada na máxima da experiência, a acusação de omissão de receita.

Para a manutenção da exigência tal como proposta, é necessário que tal conjunto de indícios permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias mesmo que improváveis. Alcançar a certeza sobre o litígio não significa necessariamente conhecer a verdade dos fatos. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos Ressalte-se que, como ensina Moacyr de Amaral Santos, "a certeza não é suscetível de graduação"¹. Se remanescer uma dúvida razoável da improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado.² No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua acepção mais ampla, protegendo o contribuinte da interferência do Estado (tributação) sobre seu patrimônio. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

¹ SANTOS, Moacyr de Amaral. Prova judiciária no cível e comercial. São Paulo: Saraiva, 1983, 1/63, n 42.

² Barbosa Moreira sustenta que "a dúvida é um estado de espírito, que traduz na hesitação entre afirmar ou negar algo. Toda dúvida é necessariamente subjetiva". (BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro:Forense, 1981, vol V, p.617).

Processo nº : 10120.001522/99-66
Acórdão : CSRF/01-05.531

Assim, entendo que, apesar dos indícios apurados pela fiscalização serem relevantes, não são suficientes para estabelecer uma relação de implicação que permita alcançar a certeza necessária da ocorrência dos fatos que lastreiam a acusação. Diante das inúmeras possibilidades, não afastadas pelo trabalho fiscal, remanescem dúvidas sobre o ilícito.

São estas razões de decidir que me levam a dar provimento ao recurso especial quanto à exigência de omissão de receita sobre depósitos contabilizados.

Dado todo o exposto, voto em dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional; não conhecer do recurso do sujeito passivo na matéria relativa ao arbitramento; e dar provimento parcial ao recurso do sujeito passivo para afastar apenas a parcela da exigência fiscal relativa à omissão de receitas com base em diferença apurada entre depósitos bancários e receitas contabilizados.

Sala das Sessões, 19 de setembro de 2006


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



Processo n.º : 10120.001522/99-66
Acórdão n.º : CSRF/01-05.531

Recurso nº : 105-133.945
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

V O T O - VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator designado.

O presente voto vencedor restringe-se à matéria em que o relator originário ficou vencido em relação ao Recurso Especial apresentado pelo PFN, qual seja a dedutibilidade, na apuração das bases de cálculo do IRPJ dos valores das compras identificadas nos autos pela fiscalização e não escrituradas pelo sujeito passivo, visto que em relação a tributação em separado da omissão de receitas o acórdão foi favorável à Fazenda Nacional, tão somente a Câmara recorrida admitiu os custos.

A maioria da turma entendeu correta a decisão que admitiu os custos das mercadorias compradas através da conta bancária não escriturada eis que foram levantados pela própria fiscalização, diferentemente do que ocorreu no acórdão 105-1.424, em que o recorrente pretendeu a dedução de custos em que a vinculação da omissão de receitas com os custos pretendidos não foram feitos pela fiscalização.

No termo de verificação de folha 763/764, a fiscalização deixa claro que a empresa utilizou da conta bancária não escriturada para pagamento de compras, tendo inclusive declinado os valores. Ora a partir do momento em que uma conta bancária não escriturada pode servir para acusação de omissão de receitas, se a própria fiscalização levanta compras contemporâneas pagas através dela, para não admiti-las como custo deveria sim ela demonstrar que os valores de tais compras tenham sido utilizados na apuração do lucro real, sob pena de não se tributar a renda (mais valia – acréscimo), mas a própria receita.

A presente decisão não modifica a tese desta Turma de que os custos devam ser comprovados, para serem admitidos, assim não basta no caso de omissão de receitas dentro das presunções legais simplesmente se alegar a existência de

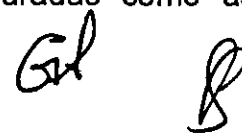
custos, é preciso provar, ou seja se o contribuinte alega tem de provar, porém no presente caso foi a própria fiscalização na formação da convicção de que a referida conta bancária servira para a movimentação financeira da empresa é que levantou os custos das compras.

Indevida a dúvida levantada no voto vencido de que tais compras poderiam ter sido computadas pois ainda que utilizado inventário periódico, não há mínima possibilidade de se considerar compras não escrituradas, eis que se destina tal levantamento a acerto do estoque escriturado com o físico, não alberga porém a possibilidade de reconhecimento tardio de custos não computados no momento da entrada do produto na empresa.

O fato de um custo não ter sido escriturado nem sempre é motivo para não considera-lo no lançamento de ofício, essa é uma regra geral que admite exceções, como no caso de veículos ou máquinas numeradas, em que seja possível a identificação do bem objeto da omissão, se seu custo correspondente não foi utilizado na escrita, deve ser considerado sob pena de não se estar tributando a renda, mas a receita. Da mesma forma se em um levantamento de conta bancária não escriturada a fiscalização se utiliza de presunção legal para considerar os valores depositados como omissão de receitas e ao mesmo tempo levanta compras pagas através da mesma conta bancária, só pode deixar de considera-las na apuração da base de cálculo se provar que tais compras desde que identificáveis, efetivamente foram utilizados na escrita regular como custo, sob pena de violação aos artigos 43 e 142 do CTN.

A tese trazida pelo recorrente é a de que os custos seriam considerados como utilizados. Tal seria verdadeiro se o aproveitamento de custos fosse feito pela empresa, sem comprovação ou vinculação com a receita omitida, o que não é o caso dos presentes autos como já ficou demonstrado.

Não há nenhuma contradição no voto proferido pela Câmara recorrida como quer o recorrente, pois quando se tem uma conta bancária que abriga pagamentos e recebimentos de operações à margem da contabilidade, têm-se um conta corrente, onde são abrigados tanto as receitas não escrituradas como as

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gul' and the other a stylized 'B' or similar character.

Processo n.º : 10120.001522/99-66
Acórdão n.º : CSRF/01-05.531

compras não registradas, impossível estabelecer uma ordem como quer o recorrente, pois teríamos que retroagir ao início das atividades da referida conta não escriturada para detectar de onde veio o depósito inicial, que pode ter tido origem tanto em receitas omitidas pela empresa como de outras fontes como de recursos particulares dos próprios sócios.

Assim conheço voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência do IR-Fonte à alíquota de 35% sobre as receitas omitidas nos termos do voto do relator, mantendo a decisão recorrida quanto à dedução, na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos meses dos anos de 1.995, 1996 e 1997, os valores de compras não escrituradas constantes da planilha de folhas 654/677. Não conheço do recurso especial do contribuinte quanto ao item arbitramento do lucro e dou-lhe provimento PARCIAL, para afastar a exigência fundamentada em depósitos bancários contabilizados.

Sala das Sessões Brasília, DF 19 de setembro de 2.006.

Sala das Sessões - DF, em 19 de setembro de 2.006.


JOSE CLOVIS ALVES - Redator designado. 