



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 07 de abril de 1986

ACORDÃO Nº 101-76.535

Recurso nº 90.100 - IRPJ - Exercício de 1983

Recorrente CIFERCAL LTDA.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAMPO GRANDE - MS.

AUTO DE INFRAÇÃO - Nele dever-se-ão descrever todas as irregularidades apuradas, mesmo que nenhum seja o IRPJ exigido, em virtude de, no exercício, a fiscalizada apresentar prejuízos superiores às omissões detectadas. Intimando-se a autuada a defender-se, pois somente com essa providência poder-se-á: a) em caráter definitivo, reduzir o montante dos prejuízos a compensar; b) tributar na fonte ou nos sócios os lucros correspondentes às omissões detectadas, em face da indispensável necessidade da prévia confirmação dos desvios de receita.

PASSIVO FICTÍCIO - Válida é a intimação para que o sujeito passivo prove a veracidade do exigível constante de sua escrita em determinada data. Se não quiser ou lograr fazê-lo, salvo prova em contrário, a diferença entre o valor constante do seu passivo circulante e o valor que efetivamente provar ser a sua dívida, na referida data (provado, ainda, que as parcelas que representam a dívida integravam o montante do passivo circulante) traduz o montante da receita (lucro) ilegalmente subtraída da incidência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIFERCAL LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para declarar insubsistente a decisão recorrida quanto ao exercício de 1984, sem prejuízo da lavratura de Auto de Infração

quanto às irregularidades do ano-base de 1983, exercício de 1984, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

Sala das Sessões (DF), em 07 de abril de 1986

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 10 ABR 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10140-000.954/85-06

RECURSO Nº: 90.100

ACÓRDÃO Nº: 101-76.535

RECORRENTE: CIFERCAL LTDA.

R E L A T Ó R I O

Segundo a peça básica de fls. 39-v, foi imputada à apelante a prática das seguintes infrações:

"1- Omissão de receita caracterizada por omissão de compras, conforme (QD) nº 01, item 01, anexo, com infração aos arts. 157 e § 1º, 179, 387, II, c/c art. 676, III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Dec. 85.450/80..... 281.598

2 - Omissão de receita caracterizada por exigível fictício, conforme (QD) nº 01, item 2, com infração aos arts. 157 e § 1º, 179, 387, II, c/c 676, III e 180, do mesmo Regulamento 466.245

3 - Omissão de receita caracterizada por exigível não comprovado conforme (QD) nº 01, item 03, com infração aos arts. 157 e § 1º, 179, 387, II, c/c 676, III, do RIR acima referido.....11.822.048

4 - Despesas indedutíveis, caracterizada por correção monetária em excesso e depreciação de obras em andamento, conforme (QD) nº 02, com infração aos arts. 157, § 1º, 387, I C/C 676, III e 198 § 2º do RIR/80"..... 62.886

Acórdão nº 101-76.535

No exercício de 1984, ano-base de 1983, foram detectadas diversas irregularidades apontadas no Quadro Demonstrativo de fls. 36/37, concluindo pela omissão de receitas no montante de Cr\$ 53.311.912, deixando, todavia, de ser exigido o tributo correspondente, em face de a empresa, no exercício, apresentar prejuízo de Cr\$ 58.097.743, conforme se lê no "Termo de Encerramento de Fiscalização" de fls. 42.

Na impugnação tempestivamente apresentada, e nas contra-razões - consignadas em resumo a decisão recorrida - bem como nos fundamentos do decisório a quo, lê-se:

"Devidamente intimado e não se conformando com o crédito tributário constituído, o contribuinte, tempestivamente, apresenta sua impugnação (fls. 46 a 53), alegando, em síntese, que:

1) não é aceitável a tributação sobre o somatório de receitas omitidas, caracterizadas por vários tipos de ocorrência, devendo sofrer a tributação somente aquela de maior expressão, com exclusão das demais;

2) devem ser pesquisadas as causas e as origens dos registros contábeis relativos ao passivo não comprovado, a fim de se saber se os mesmos provêm de exercícios anteriores, inclusive se já prescritos, para que se possa, com efetividade, presumir a omissão de receitas;

3) conforme documentos em anexo, a obra objeto de depreciação, feita no terreno alugado, recebeu o "habite-se" em 01.06.82, embora estivesse em funcionamento antes dessa data; dessa forma, não houve qualquer infração ao dispositivo legal citado; e

4) de todo o exposto, requer que somente a parcela correspondente a omissão de receitas por omissão de compras, no valor de Cr\$ 281.598, seja tributada, excluindo-se, em consequência, as demais.

Em sequência e em atendimento ao disposto no Artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o fiscal autuante, apreciando a impugnação, propõe a manutenção parcial do crédito tributário, alegando, em síntese (fls. 66 a 69), que:



Acórdão nº 101-76.535

- 1) as alegações apresentadas pelo contribuinte, com relação à impropriedade dos procedimentos efetuados pela fiscalização para apuração de omissão de receitas, não têm qualquer fundamento legal;
- 2) com relação ao passivo fictício caracterizado por obrigações junto à empresa FORNARI DENARDI & CIA. LTDA., no valor de Cr\$ 331.200, é de se aceitar as provas obtidas e, em consequência, excluí-las da tributação.
- 3) com relação ao passivo não comprovado, carece o contribuinte de qualquer amparo legal para a descaracterização do mesmo;
- 4) considerando a comprovação do "habite-se" em 01.06.82, é de se excluir da tributação a parte correspondente ao período em que a obra passou a ser considerada concluída e em funcionamento; e
- 5) de todo o exposto, é de se manter a tributação sobre as parcelas não excluídas das considerações acima.

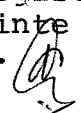
É O RELATÓRIO

1) Dispõe o Artigo 157 "caput" e seu parágrafo 1º do Decreto nº 85.450/80 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, devendo abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

No presente caso, constatou-se, através de informação prestada pela empresa CIMENTO ITAÚ DE CORUMBÁ S/A (doc. fls. 12), que o contribuinte adquiriu mercadorias dessa empresa, no valor de Cr\$ 281.598, amparadas pela NF nº 92.291, de 10.12.82, e não efetuou qualquer registro dessa operação.

Considerando, dessa forma, que o contribuinte não faz qualquer prova da origem dos recursos empregados nessa operação, é de se presumir que os mesmos são provenientes de receitas omitidas, devendo, por consequência, sujeitarem-se à tributação.

2) Dispõe o Artigo 180 do Decreto nº 85.450/80 que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.



Acórdão nº 101-76.535

No presente caso, constatou-se a existência de passivo fictício, representado pela manutenção, na escrituração, de obrigações já pagas, no valor total de Cr\$ 466.245.

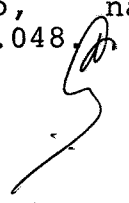
Considerando, no entanto, que parte dessas obrigações, conforme pode ser observado através dos documentos de fls. 55 a 65, efetivamente existiam na data de 31.12.82, é de se excluir da tributação a respectiva importância de Cr\$ 331.200. Com relação à importância de Cr\$ 135.045,17, por não ter sido apresentada qualquer prova de sua real existência na data de 31.12.82, é de ser presumida a omissão no registro de receitas e, em consequência, sujeitá-la à tributação.

À título de apreciação, cabe esclarecer ao contribuinte que o fato de ter sido presumida a omissão de receitas quando da não comprovação da origem dos recursos empregados na compra efetuada junto à CIMENTO ITAÚ DE CORUMBÁ S/A, não implica em desconsiderar a omissão de receitas presumidas pela manutenção de passivo fictício, visto que as mesmas não têm qualquer relação entre si e, ao contrário do que alega, são caracterizadas de omissões distintas, devendo, pois, serem adicionadas para efeito de tributação.

3) Dispõe o Artigo 165 "caput" do Decreto nº 85.450/80 que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Dispõe, ainda, o parágrafo 1º do citado Artigo que ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio.

No presente caso, constatou-se, no encerramento do período-base relativo ao exercício de 1983, a existência de um passivo, não comprovado, no valor de Cr\$ 11.822.048.



Acórdão nº 101-76.535

As alegações apresentadas pelo contribuinte não encontram qualquer amparo legal, visto serem totalmente contrárias ao disposto no Art. 165 do RIR, o qual prevê a obrigatoriedade às pessoas jurídicas de conservarem em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam a vir a modificar sua situação patrimonial.

Dessa forma, é de se presumir a omissão no registro de receitas e, em consequência, sujeitá-la integralmente à tributação.

4) Dispõe o parágrafo 2º do Artigo 198 do Decreto nº 85.450/80 que a quota de depreciação somente é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

No presente caso, o contribuinte, não atendendo ao disposto no Art. 198 "caput" e § 2º, computou como encargo do exercício toda a quota de depreciação incidente sobre a rubrica OBRAS EM ANDAMENTO, sem observar a indedutibilidade das quotas relativas ao período em que o bem ainda não estava em funcionamento.

Comprovado, no entanto, através dos documentos de fls. 53, que o referido bem entrou em funcionamento a partir de 01.06.82, é de se reconhecer ao contribuinte o direito de deduzir do resultado do exercício das parcelas relativas ao período de 01.06.82 a 31.12.82, que importam em Cr\$ 6.210,91, acrescida da correspondente correção monetária no valor de Cr\$ 1.270,05; em consequência, por não restar comprovada a dedutibilidade das demais parcelas, é de se manter a tributação sobre as mesmas.

5) Dispõe o Artigo 348 "caput" do Decreto nº 85.450/80 que a correção monetária de que trata o Inciso I do Artigo 347 será procedida com base no aumento do valor nominal de uma Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional e sua determinação ocorrerá de acordo com o Artigo 358 "Caput" e parágrafos.

No presente caso, o contribuinte, não atendendo ao disposto nos Arts. 347 e 348 do Decreto nº 85.450/80, apurou um resultado de correção monetária sobre o patrimônio líquido superior ao que seria devido, ocasionando

com isso, redução indevida do lucro líquido do exercício, no valor de Cr\$ 45.499,53, conforme demonstrado no QD nº 02 (fls. 35).

Considerando que o contribuinte não apresenta quaisquer provas para descaracterizar a infração cometida, é de se sujeitar a referida importância à tributação.

6) Considerando que o contribuinte não impugna as infrações relativas ao Exercício financeiro de 1984, é de se considerar que as mesmas sujeitam-se à tributação, excluindo-se, todavia, a importância de Cr\$ 111.529,00, correspondente as despesas de depreciação de obras em andamento e a respectiva correção monetária, por ter sido reconhecida pelo fiscal autuante, em sua apreciação fiscal, como não sujeita à tributação.

Considerando, no entanto, que o contribuinte, no Exercício financeiro de 1984, apurou um prejuízo fiscal no valor de Cr\$... 58.097.743, é de se deduzir desse montante a importância de Cr\$ 53.315.347, correspondente às receitas omitidas e despesas globadas nesse exercício, para, finalmente, permanecer a importância de Cr\$ 4.782.396, como compensável com os eventuais lucros dos quatro períodos-base subsequentes.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos do processo consta, DECIDO julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada pelo contribuinte e, em consequência, alterar o crédito tributário constituído através do lançamento constante às fls. 33 a 42 (Auto de Infração nº 73/85 e Anexos) que, em virtude da presente decisão, passa a ficar assim constituído:

EXERCÍCIO 1983 - PERÍODO BASE ENCERRADO EM 31.12.82

	<u>EM CR\$</u>	<u>EM ORTN's</u>
Base Tributável	12.294.097	4.223,42
Alíquota : 30%		
(=) Valor do imposto sujeito a lançamento.....		1.267,02



Acórdão nº 101-76.535

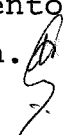
DEMONSTRAÇÃO DO NOVO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

IRPJ - Exercício 1983.... 1.267,02 ORTN's

(+) Multa-Art. 728 -- II

(RIR/80) - 50% 633,51 ORTN's

(=) Valor Originário
do Débito Fiscal 1.900,53 ORTN's(um mil novecentos inteiros e cinquenta e
três centésimos), acrescido de juros de mo-
ra, conforme legislação aplicável."

Cientificada dessa decisão e com ela não confor-
mando, com guarda do prazo legal, o sujeito passivo, apresentou a
notificada o recurso de fls. 81/83, que, para melhor conhecimento
dos demais, integrantes deste Colegiado, passo a ler na íntegra. 

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-76.535

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator.

Inicialmente, entende o Relator assistir razão à apelante quando sustenta que as irregularidades referentes ao ano-base de 1983, exercício de 1984, não podiam ser confirmadas' pela instância julgadora a quo, nem tampouco objeto de apreciação por este Colegiado, eis que não tendo a sua descrição, nem capitulação legal constado da "Descrição dos Fatos e Enquadramentos legais" objeto do Auto de Infração, delas não foi intimada a defender-se, conseqüentemente, como afirma a recorrente:

"evidentemente não podia impugnar fatos e enquadramentos legais não mencionados. O fato de não haver crédito tributário a exigir não dá ao fisco o direito de omitir, na peça básica, do processo, os fatos e infrações verificadas em determinado exercício,...".

Valendo salientar que a peça básica sequer se reporta aos Quadros Demonstrativos e Termo de Encerramento de Fiscalização, quando então a matéria exigiria outras indagações.

A glosa do eventual direito à compensação de prejuízos equivale à exigência indireta de tributo no futuro, daí ser indispensável que o contribuinte seja formalmente acusado da prática da infração e intimado a defender-se, sob pena de nulidade da ação fiscal, quanto à parte de que não foi intimado.

Portanto, sem prejuízo de que a Fiscalização, valendo-se dos demonstrativos e provas constantes dos presentes autos, proceda a nova autuação do contribuinte, imputando-lhe as irregularidades de que não foi intimado, salvo se o contribuinte já houver espontaneamente procedido aos diversos ajustes, o Relator declara insubsistente a decisão recorrida quanto ao exercício de 1984.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-76.535

No que se refere ao exercício de 1983, ano-base ' de 1982, não assiste à recorrente a mínima parcela de razão.

Para efeitos fiscais, a existência no passivo de obrigações já pagas ou de obrigações que nunca tiveram existência real, não passando de meras simulações de débitos através de lançamentos fiscais: é a mesma coisa.

Intimado o contribuinte a provar a efetiva existência de seu passivo circulante, a parcela que ficar sem comprovação revelará fatalmente a existência de passivo fictício ou inexistente, isto é, passivo já liquidado ou criado contabilmente para encobrir receita desviada pelos sócios; pois, na ausência de documentação que provasse a existência de qualquer credor: os credores eram os sócios e como estes não provaram a origem dos recursos, deparamo-nos com o que foi presunção hominis, reconhecida em reiterada jurisprudência deste Conselho e que hoje foi elevada à categoria de presunção legal de omissão de receita, como expressamente estabelece o art. 12 e seus §§ 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, in verbis:

"Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens das operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

.....

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da



Acórdão nº 101-76.535

empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas".

Ressalte-se que a escrita somente faz prova quando mantida com observância das disposições legais e comprovada por documentos hábeis, como expressamente estatui o art. 9º, § 1º, do aludido Decreto-lei, textualmente:

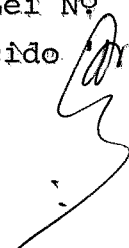
"Art. 9º - Omissis -

§ 1º - 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".

Quanto à obrigatoriedade de individuação e clareza da escrituração já o art. 12 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1950) impunha ao comerciante a obrigatoriedade de lançar, em ordem cronológica e com individuação e clareza, todas as suas operações, o que veio a ser retificado pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 486, de 03.03.69, e a doutrina atenta à máxima jurídica: NEMO SIBI IPSUM TITULUM CONSTITUIT, ou seja, de que é vedado a qualquer pessoa forjar para si mesmo, previamente, as provas do seu direito, concluía que para que a escrita possa fazer prova em favor do seu dono:

"não bastam os livros comerciais... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros" (JOÃO EUNÁPIO BORGES, in Curso de Direito Comercial Terrestre, Rio, 1971, 5a. ed., pág. 239).

ou que, em face do consagrado princípio da livre avaliação das provas, estabelecido no art. 131 Código de Processo Civil (Lei Nº 5.869, de 11/01/73), quando a legislação não tenha estabelecido



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-76.535

forma especial para a prova dos atos jurídicos e contratos, poderiam provar-se pelos livros dos comerciantes

"sempre que outros elementos, ou as circunstâncias que rodeiam o caso, controvertido, não ilidam a fé que os assentos, em princípio merecem" (TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, in "Forças Probatante dos Livros Comerciais", Forense, Rio, 1960, pág. 29/30).

Finalmente o Decreto nº 64.567, de 22/05/69, reforçou a tese de que a escrituração deve apoiar-se em documentos' ou papéis que lhe dêem suporte, ao estabelecer no art. 2º que:

"A individuação da escrituração a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969 (e também' o art. 12 do Código Comercial, acrescentamos nós) compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração".

Por outro lado, é sabido que a Contabilidade como ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. Assim, cabe exclusivamente à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão.

A prevalecer a absurda tese, apresentada pelo recorrente, de que só é tributável o valor correspondente aos títulos previamente identificados pelo Fisco como já tendo sido quitados antes do encerramento do exercício, bastava que simplesmente' ele ocultasse os títulos efetivamente pagos, mas constantes' do seu passivo, para tornar letra morta o que consta do art. 12, §2º



Acórdão nº 101-76.535

do Decreto-lei nº 1.598/77.

Aliás, esse dispositivo nada inovou, vez que ele limitou-se a indicar um dos meios mais conhecidos para a apuração da omissão de receita e que, há dezenas de anos, quer a Fiscalização Federal, quer a Estadual, dele se vem utilizando ao auditar a fidelidade das escritas fiscais.

O conhecido "passivo fictício" que nada mais é como já afirmado, do que a existência no passivo circulante de obrigações já quitadas, isto é obrigações fictas; em realidade, somente pode ser corretamente apurado por meios indiretos, embora legais, sendo o principal, mais seguro e econômico desses meios a intimação ao contribuinte fiscalizado para que ele faça prova do que consta de sua própria escrita comercial.

Se ele não demonstrar a efetiva realidade do passivo que mantém em sua escrita, até prova em contrário, deduz-se que ele liquidou extracontabilmente o seu débito, valendo-se de receitas também não contabilizadas, isto é, lançando mão de recursos da empresa, mantidos fora da contabilidade.

Portanto, não estando na lei, o meio de que se deve utilizar o Fisco para apontar "a manutenção no passivo, de obrigações já pagas", é válida a intimação do contribuinte para que prove a natureza do débito, indicando, o documento representativo e demais elementos que induzam ao convencimento quanto a existência ou não de obrigações já quitadas, embora ainda possam constar no passivo, na escrita do contribuinte (fato que se investiga).

Se a empresa devia e não prova que deve é porque já pagou e se pagou com recursos não escriturados é porque, salvo prova em contrário, os recursos saíram do "CAIXA DOIS", cuja origem é a omissão de receita, que é, exatamente, o que se está tributando, sendo o chamado "passivo fictício", assim como o "estouro de caixa", o suprimento de "origem não comprovada", o aumento de capital com recursos cuja "origem os sócios também não declinam", o pagamento de compras com "recursos não confessados" etc. a prova dessa omissão (sonegação perpetrada).

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-76.535

Por outro lado, é fora de propósito admitir-se que uma vez apurado o chamado passivo fictício ou passivo não comprovado (obrigações já pagas ou que nunca existiram) e a receita decorrente da compra com recursos não contabilizados ou qualquer outra (v.g. Estouro de Caixa); dever-se-ia tributar uma delas e não a soma, eis que se trata de modalidades de sonegação de receitas distintas e cumulativas. Quando o mau contribuinte registra obrigações inexistentes, simultaneamente ele está encobrindo a saída de recursos do intitulado "Caixa Dois", quando ele paga obrigações sem retirar os recursos do Caixa Oficial (salvo prova em contrário) também está tirando recursos do "Caixa Dois"; quando adquire mercadorias com recursos oficialmente não contabilizados, eles também saem do "Caixa Dois"; quando surge o denominado "Estouro de Caixa" é porque ele pagou além dos recursos oficialmente registrados, portanto sacados do "Caixa Dois"; pois bem, em todas essas modalidades os recursos saíram cumulativamente do "Caixa Dois" (fundo formado a margem da contabilidade oficial com recursos desviados de vendas não contabilizadas).

Já consignou o ilustre Conselheiro, Dr. SYLVIO RODRIGUES, em voto que mereceu o aprova unânime desta Câmara (Processo nº 0640-002.201/83-07), literalmente;

"A omissão de receita por vendas não contabilizadas, como decorrência de emissão de notas fiscais de numeração paralela, não está, frontalmente, recebendo contestação da defesa. Quer, porém, que se compense, nessa omissão de receita, aquela caracterizada por suprimentos de caixa não comprovados, apesar de afirmar ser-lhe impossível provar que os recursos escriturados como suprimentos correspondem ao retorno de dinheiro desviados da empresa e que já teriam ficado sujeitos à tributação, para a seguir, alegar, a fls. 211, na petição de recurso:

"Todavia, como comprovar isto é a quem caberia a responsabilidade de fazer essa prova? Se, de um lado, possa o Fisco entender que isto se



ria obrigação exclusiva da impugnante, por que, de outra parte, não se admitir que a ele — Fisco — caberia a obrigação de provar, também com exclusividade, que os suprimentos não corresponderiam ao retorno de receitas comprovadamente omitidas? A verdade, Ilustres Srs. Conselheiros, é que, inexistindo a mínima possibilidade de se determinar o momento ou os momentos em que se deram as omissões presumidas, nem contribuinte nem Fisco teriam condições de saber se, no caso dos suprimentos de caixa, corresponderiam ou não eles a retorno de receita comprovadamente omitida".

A pretensão em inverter o ônus probatório tem-se tornado, para algumas defesas, uma tônica habitual em querer transferir a outros a responsabilidade da prova.

Ora, quem praticou a omissão de receita, através de notas fiscais de numeração paralela, e promoveu o registro contábil dos suprimentos foi a empresa, e não fisco. Então, é a ela que incumbe esclarecer, minuciosamente, sem supressão de um ponto sequer, o tintim por tintim dos fatos que praticou como omissão de receita.

Não se olvide que a violação de um direito faz nascer a responsabilidade para aquele que a perpetrou.

Todo o ato praticado em desobediência a uma norma jurídica, que contenha um preceito de proibição ou de ordem, faz com que o transgressor assuma objetivamente, consoante a natureza dos interesses afetados, os riscos da violação e, em consequência, todos os causais de efeitos e condições decorrentes das perpetrações praticadas. Daí o princípio que se funda no pressuposto de que, sendo criado o risco pelo transgressor da lei, este incorre em responsabilidade de todas as consequências do ato ilícito que praticou.

Ora, ao violar disposição de lei, praticando omissão de receita, a recorrente assumiu objetivamente os riscos



da infração cometida. Não queira agora descartar-se, subjetivamente, da responsabilidade, que é exclusivamente sua, de provar que os suprimentos de caixa, incomprovados, não correspondem a outras receitas omitidas, além daquelas omitidas por falta de contabilização de vendas constantes da emissão de notas fiscais de numeração paralela.

A alegação de inexistir a mínima possibilidade de determinar-se o momento ou os momentos em que ocorreram as omissões de receita caracterizadas por suprimentos de caixa não comprovados habilmente, e, assim, argumentar com falta de condições para se saber se eles corresponderiam, ou não, a retorno de receita comprovadamente omitida por ausência de contabilização das notas fiscais de numeração paralela, não impressiona.

É de ter-se por um gracejo, em pretender a defesa transferir para o fisco a responsabilidade, exclusivamente sua, de esclarecer minudentemente as omissões de receita e os registros contábeis de suprimentos, já que ela procedeu, pois cada omissão de receita constitui uma infração à parte. Cada uma se reveste de característica própria, diante da maneira como o Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 as distingue, sem determinar que uma se compense na outra, se não resultar inequivocamente comprovado, através de documentação idônea e, portanto, hábil, que elas se encontram umbelical e reciprocamente entranhadas, pois não é de obnubilar-se que a função administrativa de controle tem por meta a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório na referida documentação.

Assim, se para a recorrente a prova de que os valores contabilizados como suprimentos de caixa correspondem a retorno de importância de receitas omitidas pela ausência de escrituração de vendas decorrentes de emissão de notas fiscais de numeração paralela, constitui condição impossível, é de lembrar-se-lhe que quem criou a impos-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-76.535

sibilidade da condição foi ela própria. Portanto, se ela não possui controles internos, lastreados em documentos hábeis que demonstrem cabal e inequivocadamente onde colocou ou depositou os valores omitidos e, também por documentos idôneos, de onde os retirou para retorná-los ao seu patrimônio, nada mais é preciso encarecer para sustentar-se a tributação questionada, uma vez que aquela impossibilidade de condição foi por ela mesma criada. Então, enfrente todas as consequências decorrentes da responsabilidade dos riscos que conscientemente criou, pois constitui verdadeiro absurdo em pretender que o fisco, prejudicado com o ato nocivo da recorrente, venha assumir responsabilidade de uma obrigação que não lhe compete. Comparativamente, sob certo aspecto, isso se tornaria um modo semelhante ao de transformar-se um algoz em vítima e a vítima em algoz, se prevalesse a opinião da defesa em almejar que se impute ao fisco a obrigação de provar, com exclusividade, que os suprimentos não correspondem ao retorno de receitas provenientes da omissão de receitas obtidas com vendas, através de notas fiscais de numeração paralela, não contabilizadas.

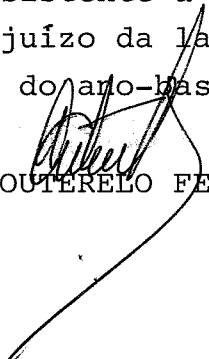
Quem criou a esfinge que a decifre, pois não está em julgamento se a autoridade fazendária possui dotes sobrenaturais para adivinhar o que, fora de controles, foi feito com as quantias não registradas pela recorrente, se esta não oferece prova eficaz do itinerário seguido pelos valores das receitas omitidas em sua contabilidade, a fim de admitir-se, apenas por que se alegou, que os suprimentos de caixa não sejam outras omissões de receita diferentes daquelas apuradas por vendas constantes das notas fiscais de numeração paralela, não contabilizadas. Sem prova daquele caminho que, através de documentação idônea, coincidente em datas e valores, atestasse, inconfundivelmente, o curso seguido pela receita omitida, não há como aceitar-se a mera alegação de retorno de valores.



Ademais, antes de haver praticado omissão de receita decorrente da emissão de notas fiscais de numeração paralela, não contabilizadas, a questionante já omitia receita que se caracteriza através de registro de suprimentos de caixa, cujos recursos creditados aos sócios não tiveram a efetividade da entrega e a origem comprovadamente demonstradas, como preceitua o art. 181 do RIR. Afora isso, outrossim é de evidenciar-se que ainda depois veio a recorrente desviar outros rendimentos da incidência tributária por majoração indevida de custos com uso de notas fiscais calçadas, como se debaterá mais à frente. Foram, portanto, irregularidades praticadas uma a par com outras, processualmente caminhando lado-a-lado e independentes entre si, portanto, em modo paralelo sem se absorverem mutuamente.

Não há, portanto, lógica em considerar-se compensável uma espécie de omissão de receita com outra espécie diferente. Cada uma dá base a um fato gerador distinto que não se confunde com outro, nem se compensa. Portanto, não se comprovando, através de documentação idônea, que um fato gerador se contém no outro, eles não se compensam entre si. E não se oferecendo essa prova documental, o mais é pura conversa do simples alegar e alegar e não comprovar é o mesmo que nada dizer".

Em face do exposto, do provimento parcial ao recurso para declarar insubsistente a decisão recorrida quanto ao exercício de 1984, sem prejuízo da lavratura de Auto de 'Infração' quanto às irregularidades do ano-base de 1983, exercício de 1984.



AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR