



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Recurso nº : 139.308  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1998  
Recorrente : MENDES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE  
Sessão de : 17 de agosto de 2006  
Acórdão nº : 103-22.604

OMISSÃO DE RECEITA - PRESUNÇÃO LEGAL DO ART. 40 DA LEI Nº 9.430/96 - PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS - A simples identificação de compras não registradas e tributadas por divergência entre os valores apurados em ação fiscal e os escriturados, não se subsumem a norma insculpida no art. 40 da Lei nº 9.430/96, que presume omissão de receita por pagamentos não escriturados.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - PIS, COFINS e CSLL - Aos lançamentos reflexos aplica-se a mesma decisão do processo dito principal, em função da relação de causa e efeito que os une.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MENDES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

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

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604  
  
Recurso nº : 139.308  
Recorrente : MENDES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados autos de infração do **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexos**, fls. 03/27, conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 04/05, foi apurada a seguinte infração:

1) *Omissão de Receitas da Atividade – Falta de Escrituração de Pagamentos* – omissão de receita caracterizada pela falta de escrituração de pagamentos efetuados no período de janeiro a dezembro de 1997, em favor da empresa fornecedora Refrescos Cearenses S/A, CNPJ 07.196.033/0001-06, estando os aludidos pagamentos vinculados às compras de mercadorias adquiridas para revenda.

O contribuinte foi intimado em 25/06/2001 a se manifestar sobre tais pagamentos, onde foi solicitada a comprovação das datas e de seus valores respectivos, que correspondem à liquidação de compras de mercadorias adquiridas do referido fornecedor, para as quais foram emitidas notas fiscais, cuja discriminação encontra-se anexa ao auto de infração.

Por outro lado, não tendo o contribuinte se manifestado contrariamente às informações prestadas pelo fornecedor retromencionado, procedeu-se ao presente lançamento de ofício, tendo em vista que os pagamentos não foram escriturados pela empresa.

Enquadramento legal: arts. 15 e 24 da Lei nº 9.249/95; arts. 25, inciso I, e 40 da Lei nº 9.430/96.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

Principal:

**Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ;**

Reflexos

**Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, fls. 09/15;  
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 16/20; Contribuição para  
Financiamento da Seguridade Social – Cofins, fls. 21/27.**

Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 11/07/2001, fls. 114, apresentou o contribuinte impugnação, com base nos argumentos a seguir sintetizados.

**Da Preliminar**

**- Da Incorreta Apreciação da Prova Utilizada e da sua Inconsistência para fins da Autuação**

- Houve um injustificável equívoco da autoridade fiscal, que simplesmente se valeu de dados elementares fornecidos por um determinado fornecedor da Requerente, para configurar o cometimento de uma infração tributária, segundo revela a peça acusatória. Isto porque o Auditor - Fiscal autuante achou por bem lançar mão dos valores nominais constantes de alguns documentos fiscais emitidos pelo dito fornecedor, tentando evidenciar a ocorrência de uma infração à legislação tributária, por omissão de pagamentos, sem que antes se aprofundasse na investigação de tais documentos, os quais estranhamente nem sequer foram adunados ao processo, tomando-se, dessa forma, incongruente, inconsistente e, acima de tudo, inverídica, a infração tributária apontada nos autos.

- Compulsando o relato contido nos autos (folhas de continuação dos respectivos Autos de Infração), percebe-se, de pronto, que a ação fiscal sob foco foi calcada em informações inconsistentes e incompletas, prestadas por um certo fornecedor da Requerente, no caso, a empresa Norsa Refrigerantes Ltda. Como se vê, está-se, pois, diante do aproveitamento de uma prova incontudente, capenga e não solidificada, se é que podemos verdadeiramente chamá-la de prova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

- Ressalte-se ainda que a fiscalização não realizou o necessário levantamento dos valores efetivamente pagos a esse fornecedor, tendo em vista os assentamentos contábeis da autuada, bem assim deixaram de ser reveladas as datas em que esses pretensos pagamentos foram realizados, segundo se depreende dos presentes autos. Significa então dizer que a prova utilizada pelo agente do Fisco resulta, então, duvidosa e, sobretudo, vulnerável. Percebe-se claramente nos autos que o agente fiscal, ao intimar o fornecedor retro, pouco se importou em colher do mesmo informações precisas como valores recebidos e datas de recebimento, tão necessárias à comprovação do pretense ilícito tributário, e cuja capitulação legal impingida por esse agente não coaduna com os fatos apurados.

- É fato por demais notório e de amplo conhecimento na área fiscal que muitas operações registradas em documentos fiscais de entrada não necessariamente traduzem a efetivação de uma compra e muito menos que o pagamento correspondente tenha sido realizado com os valores e datas consignados nesses documentos. Mesmo porque os valores constantes das Notas Fiscais emitidas pela empresa Norsa Refrigerantes Ltda. são expressos apenas como referencial de tabela (valores brutos), posto que os valores efetivos cobrados e pagos pela empresa são os constantes de faturas/duplicatas, onde estão os valores líquidos, já deduzidos dos descontos.

- A propósito, trata-se de uma prática corriqueira adotada por aquele Grupo Empresarial, que tabela seus preços em valores bem superiores aos efetivos e fica promovendo descontos nos preços dos produtos vendidos, com o intuito de não demonstrar variações nos preços perante os órgãos federais responsáveis pelo controle e monitoramento de preços, reduzindo somente a margem dos mencionados descontos.

- E ainda por outro lado, consoante já foi discorrido anteriormente, o teor contido naqueles documentos fiscais não foi relevado em toda sua plenitude pela autoridade fiscal atuante, não tendo, também, os autos sido instruídos com cópias dessas Notas Fiscais ou outro documento equivalente, em que constasse a devida comprovação de sua liquidação, com a indicação dos valores dos documentos e suas datas de pagamento.

- A omissão de receitas, apoiada em certos indícios de escrituração, há



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

de repousar em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em mera presunção simplista, tomada a esmo, sem conta nem medida exata, de fatores escolhidos em fixá-la através de elementos servíveis à segurança dos meios da comparação. Dessa forma, não pode prosperar a presunção de omissão de receitas, caracterizada pela falta de escrituração de pagamentos que tem por base, unicamente, em dados elementares de determinado fornecedor, sem que tenha havido exatamente a comprovação de tais pagamentos em valores exatos e datas definidas.

- Afinal de contas, o legislador definiu com bastante objetividade e clarividência, no artigo 40 da Lei 9.430/196, que a caracterização da infração como omissão de receita se dava tão unicamente pela falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica.

- Isso significa dizer que a simples falta de escrituração de um documento, por si só, não ensejará o lançamento de ofício por omissão de pagamentos, a menos que haja a prova efetiva desse pagamento. Em outras palavras, significa dizer, então, que omissão de pagamentos não é a mesma coisa que omissão de escrituração ou omissão de compras.

- Esta última infração, por exemplo, uma vez detectada numa ação fiscal, condicionaria a autoridade fiscal a proceder à recomposição do Caixa da empresa, para a necessária averiguação da existência de um provável Saldo Credor de Caixa.

- Destarte, o dispositivo legal de que se valeu a fiscalização para efetuar o lançamento em questão é por demais conclusivo, quanto à efetivação da saída de recurso do Caixa da pessoa jurídica, resultante da operação de uma compra de um bem qualquer ou de insumo/mercadoria. Ignora-se a inexistência nos autos de um único documento que comprove com veracidade a ocorrência de pagamentos à margem da escrituração contábil da Requerente.

**Do Total Desprezo ao Princípio da Tipicidade e às Disposições do Art. 112 do Código Tributário Nacional**

- Nos domínios do Direito Tributário brasileiro avulta o princípio da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

tipicidade tributária, postulado este que se projeta tanto no plano legislativo quanto no plano fático.

- Relativamente à repercussão na atividade legislativa, tal primado significa o seguinte: a lei que disciplina o exercício da competência impositiva fiscal deve ser exaustiva, ou seja, todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal.

- Já no que atina ao alcance daquele axioma no mundo dos fatos, temos que dele deflui a irrefragável necessidade dos fatos que serviam de suporte para a incidência de uma dada norma jurídica portarem todos os atributos descritos abstratamente pela referida regra incidente. Do contrário, não são eles colhidos pelo direito.

- Continuando a investigar a segunda perspectiva acima mencionada (plano da facticidade), verifica-se que a prática de atos por parte da Administração Pública mantém uma indisfarçável relação de vinculação com o teor comunicado por tal princípio, à medida que ditos comportamentos precisam ser previamente motivados.

- Cabe aqui referir à lição da preclara Lucia Valle Figueiredo, que diz ser a motivação nada mais senão uma "explicitação das circunstâncias de fato que, ajustadas às hipóteses normativas, determinaram a prática do ato".

- Transpondo o mencionado ensinamento para o universo da Administração Fazendária, constatamos que o agente administrativo, ao proceder a lavratura de qualquer Auto de Infração, precisa demonstrar, de modo cabal, que as condutas tomadas como violadores da legislação tributária contêm todos os aspectos expressamente descritos na lei fiscal.

- Além do mais, por ocasião da prática de tal ato administrativo, é imperioso que haja uma perfeita correspondência entre os fatos efetivamente acontecidos e aqueles considerados pelo Auditor - Fiscal em sua narrativa.

- Sobrevindo dúvidas quanto à tipificação da conduta, natureza da penalidade aplicável ou sua graduação, na ordem jurídico-tributária, constitui regra de boa hermenêutica recepcionar a interpretação mais favorável ao infrator, podendo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

intérprete recorrer à analogia *in bonam partem*.

- Por conseguinte, impera que, por ocasião do julgamento do malsinado Auto de Infração, a infringência sugerida pelo nobre Auditor - Fiscal seja desconsiderada, sob pena de malferimento ao princípio *in dubio pro contribuinte*.

- Pois bem, resulta da análise dos autos, que essa exação decorreu do manuseio de provas incompletas, porquanto vulneráveis, sendo que neste caso os Autos de Infração foram concebidos fundamentalmente em derredor de dados elementares, sequer manipulados pela autoridade lançadora, emergindo que as informações ali contidas, por si só, não se prestam ao lançamento *ex officio* do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e igualmente, das contribuições sociais, por tributação via reflexa, sem que antes se procedesse a um melhor exame dessas informações.

- Acrescente-se a tudo isto, ademais, que o teor desses documentos fiscais não foi revelado em toda sua plenitude pela respeitável autoridade fiscal, que simplesmente utilizou-se de informações inseridas num simples Relatório do fornecedor, sem qualquer exame ou consideração, conduta esta de há muito repelida pelos Tribunais Administrativos.

- Com efeito, ficando provada a vulnerabilidade e insustentabilidade dos aludidos Autos de Infração, a recorrente não pode estar obrigada a pagar aquilo que não deve.

- Por conseguinte, admitir-se a validade do Lançamento em questão seria o mesmo que se admitir a atividade do Estado como meio de perseguir o contribuinte, absolutamente contrária à Legalidade, ao princípio da Impessoalidade e ainda da própria Moralidade.

- E em atendimento ao disposto no artigo 16, inciso IV, do Decreto no. 70.235/72, e parágrafo 1º desse mesmo diploma legal, formulou quesitos relativos aos exames desejados numa eventual perícia:

1 . Onde consta nos autos a efetiva comprovação dos pagamentos efetuados à empresa Norsa Refrigerantes Ltda, para configurar a Omissão de Receita apontada pela fiscalização, à luz do dispositivo legal enfocado?



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

2. Uma vez comprovada, em perícia, a efetivação desses pagamentos, quais os seus efetivos valores e suas respectivas datas de pagamento?

3. Se as pretensas provas constantes dos autos, de folhas 46 a 59 e 68 a 79, não se revelam eficazes à comprovação do ilícito tributário apontado, que outras provas assim o fariam?

Analisando preliminarmente a matéria esta instância julgadora decidiu pela conversão do presente julgamento em diligência, para adoção das seguintes providências:

1. intimar a empresa Norsa Refrigerantes Ltda. a apresentar os comprovantes dos pagamentos relativos às notas fiscais de vendas relacionadas às fls. 46/59 que embasaram a presente autuação (cópias de cheques, extratos bancários ou outros documentos que efetivamente comprovem o pagamento efetuado);

2. de posse dos documentos fornecidos pela Norsa Refrigerantes Ltda. cientificar à autuada de seu conteúdo, concedendo-lhe novo prazo para impugnação da exigência.

A Norsa, todavia, não entregou nenhum documento comprobatório dos pagamentos, limitando-se a afirmar que as suas vendas foram escrituradas devidamente e os pagamentos feitos por meios lícitos.

O sujeito passivo foi cientificado do referido relatório, tendo apresentado manifestação em 24/07/2003, fls. 141/142, na qual considera que a empresa fornecedora (Norsa Refrigerantes Ltda.), em não tendo apresentado os comprovantes dos pagamentos referentes às Notas Fiscais de vendas relacionadas às fls. 46/59, deixou de comprovar a sua efetividade. Assim, considera que não existem elementos nos autos que dêem embasamento ao lançamento em litígio.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza, considerou o lançamento procedente, tendo ementado a sua decisão não forma abaixo transcrita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

\*Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997

Ementa: PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: OMISSÃO DE PAGAMENTOS.

A presunção legal de omissão de receitas estabelecida no art. 40 da Lei nº 9.430/96 exige apenas que se comprove a existência de pagamentos não escriturados. É irrelevante, na espécie, a forma em que ele se materializou, a vista ou a prazo, em moeda corrente ou em cheque, etc.

Lançamento Procedente.”

Irresignado, o sujeito passivo maneja o Recurso Ordinário, onde, em síntese, renova os argumentos postos em sede de impugnação, com ênfase para o fato de ser descabida a pretensão do fisco em caracterizar como omissão de receitas uma operação sem se apoiar em dados ou elementos concretos, objetivos. Afirma que não pode uma presunção simplista, tomada a esmo, sem conta e nem medida prosperar, notadamente quando essa presunção de omissão de receitas está apoiada, tão-somente, na falta de escrituração de pagamentos, no caso uma simples lista de documentos emitidos por um fornecedor, sem que tenha ocorrido a comprovação desses mesmos pagamentos em valores e datas definidas.

Afirma que faltou ao fisco aprofundar as suas investigações no sentido de caracterizar o fato típico descrito no artigo 40, da Lei nº 9.430/96. Que não poderia o fisco apoiar-se, somente, no Relatório SIGA – SISTEMA GERADOR DE AÇÃO FISCAL – no qual estão inseridos dados elementares de COMPRAS, com valores nominais de notas fiscais para efetuar o lançamento de ofício.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Cabe ao Fisco, efetivamente, a produção da prova primária da ocorrência do fato – omissão de receita. Todavia, não há exigência de que essa prova deva ser direta ou, se indireta, por presunção legal.

A lei processual tributária não dispõe expressamente sobre os meios de prova. Aplica-se, subsidiariamente, o art. 332 do CPC, que diz: *“Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”*

A seu turno, o Art. 136 do Código Civil dispõe que:

“Os atos jurídicos, a que a lei não imponha forma especial, poderão provar-se mediante:

.....  
V- presunção;  
.....”

Não há, pois, limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo. Predominam a prova documental, a prova pericial e a prova indireta (indícios e presunções). A prova indireta é plenamente aceitável, não estando restrita à presunção legal. Nesta, apenas há a inversão do ônus da prova (desde que não se trate de presunção absoluta).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

A presunção simples é o ponto de chegada de um processo mental, o resultado do processo intelectual que tem como ponto de partida determinadas provas ditas indiciárias. Sua utilização no processo administrativo fiscal justifica-se pela falta de colaboração do sujeito passivo (ocorre uma relação de tensão entre a administração que, aplicando a lei de ofício deve arrecadar o tributo devido e, para tanto, precisa apurar a ocorrência do fato gerador e o administrado, que tem seu patrimônio atingido pelo poder arrecadatório do Estado).

*Sobre as presunções, discorre Paulo Celso B. Bonilha (in "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", Dialética, 1997):*

*"Assim, no julgamento, o indício que leva à presunção da ocorrência do fato gerador ocultado (fato desconhecido) será apreciado no conjunto probatório que fundamenta a pretensão fiscal. Somente com a convicção da presunção é que a autoridade julgadora admitirá a validade e procedência do lançamento.*

*.....*  
*A propósito, ensina Tulio Rosenbuj que a aplicação das presunções simples deve reunir os requisitos de seriedade, precisão e concordância. Seriedade quanto à necessidade de um nexó evidente entre o fato conhecido e sua consequência; precisão quanto à idoneidade do fato conhecido, e concordância a respeito da relação entre os fatos para se chegar à conclusão que se pretende demonstrar, cercada de absoluta certeza."*

A alegação de que a figura normativa que daria embasamento à omissão de compra como sendo omissão de receita só surgiu com o RIR/94 não tem qualquer relevância.

Como esclarece Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup>, "A praticabilidade e a certeza da incidência das regras *jurídicas* tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, *signos econômicos* (fatos econômicos) ou *signos jurídicos* (fatos jurídicos) cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital".

As presunções legais, normalmente, se originam de presunções simples

<sup>1</sup> Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário - Saraiva, 1963  
139.308\*MSR\*24/08/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

que, consagradas pela jurisprudência, são trazidas para o direito positivo pelo legislador, transformando-se em presunções legais relativas, a inverter o ônus da prova, ou em regra dispositiva de direito substantivo (presunção legal absoluta, que não admite prova em contrário).

O mesmo autor ensina :

"A pesquisa histórica da evolução de muitas regras jurídicas de direito substantivo revela que inicialmente eram presunções simples ( praesumptiones hominis), mais tarde tornaram-se presunções legais ( praesumptiones juris) e, finalmente atingem o último estágio, convertendo-se em regras jurídicas dispositivas de direito substantivo. Já no ano de 1890, RAMPONI observara esse fenômeno de metamorfose da presunção em regra jurídica de direito substantivo: "As presunções legais têm verdadeiramente uma história. Começa por ser simples conjetura; penetra na consciência do juiz que lhe sente a relevância; pouco a pouco, quase insensivelmente, adquire terreno e torna-se padrão de toda a jurisprudência; e agora não precisa mais que um passo para se fazer penetrar na consciência do legislador que a formula e sanciona. Mas aquele conceito jurídico, que vinha se desenvolvendo pouco a pouco, de simples conjetura de homem até a presunção de lei, continua ainda seu movimento evolutivo. Adquire um domínio sempre mais forte na consciência do jurista, do magistrado, do legislador, e acaba perdendo sua veste de presunção e afirmando-se *diretamente* como um princípio, como uma norma imperativa".

As regras dos artigos 180 e 181 do RIR/80, por exemplo, tiveram essa gênese. Começaram por conjeturas dos fiscais de que passivo fictício, saldo credor de caixa, suprimentos de caixa por sócio, etc. representavam omissão de receitas, os aprofundamentos das fiscalizações foram confirmando suas conjeturas, foram se configurando como padrão de jurisprudência e acabaram se tornando presunção legal relativa com o Decreto-lei 1.598/77.

Note-se que muito antes da edição desse diploma legal aqueles fatos (passivo fictício, saldo credor de caixa, fornecimento de recursos à empresa por sócio, acionista controlador, titular, sem justificação da origem) já davam origem ao lançamento do imposto, sendo a matéria sedimentada na jurisprudência.

Veja-se que em, 1970, a Coordenação de Tributação já emitiu ato normativo sobre o tratamento passível de ser adotado quanto às importâncias tributada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

em poder da pessoa jurídica como passivo fictício (Parecer Normativo 214/70). O mesmo ocorreu com os suprimentos de caixa, conforme se verifica pelo comentário de Noé Winkler<sup>2</sup>:

"O elenco das presunções legais – omissão de receitas- foi acrescido com outra matéria sedimentada, pela jurisprudência, traduzida no fornecimento de recursos à empresa, sem justificação de sua origem, por sócios, titulares, acionistas ou controladores. Assunto que se apresenta sob vários enfoques, notadamente com a forma de empréstimos, depósitos bancários e numerário para aumento de capital. Esse tipo de evasão chega a ser usual, largamente praticada nas vendas à vista, nas empresas de médio e pequeno porte, fechadas, controladas por reduzido grupo, especialmente quando familiar.

.....  
A prática dessa fraude chegou a tal generalidade, que o seu acerto fiscal em determinada ocasião deixou em pânico as classes empresariais. Daí, em 1946, ter o Ministro da Fazenda feito expedir Circular (nº 18, de 9 de maio), pela qual, atendendo aos apelos das associações comerciais, dava-se em prazo de seis meses para pagamento sem multa do imposto incidente sobre os suprimentos de proveniência suscetível de não ser comprovada."

Como se vê, independentemente de previsão legal, ou seja, muito antes do Decreto-lei 1.598/77, o passivo fictício e os suprimentos de caixa por administrador, sócio, titular, acionista controlador, sem a comprovação suficiente da origem, já estavam consagrados pela jurisprudência como caracterizadores de omissão de receita.

Da mesma forma, muito antes de positivada no parágrafo único do art. 228 do RIR/94, a omissão no registro de compras já era tida como passível de caracterizar omissão de receitas, conforme farta jurisprudência deste Conselho.

É fato que a omissão no registro de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão. A aplicação da presunção há que reunir os requisitos *gravidade* (o relacionamento entre o fato conhecido e o fato desconhecido que se quer provar deve ser bastante provável, embora não absolutamente certo), *precisão* (o indício deve ser relacionado com um único fato desconhecido, aquele que se quer provar, e não com vários fatos desconhecidos que possam ser excludentes entre si) e *concordância* (todos os indícios em jogo, quando houver mais de um, devem apontar no mesmo sentido).

<sup>2</sup> Winkler, Noé, Imposto de Renda- Forense, 1997  
139.308\*MSR\*24/08/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

Assim, verificada a omissão no registro de compras, é necessário que haja outras indicações convergentes no sentido da referida omissão de receitas.

A despeito da elogiável apuração da irregularidade praticada pela empresa, em não declarar a totalidade de suas compras, o lançamento não se afigura correto, visto que não há conformidade dos fatos apurados com a previsão legal de omissão de receita identificada por pagamentos não escriturados.

Ao tributar a divergência entre o valor das compras declaradas e as apuradas pela fiscalização, o lançamento afastou-se do dispositivo legal (art. 40 da Lei nº 9.430/96<sup>3</sup>), quando este determina a tributação dos pagamentos efetuados e não registrados.

O lançamento não traz identificação dos pagamentos não registrados, mas, apenas apresenta a relação das compras realizadas e cujos documentos fiscais não foram contabilizados.

O lançamento se traduz na aplicação da norma tributária material ao caso concreto, considerando que tem caráter estritamente vinculado. Diz o § 1º do art. 113 do CTN que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, indicando o art. 114 que este é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

No caso, a situação definida em lei para ocorrência do fato gerador da receita tida como omitida é a prova do pagamento não escriturado. Esse dado não foi trazido aos autos, E, sua necessidade se prende à identificação do aspecto temporal

<sup>3</sup> Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10380.008740/2001-18  
Acórdão nº : 103-22.604

do lançamento que é a data do fato gerador da obrigação que se desejou imputar.

Assim, não havendo a perfeita conformação do fato descrito com a previsão legal, não há como se manter os lançamentos contestados, a despeito das peças processuais indicarem a existência de omissão de receita. Mas essa omissão precisaria estar perfeitamente caracterizada, não só em outros aspectos, mas no aspecto material e temporal do fato gerador, identificando os corretos valores com as efetivas datas da omissão de receita.

Conforme jurisprudência consagrada por este Conselho, a falta de contabilização não é suficiente para caracterizar a omissão de receitas. Para que se sustente a exigência há que restar evidenciado que ocorreram os respectivos pagamentos que, por também não estarem contabilizados, presumem-se oriundos de receitas omitidas. Veja-se, por exemplo, o Ac. CSRF 01-1.520/90, cuja ementa contém o que se segue:

"Compras não registradas- Eventuais indícios de omissão no registro de receitas, como os evidenciados pela falta de registro de compras efetuadas pela pessoa jurídica, requerem, para comprovação do fato de que os correspondentes pagamentos foram feitos com recursos movimentados à margem da escrituração, maior empenho e um aprofundamento por parte da Fiscalização. Por outro lado, comprovado que o contribuinte ao vender tais produtos emitiu Notas Fiscais para acobertar as operações, a conclusão inevitável é de que omissões anteriormente efetivadas acabaram por ter ainda que de forma parcial, seus resultados oferecidos à tributação".

**LANÇAMENTOS DECORRENTES – PIS, COFINS e CSLL**

Aos lançamentos reflexos aplica-se a mesma decisão do processo dito principal, em função da relação de causa e efeito que os une.

**CONCLUSÃO**

Voto no sentido de dar provimento ao recurso, cancelando o lançamento.

Sala de Sessões - DF em, 17 de agosto de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE