



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540.000.492/93-34  
RECURSO Nº : 107.165  
MATÉRIA : IRPJ - EX: DE 1991  
RECORRENTE : COMERCIAL DE PRODUTOS AGRO-PECUÁRIOS LTDA.  
RECORRIDA : DRF em VITÓRIA DA CONQUISTA-BA  
SESSÃO DE : 09 de novembro de 1994  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

IRPJ - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA NÃO PREVISTA EXPRESSAMENTE PELO LEGISLAÇÃO - FALTA DE OUTROS ELEMENTOS CONFIRMATÓRIOS - LANÇAMENTO NÃO AUTORIZADO - C.T.N. ART. 3º C.C. ART. 142 E PARÁGRAFO ÚNICO - PRINCÍPIOS DA RESERVA LEGAL, SEGURANÇA E CERTEZA JURÍDICAS.

Em face do princípio da reserva legal, expresso nos termos do art. 3º, c.c. art. 142 e de seu parágrafo único do C.T.N, presunção de omissão de receita não prevista expressamente pela legislação, isolada, sem outros elementos confirmatórios do desvio de recursos da empresa, por si só, não autoriza o lançamento do imposto de renda e consentâneos.

Tratando-se de hipótese de presunção não prevista expressamente pela legislação do tributo, imprescindível se torna o concurso de outros elementos confirmatórios, sob pena do lançamento não firmar-se em bases seguras e certas.

IRPJ - DIFERENÇA ENTRE OS QUANTITATIVOS DE SAÍDAS DE PRODUTOS (CAFÉ) LEVANTADA COM BASES NOS VOLUMES DE QUILOS RELATIVAMENTE AO CONSUMO DE EMBALAGENS E O CONSTANTE DAS NOTAS FISCAIS - ESCLARECIMENTOS PRESTADOS.

Não significa, necessariamente, que tenha havido, com certeza e segurança, em caso tal, omissão de receitas, na ausência de outros elementos confirmatórios, considerando-se ademais os esclarecimentos prestados pelo contribuinte (RIR/94, ART. 894, parágrafo 1º).  
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
COMERCIAL DE PRODUTOS AGRO-PECUÁRIOS LTDA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

ACORDAM os Membros da Sétima 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. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Arnaldo Fraga OAB-3240/BA.

RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO  
PRESIDENTE

DÍCLER DE ASSUNÇÃO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, NATANAEL MARTINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e MARIANGELA REIS VARISCO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723  
RECURSO Nº : 107.165  
RECORRENTE : COMERCIAL DE PRODUTOS AGRO-PECUÁRIOS LTDA

**RELATÓRIO**

COMERCIAL DE PRODUTOS AGRO-PECUÁRIOS LTDA, sediada em Vitória da Conquista - BA, recorre da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal naquela cidade, que julgou parcialmente procedente o auto de infração (fls. 04) contra si lavrado, através do qual considerou como omissão de receita a diferença verificada quando da apuração do levantamento quantitativo no estoque de embalagens acondicionadoras do pó de café comercializado pela contribuinte.

O lançamento foi em razão de diferença entre o estoque de embalagens para acondicionar o produto e as saídas do mesmo constantes nas notas fiscais. Às fls. 9/14, a fiscalização anexou demonstrativo das saídas de mercadorias e respectivas embalagens.

A contribuinte ofereceu impugnação (fls. 46/50) argumentando que o auto de infração está alicerçado em premissas falsas, quais sejam: a de que a atividade comercial da requerente se restringe à comercialização de café moído; 2) como também, que o índice de perdas quando do acondicionamento do produto é de 10%.

Esclarece que, segundo se infere do Livro Registro de Torrefação e Moagem de café - IBC, a contribuinte comercializa tanto café moído quanto café torrado em grãos em quantidades igualmente significativas, e que esta última modalidade não foi levada em consideração pelo fisco. Informa que adquiriu 20 moinhos eletrônicos para a venda de café torrado em grãos, juntando declarações de diversos estabelecimentos varejistas que confirmam que o produto é moído na hora, e recebido pelo cliente em embalagens do fornecedor. Anexa fotografias que ilustram suas alegações-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

Com relação ao percentual de 10% adotado pela autoridade autuante, a requerente afirma ser o mesmo inaceitável, vez que o percentual exato de perdas de embalagens é de 5,418%.

