MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-6

Processo nº	:	10215.000830/98-43
Recurso nº	:	128356
Matéria	:	IRPJ e OUTROS – Exs.: 1995 e 1996
Recorrente	:	F. B. MELO (EMPRESA COMERCIAL)
Recorrida	:	DRJ em BELÉM/PA
Sessão de	:	20 de março de 2002
Acórdão nº	:	107-06.580

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - PROVA INDICIARIA - SUFICIÊNCIA - Nas presunções legais, basta ao fisco fazer prova da ocorrência da situação fática, no caso, manutenção no passivo de obrigações já pagas. A presunção não fica afastada pela argumentação da existência de saldos suficientes em contas de disponibilidade.

IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1994 - OMISSÃO DE COMPRAS - PAGAMENTOS À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO - Se por um lado o fisco prova pagamentos com recursos à margem da escrituração, decorrentes de uma omissão anterior de receitas, por outro lado o pagamento representa um custo que deve ser levado em conta na apuração dos tributos que tenham o lucro como base de cálculo.

IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1994 - DIFERENÇAS ENTRE SALDOS DE EXTRATOS BANCÁRIOS E SALDO NAS CONTAS CORRESPONDENTES DO RAZÃO - Antes da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, ainda que o contribuinte não comprove a origem de saldos bancários, não se pode presumir omissão de receitas, sem prova direta, a ser produzida pelo fisco, com o aprofundamento das investigações.

IRPJ - DIFERENÇA ENTRE A RECEITA CONTABILIZADA E A DECLARADA - Constatado que houve erro do fisco na interpretação das contas contábeis, a exigência não pode prevalecer.

PIS/COFINS - DECORRÊNCIA - É de se manter a tributação pelas contribuições que tenham o faturamento como base de cálculo, quando provada a existência de pagamentos à margem da escrituração.

PIS/COFINS/IRFONTE - Às exigências decorrentes aplica-se o decidido no processo principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por F. B. MELO (EMPRESA COMERCIAL).

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de voto, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Recurso nº : 128356
Recorrente : F. B. MELO (EMPRESA COMERCIAL)

RELATÓRIO

F. B. Melo (Empresa Comercial), qualificada nos autos, foi autuada, conforme Demonstrativo Consolidado às fls. 01, da qual se exige Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e, por decorrência, Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, Imposto de Renda na Fonte - IRF, Contribuição para a Seguridade Social - COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

A infrações capituladas pela fiscalização podem ser assim resumidas:

1) Omissão de receitas pela constatação de passivo fictício: As planilhas de fls. 87 a 98 demonstram as datas de efetivo pagamento das duplicatas e as datas da efetiva baixa contábil no razão;

2) Pagamentos efetuados à margem da escrituração, caracterizada pela omissão no registro de compras: As planilhas de fls. 65 a 73 demonstram as datas de pagamento, apuradas pela fiscalização junto aos fornecedores, das compras não escrituradas no razão;

3) Superveniência ativas, caracterizada por saldos bancários em valores maiores que os contabilizados: Às fls. 99 encontra-se demonstrativo das diferenças entre os saldos bancários e os saldos dessa rubrica no razão, em relação ao Banco do Brasil e Bradesco;

4) Receita da revenda de mercadorias lançada e não declarada: Às fls. 100 encontra-se demonstrativo da diferença anual entre a

totalização da receita mensal escriturada no razão e o valor declarado em dezembro de 1994, no Anexo 1A da Declaração de Rendimentos.

A fiscalização informa, fls. 100, que a empresa optou pelo lucro real anual no ano-calendário de 1994. Entretanto, consta na folha de rosto da sua declaração daquele ano a opção pelo lucro real mensal.

Em 13.01.99, impugnou as exigência, petição de fls. 1.005 a 1.029, juntando os documentos de fls. 1.030 a 1.053.

I - IMPUGNAÇÃO E DECISÃO RECORRIDA

No arrazoado que instaurou a lide, alegou em se de preliminar que não é dado ao Estado agir com surpresa ou indeterminação. O primado da segurança jurídica exige que toda ação estatal seja previamente conhecida e que possam os administrados organizar suas vidas de forma a não infringir quaisquer regras de conduta. O Termo de Início de Fiscalização não delimitou o objeto a ser fiscalizado, isto é, não especificou quais tributos estariam, desta vez, passíveis de verificação e por quanto tempo deveriam permanecer os documentos nele requeridos sob guarda do Poder Público, indicando assim o período que perduraria a ação.

O julgador de primeiro grau afastou a preliminar levantada, com o seguinte argumento:

> *"Evidentemente que, por se tratar de pessoa jurídica, os tributos que seriam analisados eram o IRPJ e reflexos. Quanto ao prazo para a conclusão dos trabalhos de auditoria, este deve ser razoável, porém não há determinação legal a respeito."*

1 - Passivo fictício

No mérito, em relação à omissão de receitas pela constatação de passivo fictício, alegou a impugnante a existência de erro substancial na tabela demonstrativa eis que diversos lançamentos foram nela efetuados em duplicidade, ou seja, a mesma nota fiscal encontrada em um linha poderá ser reencontrada em

outra, com idêntica numeração, data de lançamento e página do livro razão em que o lançamento poderia ser encontrado, contando-se em duplicidade para cálculo do somatório mensal. Citou exemplos.

Como alegou a existência de outros erros não exemplificados, o julgador em diligência fiscal, solicitou que o contribuinte os apontasse, resultando infrutífero esse procedimento, conforme resposta de fls. 1.067.

Ao afastar as alegações de erro, apontou a autoridade julgadora a sua inexistência, assim:

> *Empresa: Madecenter*
>
> *Alegação: Nota Fiscal n. 1992 10 lançada em duplicidade*
>
> *Fato: a essa nota, fls. 829, estão vinculadas três duplicatas, com vencimento em 02/09/94, 09/09/94 e 19/09/94.*
>
> *Empresa: Madecenter*
>
> *Alegação: Nota Fiscal n. 182884 lançada em duplicidade*
>
> *Fato: a essa nota, fls. 817, estão vinculadas três duplicatas, com vencimento em 11/02/94, 18/02/94 e 25/02/94.*
>
> *Empresa: Dalban Indústrias Reunidas S/A*
>
> *Alegação: Notas Fiscais nº 21334 e 21335 lançadas em duplicidade*
>
> *Fato: a cada uma dessas notas estão vinculadas quatro duplicatas, fls. 678.*
>
> *Empresa: Geo Dako S/A Alegação: Nota Fiscal n. 151763 lançada em duplicidade*
>
> *Fato: a essa nota estão vinculadas três duplicatas, fls. 742.*
>
> *Empresa: Indarma Artefatos de Madeira Alegação: Nota Fiscal n. 7387 lançada em duplicidade*
>
> *Fato: a essa nota estão vinculadas três duplicatas, fls. 769.*
>
> *Empresa: Gelopar Refrig. Paranaense Ltda.*
>
> *Alegação: Nota Fiscal nº 84856, no valor de 8.251.690,83. A mesma estaria registrada por R$ 331.761,12, no livro razão, na pág. 14, o que não ocorreu.*
>
> *Fato: a essa nota estão vinculadas duas duplicatas (R$8.251.690,83 e R$9.185.467,00), fls. 730. O pagamento de R$331.761,12 consta, sim, do razão, conforme fls. 275.*

Ainda em relação à essa matéria (passivo fictício) alegou a impugnante que o atraso no lançamento não implica, por si, a existência de passivo fictício, nem a postergação do pagamento do tributo.

Reclamou que o fisco apresentou como receitas omitidas o simples somatório das notas fiscais que continham atrasos de escrituração dentro de cada mês, não implicando, sequer, em atraso no recolhimento do imposto. Discordou da consideração do total das receitas presumivelmente omitidas como base de cálculo do Imposto.

Aduziu que faltou clareza ao lançamento pois, que na descrição dos fatos e enquadramento legal, a fiscalização, mencionou para todos os fatos em lhe atribuiu infração, na coluna onde se situam os valores, o título "valor tributável ou imposto", configurando cerceamento ao direito de defesa, pois valor tributável e imposto são coisas totalmente distintas.

Decidindo a lide, em relação à infração ora relatada, o julgador de primeiro grau lembrou que o demonstrativo permitiu ao contribuinte desenvolver livremente seu direito de defesa pois, o fiscal evidenciou quais as obrigações que constavam no passivo da pessoa jurídica e já tinham sido pagas e, de acordo com os demonstrativos de apuração dos tributos, pode-se concluir, sem qualquer dificuldade, que os valores apontados representam o valor tributável. Não houve, no caso, qualquer prejuízo a defendente.

No tocante à tributação integral da receita considerada omitida, nos termos do art. 228 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 - RIR/94, a base de cálculo do imposto, em desacordo com o que entende o contribuinte, é o valor da receita omitida, por força do disposto no art. 892 do referido Regulamento, arrematou o julgador.

2 - Pagamentos efetuados à margem da escrituração, caracterizada pela omissão no registro de compras

Reclamou a empresa que o fiscal não anexou aos Autos a TABELA I "VALORES NÃO ESCRITURADOS NO LIVRO RAZÃO" mencionado como

integrante dos elementos que evidenciam a segunda infração, ficando impedida de apresentar sua defesa por não ter instrumentos informativos suficientes a que soubesse quais os pagamentos que efetivamente foram efetuados a margem da escrituração.

"Além de não anexar e sequer informar que o mesmo estaria anexo ao Auto, ao final do enquadramento, de uma forma genérica, esclareceu que fazem parte integrante do Auto de Infração todos os documentos nele mencionados. Ora, se um documento mencionado não existe, fazendo parte de um corpo (isto é, do auto de infração), este Auto também deixa de existir, por estar incompleto", arrematou a impugnante.

O julgador monocrático esclareceu que a tabela I está apensada aos autos às fls. 65/73 e devidamente rubricada por quem tomou ciência dos autos de infração não tendo se verificado a alegação de cerceamento de direito de defesa. A falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa, concluiu a autoridade julgadora.

3 - Omissão de receitas - Superveniência ativa, caracterizada por saldos bancários em valores maiores que os contabilizados

A infração foi descrita como "Omissão de receitas caracterizada pela existência de recursos em conta bancária em valores superiores aos contabilizados".

A impugnante alegou que a existência de recursos em conta bancária superiores aos escriturados não caracteriza omissão de receitas, porque nem todo depósito em conta corrente decorre de receitas.

No caso, argumentou a autuada, efetuou venda de imóveis naqueles exercícios. Junta às fls. 1.052 e 1.053 contratos de compra e vendas, na tentativa de comprovar suas alegações. Aduziu que, além da venda de imóveis, outras entradas não procedentes de receitas tributáveis, efetuadas inclusive pelos

titulares da empresa, implicaram em depósitos bancários, provocando diferenças substancias entre os valores constantes no Razão e os existentes em conta corrente.

Protestou por não ter o agente fiscal lhe dado oportunidade para que se pronunciasse a respeito dos depósitos.

Antes do julgamento da impugnação, foi o processo baixado em diligência para que, em relação à infração agora relatada, a fiscalização informasse sobre a comprovação ou não da origem dos recursos.

Em resposta à intimação fiscal, a empresa juntou cópia de contratos de venda de dois imóveis, fls. 1.068 a 1.070.

O julgador observou que o primeiro contrato está vinculado à venda de um imóvel, no valor de Cr$ 600.000.000,00, efetuada por Francisco Bezerra de Melo em 25/02/1993. O segundo refere-se a venda, pela própria empresa, de outro imóvel, nas seguintes condições: cheque nº 068431 da CEF, no valor de R$ 30.000,00, para o dia 16/01/95 e cheque nº 068432 da CEF, no valor de R$ 90.000,00, para o dia 19/05/95.

Concluiu a autoridade que não servindo os documentos juntados para comprovar a origem dos recursos, pois a infração é do ano-calendário de 1994, os depósitos bancários mantidos pela empresa à margem da contabilidade espelham. omissão de receitas, justificando a sua tributação a esse título.

4 - Receitas revenda mercadorias lançadas e não declaradas.

A impugnante informou que em 11 de julho de 1996, requereu a retificação da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ano calendário de 1994, pois de acordo com os demonstrativos contábeis do cálculo da Contribuição Social e Demonstração do Lucro Real registrado no Livro Diário nº 11, em sua pag. 27 fora detectado o preenchimento incorreto daquela Declaração.

O julgador rebateu a argumentação, esclarecendo que, de fato, foi apresentada a declaração retificadora do ano-calendário de 1994, mas o motivo informado na petição de fls. 1048/1050 foi o de não ter sido considerado na declaração original os prejuízos acumulados nos anos de 1991, 1992 e 1994, não a de inclusão de receitas.

Concluiu o julgador que sendo a declaração de rendimentos o instrumento básico da determinação e cobrança do imposto, sua formulação em valores inferiores aos escriturados implica omissão de receitas.

3 - Exigências decorrentes

3.1 - Imposto de Renda na Fonte

A empresa rebateu essa exigência decorrente de omissão de receitas, argumentando que o art. 44 da Lei 8.541/92, utilizado para enquadramento do Auto foi revogado pelo art. 36 da Lei 9.249/95, aduzindo que referido artigo tratava, exclusivamente, de penalidade.

Acrescentou que pelo artigo 24 da Lei nº 9.249/95, verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a eventual omissão. Reinvidicou a retroatividade benigna.

Reclamou que o Auto de Infração, além de não definir sobre qual base de cálculo estaria incidindo o Imposto, não justificou, dentro do enquadramento legal, a origem da multa de 75%.

A decisão monocrática manteve a exigência do IRF sob o fundamento de que para os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1994, caso dos autos, nos termos do art. 44 da Lei 8.541/1992, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da

empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica, e sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%.

3.2 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

A impugnante reclamou que no lançamento no Auto de Infração da CSLL por omissão de receitas caracterizada pela existência de recursos em conta bancária em valores superiores aos contabilizados, o auditor fiscal, na coluna relativa ao fato gerador, considerou em 31.12.94 três fatos geradores para aquela mesma data, sem melhor esclarecer o motivo do procedimento.

A diligência, antes referida, determinada pelo julgador monocrático, também solicitara esclarecimentos quanto a essa alegação, sem que a fiscalização tenha trazido qualquer explicação.

Diante disso, a autoridade julgador determinou a exclusão da exigência das três parcelas de base de cálculo consideradas em dezembro de 1994, em descompasso com os fatos geradores incluídos no auto de Infração do IRPJ.

3.3 - PIS, COFINS

No tocante às demais exigências decorrentes, à vista da inexistência de argumentos de defesa específicos, manteve-as o julgador diante da íntima relação de causa e efeito que os une ao principal (IRPJ).

4 - Decisão

Em resumo, assim decidiu o julgador de primeiro grau: "No uso da competência prevista no art. 25, inc. 1, "a", do Decreto nº. 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº. 8.748, de 09/12/1993, resolvo conhecer da impugnação por tempestiva e, no mérito, julgo parcialmente procedente o lançamento.

II - RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada e taxando a imposição tributária suplementar, de manifestamente ilegal e confiscatória, a empresa, em 17.05.2001, recorre a este Conselho da decisão singular que lhe foi cientificada em 19.04.2001, AR de fls. 1.094.

Justifica a anexação dos documentos de fls. 1.125 a 1.322, dizendo tratar-se de provas não inovadoras, eis que compõe o quadro contábil da empresa, que, segundo ela, passou à deriva, em decorrência da superficialidade da ação fiscal empreendida pelo AFTN que subscreveu o Auto de Infração impugnado e parcialmente referendado pelo órgão julgador.

Reconhece a relutância com que o Conselho de Contribuintes encara a iniciativa de produção de provas no segundo grau, mas argumenta que o devido processo legal torna imperativo que se dê ampla oportunidade ao contribuinte de demonstrar os atos que praticou, sem que formalidades rígidas estabeleçam preclusões procedimentais em detrimento da verdade real. Faz considerações doutrinárias, de ordem constitucional, tendentes a afastar a preclusão processual.

Aduz que os documentos juntados integram o conjunto probatório que necessariamente deve embasar o lançamento tributário oriundo da autuação fiscal, porque a Administração Fazendária não está dispensada do ônus de fundamentá-lo em elementos materiais de prova ou autorizada a fundamentá-lo apenas em presunções.

Sente-se prejudicada, por efeito de uma ação fiscalizatória que taxa de perfunctória, sem lastro em elementos seguros de contabilidade, que estavam, como estão e ora se põe, à disposição do Fisco.

Acrescenta que sua situação jurídico-fiscal se agravou pela "inexação" de seu contador, cujos procedimentos não recomendáveis, à luz da ciência contábil, sobretudo da contabilidade tributária, conduziu ao mascaramento

do quadro real, como por exemplo, a escrituração no Livro Razão de duplicatas as mais diversas e de vencimentos diferentes ao final de cada mês, como se fossem exigíveis na mesma data da escrituração, o que contradiz a realidade mercantil estampada na contabilidade da empresa, do que se prevaleceu o AFTN para estabelecer os falsos indícios e a falsa presunção de existência de passivo fictício.

Passa a se defender das infrações.

1) Passivo fictício

Argumenta que não pode sofrer arbitramento e penalidades por passivo fictício, em decorrência de erro de escrituração e por efeito de uma ação fiscal caracterizada pela superficialidade. É que o contador escriturou cumulativamente pagamentos de títulos mercantis, (duplicatas) com diversificados vencimentos, como se todos consignassem ou tivessem uma mesma data de vencimento, por ele assim considerado, arbitrariamente, apenas, para facilitar sua tarefa de escrituração, mas que serviu de base para a verificação feita pelo AFTN e de sustentação de suas conclusões, induzindo-o ao erro.

Entende que "passivo fictício" é o passivo inexistente, ante a existência de duplicatas de fornecedores a pagar, já liquidadas e não baixadas na contabilidade pela falta de saldo contábil suficiente na conta caixa, ou então, se a origem do numerário utilizado no pagamento de obrigações não for devidamente comprovado.

Para a configuração de passivo fictício, continua a recorrente, necessário se faz que o pagamento supere, seja maior que a receita, o que facilmente se constata, não acontece na situação do caso concreto.

Junta às fls. 1.125 a 1.172, comprovantes de duplicatas que, segundo ela figuraram no passivo de 31.12.94, mas que só foram efetivamente pagas em 1995.

A partir desse ponto, a recorrente desfila números e argumentos para tentar mostrar que a ocorrência tributada deveria ser tratada como erro contábil e que os pagamentos efetuados têm como contrapartida receitas oriundas de legítimos efeitos comerciais.

Critica o trabalho fiscal que, segundo ela, não se preocupou em levantar os valores dos balanços mensais, nem de confrontá-los *vis* a *vis* com os Livros de Registro de Entradas e de Saídas de Mercadorias, que serviram de auxiliares para a elaboração dos Balanços e lançamentos dos fatos geradores, o que lhe permitiria verificar sensíveis e palpáveis diferenças com os lançamentos que constam do Razão (único por ele examinado) e com base nos quais a empresa pagou suas obrigações fiscais.

Argumenta que possuía valores em caixa em janeiro de 1995, conforme reconhece a própria decisão singular, quando em sua fundamentação alude à existência do cheque no valor de R$30.000,00 datado de 16.01.95 da Caixa Econômica, decorrente de venda imobiliária, (doc. nº 49) com suficiência para pagar seus compromissos, em face da venda de um imóvel de seu titular, cuja contabilização foi esquecida pelo contador, especialmente no tocante à suposta omissão de receita em janeiro/95.

Concluindo, entende que o passivo fictício não pode subsistir, uma vez que os valores discriminados no auto de infração, não foram levantados com base nas duplicatas pagas em 1995, correspondentes a Notas Fiscais emitidas em 1994, e sim em lançamentos escriturados, que equivocadamente foram alocados em datas diversas das estipuladas como vencimentos nos inclusos títulos mercantis.

2 - Pagamentos efetuados à margem da escrituração, caracterizada pela omissão no registro de compras

Quanto à omissão de receitas em decorrência de falta de contabilização no livro Razão de aquisição de mercadorias, argumenta que esse fato não é suficiente para gerar a presumida falta de emissão de notas fiscais na

venda, dessas compras eis que se acham todas elas (as notas de venda) integralmente lançadas no Livro de Registro de Saída de mercadorias.

Acrescenta que a eventual falta de escrituração no Razão de algumas dessas notas fiscais (as de compras), como ocorreu, não justifica a autuação por omissão de receitas, pois as vendas, o que e muito mais relevante, foram realizadas através de notas fiscais, documentos de idoneidade jurídico-fiscal induvidosa e cujo numerário legitima o pagamento das obrigações mercantis da empresa, representadas por duplicatas, inexistindo pagamentos com valores à margem da contabilidade.

Elabora quadro demonstrativo para tentar mostrar a verdadeira situação da escrita contábil da empresa, em antinomia com o que consta isoladamente no Razão, base das apurações do Auditor Fiscal, afirmando que as discrepâncias no primeiro trimestre e no mês de novembro de 1994, entre notas fiscais de saída e lançamento do Livro Razão decorre do fato de o contador ao escriturá-lo ter incorrido em visível margem de erro, lançando os valores nesses meses a menor do quanto correspondente às notas fiscais de saídas, gerando as diferenças apuradas por aquele agente público, como omissão de receita.

Arremata dizendo que, a empresa é quem sobressai mais prejudicada, uma vez que o custo das compras não é aproveitado para reduzir o lucro. Há notoriamente omissão de custos em detrimento da empresa e não de compras, com reflexo nas receitas.

3 - Superveniências ativas, caracterizada por saldos bancários em valores maiores que os contabilizados

No tocante a este infração a recorrente alega que ao fisco é que compete demonstrar que os valores em conta bancária devam se sujeitar à tributação, após o veto tribunalício a essa modalidade de tributação da renda, ao tempo em que se verificou a autuação, sem contar que não estaria a esse tempo o contribuinte obrigado a admitir a quebra de seu sigilo bancário, conforme inclusive preceituam atualmente os artigos 904, 911 e 927 do RIR/99. Mesmo que o art. 927

do RIR/99, hoje vigente, obrigue as pessoas físicas e jurídicas a prestarem esclarecimentos, quando solicitados, não há referência expressa à obrigatoriedade de comprovação documental de rendimentos bancários, até porque movimentação financeira não tem a mesma significação de rendimento tributável.

Acrescenta que a conta Bancos está contabilizada em partidas mensais, sob consideração do saldo efetivado no final do mês. Bastaria para desfazer a distorção em que incorreu que procedesse ele ao levantamento dos lançamentos entre as operações bancárias, no chamado extra-caixa, para constatar a inexistência de diferença de saldo de banco.

Explica que é procedimento ordinário fazer-se a escrituração da conta caixa e extra-caixa, esta correspondendo aos pagamentos pela rede bancária, sendo que no seu caso, em virtude de mais uma falha do contador, deixou-se de escriturar os pagamentos na conta Banco ou "extra-caixa", do que decorre o saldo credor da conta banco. Pede a realização de diligência para verificação dos lançamentos efetuados no Diário, já que o fisco só teria examinado o livro Razão, necessária para constatar a veracidade da alegação.

4 - Receita da revenda de mercadorias, lançadas e não declaradas

A recorrente argumenta que o valor de R$ 54.191,81 encontrado como diferença entre o livro Razão e a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não causou efeito nenhum no Lucro Liquido, como deseja o Auditor Fiscal, uma vez que a empresa optou pelo pagamento mensal do Imposto de Renda, com base no regime de apuração mensal, tanto quanto pode ser comprovado com os balanços mensais escriturados no livro Diário.

Aduz que se for considerada a Declaração de Ajuste que serviu de base para aplicar a penalidade, a empresa pagou a maior, já que, consideradas as receitas da matriz e filia em 1994, fica claramente provado que a empresa pagou a maior os impostos nos meses de janeiro, fevereiro, março e novembro.

II.1 - Prejuízos fiscais

Reclama a empresa que o fisco não levou em conta nas suas projeções de cálculo do montante de Imposto e Contribuição Social que a empresa havia deixado de pagar ambas as exações naquele exercício, em razão dos prejuízos acumulados de 1991/1993, conforme contabilizado e aceito pelo Fisco, onde sobressai ainda um prejuízo acumulado de R$ -6.659,99, dados não impugnados pelo Auditor Fiscal, aceitando tacitamente o prejuízo existente no fechamento do balanço. Todavia, em aberta contradição c essa situação pertinente ás bases negativas de cálculo do espelhada pela recorrente, não cuidou o Auditor Fiscal de levá-la na devida conta, no que labora em manifesta excessividade no cálculo da carga tributária por ele deduzida.

II.2 - Alegações finais

Termina seu recurso impugnando o Auto de Infração por negação geral, requerendo sejam igualmente incorporadas ao presente, como se aqui estivessem transcritas, as razões de impugnação oferecidas na instância singela, que de algum modo abonam os fundamentos jurídicos do recurso.

Desfila doutrina e jurisprudência acerca do conceito de renda tributável, pedindo a reforma da decisão de primeiro grau.

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

O recurso é tempestivo, constando arrolamento de bens em garantia, como alternativa ao depósito de 30% (trinta por cento) da exigência.

Preliminarmente é de se afastar a pretensa nulidade do auto de infração. O início da ação fiscal foi-lhe cientificado mediante intimação para apresentação de documentos. A amplitude da ação está estampada na própria lista de documentos solicitados, no início e no decorrer dos trabalhos, não se vislumbrando quaisquer das hipóteses de nulidade listadas exaustivamente no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não há que se falar também em confisco, quando a exigência decorre de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Em análise o mérito do recurso.

Passivo fictício

Apesar da ausência na declaração - Anexo 1A - da demonstração das apurações de resultados mensais, a opção marcada na folha de rosto da declaração e a confirmação no recurso, não deixam margem a dúvidas de que a empresa adotou a regra para a tributação no ano-calendário de 1994, o lucro real mensal.

Assim, os resultados mensais demonstrados em balanços transcritos no livro Razão tem características de definitividade para fins da verificação pela autoridade administrativa, a que se refere o art. 223 do Decreto nº 1.041/94 - RIR/94.

Nas presunções legais, como é o caso do denominado "passivo fictício", basta ao fisco fazer a prova indiciária, no caso, a ocorrência de obrigações já pagas mantidas no passivo. E isto está nos autos.

Com efeito, o fisco mostra claramente nas planilhas de fls. 87 a 98, a existência de diversos títulos liquidados em períodos mensais anteriores àqueles em que foram contabilmente baixados contra contas de disponibilidade. As datas dos efetivos pagamentos foram confirmadas pelos fornecedores e estão espelhadas nos próprios comprovantes de pagamentos colhidos na autuada, cujas datas foram por ela confirmadas, tanto na fase de fiscalização quanto na impugnação e agora no recurso.

Provado o fato indiciário, caberia à empresa desfazer a presunção que dele advém - omissão de receitas - nos precisos termos do art. 228 do RIR/94.

Não basta alegar erro contábil e existência de recursos no disponível. É imprescindível a prova de que, na data do efetivo pagamento, tenha havido um lançamento contábil a crédito de caixa ou bancos ou até outra conta contábil que abrigue recursos, ainda que de terceiros, enfim, é preciso demonstrar efetivamente a origem do recurso utilizado no pagamento.

Os título juntados às fls. 1.125 a 1.172, não tem relação com a infração autuada. São títulos que, segundo a recorrente, figuraram no passivo de 31.12.94, mas que só foram efetivamente pagas em 1995. Não é disso que se cuida, mas sim de obrigações já pagas que foram mantidas no passivo exigível, nos meses do ano-calendário de 1994, conforme fartamente demonstrado nos autos.

Omissão de compras

A presunção legal de omissão de receitas decorrente de pagamentos não escriturados, trazida pela Lei nº 9.430/96, só tem vigência a partir do ano-calendário de 1994.

Mas isso não significa que o fisco não possa fazer a prova direta da omissão de receitas utilizadas no pagamento de compras não registradas. No caso em exame, a par da constatação de que a empresa deixou de registrar compras, o fisco fez prova do pagamento dessas compras.

Se o item cuja compra se omitiu, foi objeto de venda com emissão de nota fiscal, como afirmado pela recorrente, o recurso por ele produzido ingressou nas disponibilidades "oficiais" da empresa. Logo as demais compras sem registro do pagamento também foram feitas com recursos à margem da escrituração.

Mas, se por um lado o fisco prova que a empresa utilizou recursos extra-contábeis para o pagamento das compras não escrituradas, recursos estes decorrentes de uma omissão anterior de receitas, por outro lado o consumo da receita anteriormente omitida se traduz em um custo também não contabilizado, incluído o ICMS, não creditado.

O IRPJ e a CSLL são tributos que incidem sobre o lucro e não sobre a receita. Se há um custo provado, ainda que não contabilizado, este deverá reduzir a receita não contabilizada, inviabilizando assim a exigência que se fez nessa parte da autuação.

Mesma sorte não tem as contribuições para o PIS e a COFINS lançadas em decorrência da receita omitida. Esta devem prevalecer, nos estritos termos do § 1º do art. 43 da Lei nº 8.541/92.

Saldos bancários em valores maiores que os contabilizados

Essa exigência não pode prosperar, seja por não constituírem os depósitos bancários, por si só, omissão de receitas, conforme reiteradamente vem decidindo este Conselho, seja pela forma simplista utilizada pelo fisco para apurar possível valor tributável.

É que o fisco tomou por base saldos do razão nos meses de janeiro/94, fevereiro/94 e maio/94, em comparação com os saldos apresentados

nos extrato bancários. Ocorre que, ao tributar a superveniência ativa em janeiro/94, valida-se as superveniências posteriores. Não tem sentido somar-se as diferenças apuradas em cada mês, sem levar em conta o saldo do mês anterior.

Antes da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, ainda que o contribuinte não comprove a origem de saldos bancários, não se pode presumir omissão de receitas, sem prova direta, a ser produzida pelo fisco com o aprofundamento das investigações.

Receita da revenda de mercadorias escriturada e não declarada

Quanto à infração descrita como Receita da revenda de mercadorias lançada e não declarada, a exigência não pode prevalecer. Uma singela análise do razão de fls. 157 a 407, permite concluir, com um esforço médio, que a divergência ocorreu por método de contabilização da conversão para reais da receita de vendas acumulada até junho/94.

Com efeito, conforme livros de saída de mercadorias, fls. 1.175 a 1.263, a receita bruta de vendas em julho de 1994 foi de R$ 22.572,63, e não de R$ 76.754,15, como considerado pela fiscalização e referendado pelo julgador monocrático. É que, até junho de 1994, a receita bruta acumulada totalizava CR$ 149.026.692,60. Convertido esse valor para reais (149.026.692,60/2.750,00) resultou em R$ 54.191,53 que, somado à receita bruta do mês R$ 22.572,63, resultou em R$ 76.754,15 que é a receita bruta acumulada até o mês e não a receita bruta do mês de julho de 1994.

Assim, voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação pelo IRPJ: os valores relativos à omissão de receitas por omissão de compras, item 002 do auto de Infração; os valores da omissão de receitas por diferenças entre os saldos bancários e o livro Razão, item 003 do auto de infração e o item 004 decorrente de adição ao lucro líquido de receitas tidas como não declaradas.

No tocante às exigências por decorrência, devem ser excluídas as relativas às infrações acima, exceto os valores do PIS e COFINS decorrentes da omissão de compras, mantidos nos termos do voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002.

LUIZ MARTINS VALERO