Através de demonstrativo constante às fls. 72 dos autos, a recorrente conclui não ter havido nenhuma omissão de receita, mas sim um equívoco da fiscalização ao deixar de contabilizar as embalagens fornecidas aos compradores de café moído na hora, esclarecendo que:

"1. Embalagem de 5Kgs de papel - Não vendemos café nesta embalagem, ela somente é utilizada para embalar café torrado e moído já embalado em sacos de 100, 250 e 500g.

Embalagem de 5Kgs de plástico - Não vendemos café nesta embalagem, ela somente é utilizada para embalar junto aos sacos de papel de 5Kgs nas épocas chuvosas os cafés de 100, 250 e 500 g.

2. Embalagem de 10 Kgs - Não utilizamos.

3. Embalagem de 15 e 20 Kgs - Utilizada para embalar café torrado em grãos.

4. Embalagem de 100 g - Utilizada para embalar café moído no peso constante da embalagem.

5. Embalagem de 250 g - Utilizada comumente para embalar café torrado e moído no peso de 250g, e na falta de embalagem de 100g, usamos as de 250g., uma vez que a diferença de tamanho é pequena. O peso de 250g. constante da embalagem é alterado através de etiqueta adesiva, sendo aposto



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

um carimbo com o peso de 100g., conforme consta nas Notas Fiscais de Saídas.

6. Embalagem de 500 g - Utilizada para embalar café moído no peso constante da embalagem."

Em informação fiscal de fls. 96/98 a autoridade autuante afirma:

1) não assiste razão a recorrente vez que a mesma não demonstra como se quantifica o percentual de perdas durante o processo produtivo;

2) Concorda que a empresa fornece as embalagens para o café moído na hora, e que a saída das mesmas não vincula a quantidade;

3) Que a empresa é obrigada a escriturar o Livro Registro de Inventário;

4) Cita as hipóteses do art. 184, I e II do RIR/80, que dispõe de perdas e quebras razoáveis bem como das perdas de estoque por deterioração ou obsolescência ou por riscos não cobertos por seguros; e argumenta que não houve a utilização de tais hipóteses, não podendo a Contribuinte cogitar em escriturar de maneira incompleta ou com vícios;

5) Quanto ao percentual de perdas admitidos pela autuante, face a ausência de comprovação poderia ser admitido o índice zero; entretanto o fisco aptou por adotar o valor máximo, que seria de 10%, com a finalidade de colocar a requerente impossibilitada de contestar;

6) E finaliza, alegando que a afirmação da contribuinte de que as embalagens teriam destinação específica, não condiz com a utilização das embalagens de 250 g.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

A decisão do Sr. Delegado (fls. 105/107) fundamenta-se na afirmação de não ser possível acolher-se a impugnação, haja vista que os demonstrativos das receitas omitidas auferidos pela autoridade autuante retratam que houve a obtenção, por parte da empresa, de ganhos mantidos a margem da escrituração regular, no exercício de 1991.

Diz ser despropositada a pretensão da contribuinte em explicar que comercializa café moído e torrado. E que as embalagens utilizadas para a comercialização de café moído na hora, deveriam sofrer controle de estoque.

Indaga de que maneira a autuada chegou ao percentual de 5,418% de perdas das embalagens.

Salienta que a aceitação do valor máximo de 10% por parte da fiscalização tem a finalidade de favorecer a recorrente "com uma tributação mais branda".

Cita acórdão nº 105-4.032/90 do 1º CC, e finaliza julgando a ação fiscal procedente em parte, para excluir do crédito tributário a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, haja vista a dilação do prazo no exercício de 1991; e condenar a requerente ao pagamento de 5.457,78 UFIR (art. 157, § 1; 163; 179; 387, II e 676. do RIR/80), quantia esta a que se aplica multa de 50% (com fulcro no Art. 728 do RIR/80 e no art. 4º da Lei nº 8.218/92 e no parágrafo único do art. 58 da Lei 8.383/91.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 112/118) onde reitera os termos da impugnação, e alega em síntese que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

- no ano de 1990 vendeu 593.022 Kgs de café moído e 70.320 Kgs de café torrado, perfazendo um total de 663.322 Kgs. (documentos anexos);

- a fiscalização desprezou por completo a comercialização de café torrado em grãos, chegando a errônea conclusão de que a saída dessa modalidade de café não é praticada na empresa;

- no tocante às perdas, a autuada leva o "Selo de Pureza" autorizado pela ABIC - Associação Brasileira da Indústria de Torrefação e Moagem de Café, obrigando-a a utilização de embalagens com qualidade excepcional- de maneira que o percentual de perdas situa-se entre 5% e 6% e não 10% como afirmou a autuante;

- assim com vistas ao exato índice de 5,418% de perdas aplicado a uma venda de 663.322 Kgs de café (conforme demonstrado anteriormente), tal perda corresponde a 37.994 KGS; conclui desta maneira que inexistiu omissão de receita.

- demonstra que o cálculo do índice de perdas é feito pela redução do total de saídas de café (663.342 Kgs) do total de embalagens adquiridas, chegando-se ao percentual de 5,418%;

- foi ignorado o conteúdo do "Livro Registro de Torrefação e Moagem - IBC".

Finalizou evocando o princípio da decorrência para os processos reflexos, relativos ao Finsocial, PIS, Contribuição Social e IRF.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

**V O T O**

**CONSELHEIRO DÍCLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR**

O recurso é tempestivo (fls. 110/112), merecendo portanto ser conhecido.

Não há preliminares.

No mérito, a questão de fato propriamente ficou suficientemente equacionada, mormente se, após, for a mesma confrontada com o aspecto jurídico: esse, sem dúvida, conforme se verá logo adiante, o mais relevante para resolver casos tais.

Consoante visto pelo relatório, a hipótese, precisamente, é de presunção de omissão de receitas, pela autoridade, em razão de diferenças entre o volume de quilos que a contribuinte teria vendido de café, apurado pelo quantitativo de embalagens usadas e suas respectivas capacidade e o total constantes das notas fiscais de saídas do produto (demonstrativos de fls. 9/14).

Realmente, a contribuinte trouxe elementos no sentido de que vendia café moído e café torrado em grão, ainda que a autoridade deixe registrado haver considerado essa circunstância, ao contrário do afirmado pela empresa: logo, esse fato não seria propriamente uma premissa falsa, consoante afirmava essa última.

A questão também do índice de perda, se de 10% ou de 5,418% (menor portanto) e pelo qual brigou a autuada, no meu ver, perdeu por completo a relevância: tudo dependendo do ponto de vista que se parta. À primeira vista inclusive parecia contraditório que a recorrente estivesse pleiteando por um índice de perda menor que o dado pelo fisco. Lendo porém, depois, sua razões de recurso, foi possível entender sua perspectiva.

A propósito ainda, não se pode perder de vista a seguinte regra já tradicional no nosso sistema jurídico positivo em matéria do imposto de renda, principalmente da pessoa jurídica, hoje inserta no RIR/94:

“Art. 894 - .....



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

Parágrafo 1º - Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79, parágrafo 1º)".

Esses aspectos todos, posto que divergentes, no contexto entretanto, tornaram-se irrelevantes, depois de discutido amplamente os critérios usados para se efetivar o lançamento, juntamente com os demais Conselheiros, em confronto com a jurisprudência que dia a dia mais se tem tornado firme, forte e inconteste nesse E. Conselho como um todo, e, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A orientação prevalente pode assim ser resumida:

Tratando-se de presunção de omissão de receitas não expressamente prevista em lei, como é o caso (diversamente do que acontece com as presunções de omissão de receita por passivo fictício, saldo credor de caixa, suprimentos de origem estranha à empresa e efetividade da entrega dos recursos insuficientemente comprovados), à luz do princípio da reserva legal, nos termos do disposto no C.T.N., art. 3º c.c. art. 142 e parágrafo único, tem-se que a mesma, isoladamente, sem quaisquer outros indícios ou sinais confirmatórios, é insuficiente para afirmar o lançamento de que se trata (cfr. decisões abaixo: providos os recursos das contribuintes LUPAL PRODUTOS ALMENTÍCIOS LTDA., nº 107.144, que deu origem ao ac. 107-1.441, de 16/08/94, sendo relator o Insigne Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, e recurso de nº 106.626, da empresa LAVISA LATICÍNIO VITÓRIA DA CONQUISTA S.A., que deu origem ao ac. 107-1.205, de 18/05/94, da lavra do Emérito Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA).

Eis, excertos, dos preferidos julgados:

Ac. 107-1.441, de 16/08/94:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

"O fato de o contribuinte não contabilizar notas fiscais não significa, necessariamente, que tenham sido pagas à conta de receitas da empresa mantidas à margem da contabilidade, devendo a fiscalização investigar com profundidade a ocorrência da suposta infração e, se verificada, comprová-la.

O lançamento foi efetuado com base em presunção de omissão de receitas, sem indicar o dispositivo legal que permita esse procedimento. Isto é, que omissão de registro de custo autorize o lançamento do imposto com base em presunção.

Somente a lei pode autorizar o emprego de presunção que, como se sabe, acarreta a inversão do ônus do fisco de provar um fato que enseje o lançamento do imposto, cabendo ao contribuinte produzir a prova contrária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º e 3º). E isto porque o Código Tributário Nacional adota o princípio da reserva legal, da tributação cerrada, como se verifica dos seus artigos 3º e 142, parágrafo único.

*"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade adiminstrativaplenamente vinculada. "*

*"Art. 142....., "omissis".....  
Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional "*

Diversos são os casos em que a lei confere à autoridade fiscal essa prerrogativa como, por exemplo, na presença de saldo credor de caixa, de passivo fictício, de suprimentos de caixa por determinadas pessoas indicadas na lei e, mesmo assim, sem comprovação de efetiva entrega e origem dos recursos, sinais exteriores de riqueza, e etc.

Fora dos casos autorizados, a presunção só tem lugar como meio de prova, já que no direito processual brasileiro um fato pode ser comprovado através de qualquer meio admitido em direito. E a presunção simples, comum ou de "hominis" é uma delas.

Todavia, é essencial para sua aceitação que ela seja grave, precisa e coincidente, não se prestando a conclusões opostas como ocorre no caso em julgamento, em que não se tem a certeza necessária para lastrear um lançamento de imposto .

O pagamento pode ter sido efetuado à conta de receitas operacionais, com recursos oriundos de empréstimos bancários, ou por sócio da empresa, dentre outras formas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

Nada disso foi investigado, segundo a prova dos autos, onde não se encontra sequer a intimação da pessoa jurídica para esclarecer como se fizeram os pagamentos e a origem dos recursos empregados."

Da ementa:

"OMISSÃO DE RECETAS - Em face do princípio da reserva legal consagrado no código Tributário Brasileiro (art. 3º e 142, parágrafo único), descabe o emprego de presunção não autorizada em lei para comprovar a existência de fato que enseje o lançamento do imposto, com a inversão do ônus da prova."

Ac. 107-1.205- DE 18/05/94:

O ilustre Professor e Tributarista PAULO DE BARROS CARVALHO, ao expor seu estudo sobre a "Natureza Jurídica do lançamento", publicado na revista de Direito Tributário nº 6, às páginas 124 após transcrever a disposição do art. 142 do C.T.N, vem explicitar suas cláusulas, cada uma de per se, lecionando acerca de suas expressões. Ao se referir ao "ato Jurídico Administrativo", considera, como elementos que completam sua existência, o motivo e a finalidade. Neste intróito nos interessa suas considerações sobre o motivo, por ser de grande pertinência à questão.

Quanto a isto, diz o Mestre:

*"O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de "justificar a existência do motivo, sem. o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação". Mas deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos."*

Mais adiante, ao comentar acerca da cláusula "Mediante ao qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário", assim se manifesta o Ilustrado Professor:

*"O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34

ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

*tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária.*

Das lições ora transcritas, nos é possível, preambularmente, afirmar a inexistência de conformação, no lançamento objurgado, de seus elementos estruturais, no que pertine ao motivo e ao fato jurídico tributário.

Se de um lado o motivo não autoriza a prática do ato de lançar, posto que os fundamentos que ensejaram sua celebração não estão expressos em lei (e não cabe ao aplicador da lei dar-lhe interpretação tão elástica a ponto de favorecer a parte mais fraca do liame jurídico tributário - o sujeito passivo), de outro, como corolário do primeiro óbice, está ausente a adequação de fato tomado como motivador do lançamento, posto que fundado em simples presunção não a presunção relativa, como se pretende nos autos, mas a presunção comum, sobre a qual comentaremos adiante.

Sobreleva notar, da segunda lição, que o enquadramento legal adotado pela fiscalização não se adequa, de modo específico, ao lado objeto do lançamento, porquanto o que ali se vê são regras preceptivas de natureza genérica e ampla, a par de ditarem procedimentos quanto a apuração do lucro líquido do exercício e do lucro real, sem, todavia, fazerem qualquer menção ao acontecimento denominado omissão de receita, utilizado como motivador da imputação. Não consta da peça básica qualquer dispositivo de lei que prescreve o fato jurídico como infração cuja prática possa se caracterizar como omissão receita.

Com base em tais juízos, a questão poderia ser desde agora, deslindada. Há motivos de sobra para tanto. Todavia, prefiro não falar em nulidade, considerada a existência de motivação não apenas objetiva, mas também subjetiva, como no caso de estar fundamentado o lançamento em presunções comuns. Prefiro, assim, não arriscar submeter o feito básico a sua invalidação preliminar. O outro motivo a justificar tal pensar é a trilha de razões perseguida pela recorrente, desde sua impugnação, a qual entendo deva ser respeitada pelos seus fundamentos.

Este preâmbulo tem por escopo chamar a atenção para ocorrências que desde já estão a demonstrar total insegurança do lançamento em discussão, bem como, de permitir a condução do raciocínio a ser desenvolvido em diante.

Extrai-se dos autos que, conquanto a documentação ali acostada pela fiscalização e o levantamento por ela procedido possam evidenciar a falta de material de embalagem, não evidencia, por si só, que o mesmo foi utilizado na





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

fabricação de embalagens e que as mesmas serviram para embalar o produto, o qual fora vendido sem que a receita correspondente fosse oficialmente registrada. Aquela falta poderia, ao muito, se associada a outros elementos de verificação, autorizar a presunção (relativa) de que material de embalagem fora vendido. Nunca, porém, da forma em que se baseou a fiscalização, em elemento isolado, afirmar que, juntamente com o material de embalagem foi vendido o produto, sendo a receita omitida. Para tanto, far-se-ia necessária a realização de exames outros, sobre elementos concretos, capazes de confirmarem maior segurança ao feito, de modo que o fato se concretizasse por inteiro, tais como: a produção de leite e todos os elementos nela envolvidos; a verificação junto aos produtores fornecedores de leite in natura, quanto às quantidades fonecidas; o consumo de energia elétrica, a mão-de-obra empregada e demais elementos integrantes do processo de fabricação de embalagens e de acondicionamento do leite destinado ao consumidor; o movimento de caixa; o movimento bancário, os saldos das contas do passivo circulante; enfim, uma gama de elementos que, se bem auditados, poderiam dar maior segurança ao lançamento e, eventualmente, constituírem-se em objeto direto de lançamento, ao invés do elemento indireto tomado para tal mister.

Apenas para argumentar, poder-se-ia admitir, por outro lado, que a diferença de material de embalagem poderia, quando muito, se constituir em forte indício de que houve saídas de produto sem reconhecimento da receita na apuração do resultado tributário. Neste caso estaríamos diante de uma presunção comum, pois que desacompanhada de qualquer outro elemento subsidiário de valor certo e inquestionável para que mereça fé. Em outras palavras, tratar-se-ia de fruto de dedução sem qualquer circunstância ou fato que o demonstre.

Lançamento de ofício desse jaez é de todo insustentável. E não se diga que, como pretendeu o Parecer/Decisão, que cabe ao contribuinte a prova da improcedência do lançamento a ele imputado, a par de considerar o mesmo assentado em presunção "juris tantum", posto que, sendo a suposta infração das que se agrupam no elenco das de natureza substantiva, o ônus da prova é de quem acusa, ou seja, do Fisco. Ao proceder o lançamento, o fez com base em indício isolado e inseguro, carecedor de certeza, nada restando provado acerca da materialização da hipótese tributária conforme descrita na autuação.

Ora, a presunção, extraída a partir do indício de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no processo administrativo fiscal, para que seja admitida na apreciação da lide, há de estar inserida num conjunto probatório, a fim de que possa dar ao julgador a convicção e que ela (a presunção) possa ser admitida para dar validade e procedência ao lançamento. Não basta, pois, mero princípio de prova, para tentar fundamentar a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

descoberta do fato gerador até então considerado oculto. Este é o caso dos autos, em cujo lançamento, data venia, não vejo seriedade, precisão, nem concordância, posto que, como visto alhures, inexistente o nexo causal, a idoneidade do fato tido por motivador e a adequação entre o fato e a conclusão a que chegou o Fisco.

Sua pretensão, porque calçada em mera dedução, não tem o condão de prevalecer, posto que inexistente o fato gerador da obrigação tributária eleito pela fiscalização. Sua prevalência fere frontalmente os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade fechada, a desaguardarem na reserva da lei tributária.

Por oportuno, resta considerar que, conforme o Acórdão nº 105-5.571, prolatado em Sessão de 24 de abril de 1991, tendo por Relator o Ilustre conselheiro MANOEL GADELHA DIAS, cujo Voto foi acolhido unanimemente por seus ilustres pares, o Segundo Conselho de Contribuintes já firmou seu entendimento no sentido de que a determinação da produção com base em arbitramento que se utiliza de um único elemento de verificação, dentre aqueles elencados pelo art. 343 do Regulamento do Imposto sobre produtos Industrializados, não pode prevalecer.

E por todas estas considerações que o meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso."

**Ementa:**

**"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LANÇAMENTO COM BASE EM DIFERENÇA DE ESTOQUE DE MATERIAL DE EMBALAGEM - DESCABIMENTO.**

O lançamento de ofício procedido com base em arbitramento cujo levantamento teve apoio em um único elemento, como no caso de material de embalagem, sem o concurso de outros elementos subsidiários e seguros, não pode prevalecer, posto tratar-se de presunção que não demonstra a materialização da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em afronta com às disposições legais sobre a espécie, contidas no código Tributário Nacional."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer o recurso porque tempestivo,  
para no mérito dar-lhe provimento.

Brasília (DF), 09 de novembro de 1994.

  
DÍCLER DE ASSUNÇÃO



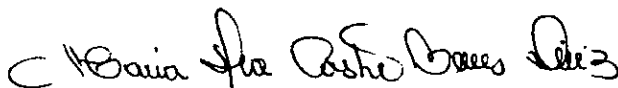
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº : 10540/000.492/93-34  
ACÓRDÃO Nº : 107-01.723

**INTIMAÇÃO**

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 23 SET 1997

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

Ciente em 25 SET 1997

**RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL**