



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10580.003491/96-27  
Recurso nº. : 113.813  
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1992  
Recorrente : CONSTRUTORA OAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em SALVADOR - BA  
Sessão de : 15 de julho de 1998  
Acórdão nº. : 103-19.519

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - A reabertura da ação fiscal, mediante autorização do Delegado da Receita Federal da jurisdição, para lavratura de novo auto de infração, referente a parcela exonerada no auto original em virtude de equívoco na constituição do crédito tributário, não acarreta a nulidade do procedimento.**

**IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES - O fato de a contribuinte deixar de promover a baixa de adiantamentos de número recebidos de clientes, sem justificativa, configura-se em forte indício de infração tributária, entretanto, cabe à fiscalização comprovar, efetivamente, a ocorrência de omissão de receitas. As presunções legais, que autorizam a inversão do ônus da prova ao contribuinte, são somente aquelas expressamente regulamentadas, dentre as quais não se inclui a aludida irregularidade.**

**IRF/ILL - DECORRÊNCIA - A exigência do Imposto de Renda na Fonte com fulcro no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, foi considerada inconstitucional pelo STF, quando não houver disposição expressa no contrato social para a distribuição automática do lucro aos sócios.**

**FINSOCIAL/FATURAMENTO, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E PIS/REPIQUE - DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes quanto à mesma matéria fática.**

**Recurso parcialmente provido.**

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela CONSTRUTORA OAS LTDA.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.319

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pela recorrente e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação pelo IRPJ e reflexos a importância de Cr\$ 27.789.740.201,48; excluir da base de cálculo do IRPJ os valores das contribuições sociais exigidas reflexivamente; excluir a exigência do Imposto de Renda na Fonte; e reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Edson Vianna de Brito, Márcio Machado Caldeira, Antenor de Barros Leite Filho, Sandra Maria Dias Nunes, Sílvio Gomes Cardozo, Neicyr de Almeida e Victor Luís de Salles Freire.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

Recurso : 113.813  
Recorrente : CONSTRUTORA OAS LTDA.

**RELATÓRIO**

**CONSTRUTORA OAS LTDA., CGC 14.310.577/0001-04, recorre da decisão de primeira instância proferida pelo Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, que julgou procedente as exigências tributárias consubstanciadas nos autos de infração e seus demonstrativos de fls. 03 a 32, referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica; FINSOCIAL; Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido; Contribuição Social e PIS Repique, exercício financeiro de 1992 - ano-base de 1991, no valor total de 68.140.382,30 UFIR, discriminado às fls. 01/02, inclusos os consectários legais até 30/05/96.**

Consoante Termo de Verificação Fiscal, fls. 08 a 10, o lançamento decorre de reabertura da ação fiscal em cumprimento ao despacho proferido pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Salvador - BA., fls. 35, tendo sido apurado a seguinte irregularidade, assim resumida na decisão recorrida, fls. :

**"OMISSÃO DE RECEITA - - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES NÃO COMPROVADOS:**

- Omissão de receita operacional caracterizada pela contabilização no período-base encerrado em 31/12/91, de valores a título de 'Adiantamento de Clientes', conforme Quadro Demonstrativo (fls. 11 a 14), sem que fosse comprovada documentalmente as baixas, transferências para contas passivas, existência de receitas com custos lançados ou custos sem a receita equivalente, no valor total de Cr\$ 28.963.750.313,11, por infração aos arts. 157 e § 1º; 179; 181 e 387, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80 (RIR/80)."

Conforme descrito no "Termo de Verificação Fiscal", às fls. 09, em 30 de abril de 1996, mediante "Termo de Intimação Fiscal nº. 02", fls. 48 a 56, a fiscalizada foi intimada a apresentar os seguintes elementos:

1. Comprovação documental dos registros contábeis referente aos adiantamentos de clientes;
2. Indicação e comprovação da contabilização das respectivas baixas;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

**3. Prestação de informações específicas de cada item do Termo lavrado.**

Em documento recebido no dia 23/05/96, fls. 58, com relação à documentação solicitada, a Contribuinte limitou-se a responder que estava impossibilitada de fornecê-la, porque não havia sido localizada nos arquivos.

No quadro demonstrativo de fls. 11/14, encontram-se enumerados e identificados através de códigos, os valores não comprovados, contabilizados a título de "Adiantamentos", a saber :

"Código 1 - Baixa não localizada contabilmente.

Código 2 - Transferência do saldo da conta passiva 'Adiantamento de Clientes', em 31/01/92, para a conta retificadora de Ativo nº. 1.01.02.007.002.001, na qual figurou no Balanço comercial levantado naquela data, retornando, em 28/02/92, à conta de Passivo.

Código 3 - Existência de registros de custos, sem receitas correspondentes, na obra à qual correspondem os adiantamentos.

Código 4 - Existência de conta de Adiantamentos, com movimentação referente a obra cuja execução não foi comprovada por contrato, e para a qual não existem contas de custo, receita e valores a receber correspondentes.

Código 5 - Existência de duas contas de 'Adiantamento de Clientes' (SURCAP e Prefeitura Municipal de Salvador), para uma única obra à qual correspondem apenas uma conta de custo e de receita."

Tendo em vista não terem sido apresentados esclarecimentos e documentação hábil e idônea que comprovassem, efetivamente, a origem dos recursos contabilizados sob o título de "Adiantamentos", o Fisco entendeu caracterizada a omissão de receitas no montante de Cr\$ 28.963.750.313,11.

Os elementos da infração atuada foram objeto de análise em ação fiscal encerrada em 11/04/94 (item 3.1.1.1 do Termo de Verificação Fiscal lavrado em 11.11.94 - processo fiscal nº 10580.006665/94-51).

No julgamento em primeira instância daquele processo foi constatado que a Fiscalização equivocou-se no cômputo do valor da infração na lavratura dos autos, tendo tomado o valor de Cr\$ 2.383.466.621,90, quanto o correto seria Cr\$ 28.963.750.313,11.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.§19

O Sr. Delegado da DRJ em Salvador - BA, determinou a exoneração integral do valor lançado, sem apreciação do mérito, para que fosse lavrado outro auto de infração pelo valor correto.

Cientificada dos autos de infração em 04/06/96, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 61 a 68, protocolada em 01/07/96, com o seguinte teor, em síntese.

Preliminar de nulidade do lançamento:

- reproduz textos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 08 a 10, acerca dos motivos que levaram a autoridade lançadora a reabrir a ação fiscal, anteriormente desenvolvida na empresa, objeto do processo nº 10580.006665/94-51;

- argumenta que o fato gerador da autuação constou da decisão daquele processo, prolatada pela autoridade julgadora de primeira instância, considerando-a procedente, retificando, apenas, a importância lançada devido a equívoco, ali registrado, de modo a "sanear" a dita incorreção - erro no transporte da base tributável do quadro demonstrativo para o auto de infração;

- cita o art. 32 do Decreto nº. 70.235/72, na perspectiva de declarar nulidade deste procedimento, visto que, a incorreção supra indicada pode ser corrigida de ofício ou a requerimento do sujeito passivo. Desse modo, continuaria a presente matéria compondo o processo fiscal outrora instaurado.

No mérito, reporta-se ao processo anterior, mormente ao item 3.1.1.1 do Termo de Verificação, reiterando as argumentações na presente contestação que, em suma, reside na apresentação da documentação comprobatória, afóra as explicações sobre cada tipo de transação efetuada: baixas não localizadas, transferências, créditos na conta sem explicações, dentre outras.

Finaliza requerendo provimento parcial de sua defesa.

A decisão de primeira instância, fls. 72 a 82, manteve integralmente a exigência, estando assim ementada:

**\*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE**

O reexame de matéria devidamente autorizado pela autoridade competente, não pode ser argüido como pressuposto para aplicação das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº. 70.235/72.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.319

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

**OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL  
ADIANTAMENTO DE CLIENTES NÃO COMPROVADOS**

Caracteriza omissão de receita a falta de comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega de numerário registrado como adiantamento de clientes.

**AÇÃO FISCAL PROCEDENTE"**

A ciência da decisão foi dada em 30/09/96, segundo "A.R." de fls. 197.

O recurso voluntário, fls. 93 a 104, foi interposto em 25/10/96 e contém, em síntese, as seguintes alegações.

Preliminar de nulidade do lançamento:

- a autoridade julgadora escora-se em magros fundamentos para justificar a existência do auto de infração, esquecendo-se de que os dispositivos, por ela citados para fundar sua decisão são os mesmos que justificam a preliminar argüida;

- limitou-se o julgador a repetir a cansativa argumentação daqueles que procuram escafeder-se de analisar objetivamente as razões apresentadas;

- o julgador procurou não conhecer das questões fáticas relatadas que evidenciaram a busca insistente de caminhos de intimidação utilizados durante todo os trabalhos da ação fiscal desenvolvida e que culminou com a exigência inicial retificada na parte que culminou no presente processo;

- os subterfúgios utilizados, na verdade, procuraram fazer uma viagem de retorno com vistas a renovar as afrontas desenvolvidas durante toda a ação fiscal. Incabível querer falar em não cerceamento ante uma ação fiscal que durou aproximadamente dois anos, como citado pelo próprio autuante. A própria ação fiscal foi um cerceamento à liberdade de ação e operação da autuada, finalizada com exigência de crédito tributário de valor lunático, impagável e descabido, como o resultado do julgamento de Primeira Instância comprovou ao derrubar cerca de 40% do seu montante.

No mérito, a contribuinte renova as contestações apresentadas ao item 3.1.1.1 do lançamento originário (a seguir transcritas), integrante do processo nº. 10580.006665/94-51, apregoando a pertinência de todas as alegações ali presentes, que se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27

Acórdão nº : 103-19.819

somam às comprovações que foram apresentadas no curso do andamento daquele processo, com cópia que será anexada a este.

*“Observa, ainda, que não consta da decisão nenhum motivo claro para o não acatamento das razões apresentadas no ato impugnatório, tendo-se apenas concordado com o lançamento tendo em vista que a autuada não teria aditado ‘aos autos relação dos valores correspondentes aos ajustes procedidos nas aludidas contas, para provar a improcedência do lançamento’.*

*Preliminarmente, cabe ressaltar que a relação a que se referiu o julgador de Primeira Instância não tem a importância que o mesmo quis lhe atribuir, pois a mesma serviria tão somente para tornar ainda mais translúcida a exacerbação dos agentes do Fisco, e que continuaremos tentando provar.*

*Entretanto, o cerne da questão, a que aquele ilustre julgador recusou enfrentar, é a legalidade do lançamento, ou seja, em sendo a matéria tributária que diga respeito à definição de base impositiva submetida à estrita reserva legal, o que se questiona é justamente a existência de norma jurídica que dê amparo à presunção elaborada pelos autuantes e que ensejou o lançamento.*

*A situação encontrada pelos autuantes poderia se constituir, quando muito, em indício, jamais em prova bastante para a caracterização de qualquer irregularidade.*

*Em face disso, caberia à fiscalização quatro alternativas:*

*1ª - desconhecer dos valores tidos como recebidos, se em espécie, e recompor a conta Caixa, para se verificar a existência de saldo credor, hipótese de omissão de receitas devidamente amparada pela legislação, ou*

*2ª - reconhecendo o recebimento dos valores e identificando os supridores, que se forem sócios caracterizaria, na forma da lei, omissão de receitas, ou*

*3ª - reconhecendo o recebimento dos valores e identificando os supridores, os quais, não sendo sócios da suprida, ensejaria obrigatoriamente diligências junto aos mesmos para se verificar a efetiva natureza das operações que ensejaram os ditos suprimentos de recursos; ou,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

*4ª - promover a correta análise das contas de 'Adiantamentos de Clientes', de forma a verificar a evolução de seus saldos, em confronto com as 'Contas de Clientes' e transferências para contas de 'Receita'.*

*Verifica-se, no caso presente, que a situação encontrada pelos autuantes é a da 3ª alternativa. Entretanto, talvez por pressa ou mero comodismo, entenderam aquelas autoridades não promoverem as diligências junto aos clientes/adiantadores de recursos da atuada, tornando o procedimento incompleto e, portanto, sem respaldo legal.*

*A própria autoridade recorrida afirma, em sua decisão, que 'a fiscalização identificou cada conta apresentando irregularidade, nomeou os clientes com os quais a autora efetuou as transações, dando-lhe, portanto, a oportunidade de se defender na impugnação' (grifamos). Haveria forma mais clara de se reconhecer a transferência do ônus da prova? Por que a fiscalização, detentora de tantas informações, não promoveu as necessárias diligências para obter a prova cabal das irregularidades que vislumbrava, exatamente como procedeu em relação a diversas outras pretensas irregularidades, quando quis atribuir à atuada a prática de uso de documentação inidônea?*

*Atente-se para o fato que o nobre Julgador de Primeira Instância, ao decidir favoravelmente à atuada em relação ao item 3.1.1.4, assim se manifesta:*

*'É de salientar contudo, que a omissão de receita baseada em indícios na escrituração do contribuinte deve vir lastreada em bases concretas.... Assim, tendo em vista que no caso de omissão de receita prevista no art. 181 do RIR/80 é necessária a prova de existência do delito, ..., é de se excluir da base tributável o valor de ...'.*

*Se nos casos de suprimento de numerário por sócios da empresa, situação em que existe a presunção legal, são feitas tais comprovações dos autuantes, como não exigi-las na presente situação, onde não existe tal presunção de lei?*

*Que não se alegue que poderia a própria atuada ter buscado junto a seus clientes a dita documentação, seja por não estar ela obrigada a suprir omissões da autoridade administrativa, seja porque, diferentemente desta, não somos detentores de poder coercitivo que obrigue àqueles a nos fornecer nova documentação, sujeitando-nos, sempre, à boa vontade dos mesmos, o que quase impossibilita o sucesso em tal aventura.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

*Portanto, só pelo fato de ter a fiscalização presumido onde a lei não o fez, bem como por ter se furtado a promover as investigação ao seu alcance necessárias à definitiva comprovação da irregularidade apontada, é de se declarar insubsistente o lançamento.*

*Apesar dos argumentos, que entendemos não permitirão prosperar os lançamentos, anexaremos, durante o decorrer do processo fiscal, os demonstrativos das análises efetuadas nas 'Contas a Receber', 'Adiantamentos de Clientes' e 'Serviços Medidos a Faturar', que confirmarão nossas afirmativas iniciais da existência de:*

*- notas fiscais emitidas no mesmo exercício em que o adiantamento também foi recebido, permanecendo os valores em aberto nas duas contas ('Contas a Receber' e 'Adiantamento de Clientes');*

*- notas fiscais emitidas em exercícios subseqüentes, quando da efetiva prestação do serviço, ocorrendo a transferência da conta de 'Adiantamento de Clientes' para conta 'Clientes' para a liquidação das mesmas;*

*- valores recebidos como adiantamentos, permanecendo nessa condição até o final de cada exercício, sendo transferida para 'Receita' quando da execução dos serviços;*

*- valores recebidos como adiantamentos, utilizados para custear a obra, sendo a receita correspondente apropriada em regime de competência, em consonância com os procedimentos preconizados pela IN - SRF 21/79, assim sendo, os valores recebidos permaneceram em aberto como 'Adiantamento de Cliente', e como 'Serviços Medidos a Faturar', no ativo circulante.*

*Por fim, ressaltamos que em nenhum momento houve omissão de receitas, uma vez que, em exercícios subseqüentes, a conta de 'Adiantamento de Clientes' foi integralmente transferida para as contas de 'Clientes', 'Serviços Medidos a Faturar' para eliminar Ativos que tiveram contrapartida as contas de 'Receita' e/ou 'Receita' e como tal apropriada ao resultado do exercício e efetivamente tributada. Desta forma, o máximo que a autuada pode ter cometido, do ponto de vista técnico, foi a postergação do reconhecimento da receita, o que não foi objeto de contestação nos autos, razão pela qual pedimos o cancelamento da exigência."*

Por derradeiro a contribuinte requer seja dado provimento integral ao seu recurso.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso, fls. 109, protestando pela integral confirmação da decisão de primeira instância.

A contribuinte apresentou aditivo ao recurso voluntário, denominado "protocolo 22", acompanhado de 42 pastas contendo centenas de documentos, devidamente catalogados e agrupados por subitens, objetivando comprovar a idoneidade dos adiantamentos contabilizados. Referida documentação foi protocolizada na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, em 29/07/97, donde encaminhada a este Conselho e juntada aos autos do processo nº. 10580.006665/94-51 em 06/10/97, segundo cópia da respectiva petição extraída e juntada a este processo, fls. 111 a 115.

Em 28/05/98 a contribuinte ingressou com a petição de fls. 116 a 119, requerendo a juntada aos presentes autos das cópias dos documentos integrantes do aludido "protocolo 22" retro mencionado.

O Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, foi cientificado em 04/06/98 da juntada de documentos e para vista dos autos, nos termos do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, segundo intimação de fls. 120.

Em 09/06/98 o douto Procurador da Fazenda Nacional aportou ao autos a petição de fls. 121/122 requerendo o desentranhamento dos documentos referidos, com a sua entrega ao contribuinte, sob a alegação de que a sua juntada, neste momento processual, infringe o disposto no artigo 67 da Lei nº. 9.532/97.

Indeferido o requerimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, segundo despacho da Presidência desta Câmara, sob o fundamento de que a juntada de documento ou esclarecimentos referentes aos fatos narrados nos autos, enquanto o processo estiver com o relator, é facultada tanto ao sujeito passivo como à Procuradoria da Fazenda Nacional, consoante disposto no § 7º. do artigo 18 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 19/03/98; e de que a última juntada de documentos ocorreu em 03 de dezembro de 1997 (protocolo 39), ou seja, antes da vigência do aludido artigo 67 da Lei nº. 9.532, ocorrida em 11 de dezembro de 1997, data de sua publicação, conforme disposto no inciso I, de seu artigo 81.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

**VOTO**

**Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.**

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, faz-se necessário a apreciação da preliminar de nulidade do lançamento tributário, suscitada pela recorrente.

Conforme anteriormente relatado, o julgador monocrático identificou erro material na lavratura dos autos de infração de que trata o processo fiscal nº. 10580.006665/94-51. O item 3.1.1.1 do Termo de Verificação Fiscal fora autuado pelo valor de Cr\$ 2.383.466.621,90, quanto o correto seria Cr\$ 28.963.750.313,11.

Diante do erro, o julgador de primeira instância decidiu exonerar os valores lançados sobre a base de cálculo indevida, representando à DRF em Salvador - BA, para que reabrisse a fiscalização e lavrasse novo auto considerando o valor correto.

A contribuinte contesta este procedimento afirmando que teria acarretado a nulidade do feito.

Equivoca-se a contribuinte.

Diante da constatação do erro a menor quanto à base de cálculo tributada, certamente cometido na digitação dos valores para emissão em computador do auto de infração, já que no Termo de Verificação e seus demonstrativo está correto o valor apurado, a autoridade julgadora de primeira instância poderia ter efetuado os seguintes procedimentos: devolver o processo à DRF para lavratura de auto de infração complementar, com vista a retificação do erro, ou exonerar os valores exigidos quanto a este item para que fosse lavrado novo auto de infração, sendo esta última a providência adotada.

Segundo entendo a melhor solução seria a primeira, por economia processual, posto que evitaria a reabertura da fiscalização e a conseqüente formalização de novo processo, circunstância, inclusive, de auto risco para o Fisco pois, nesse meio tempo, poderia operar a decadência do direito de constituir o crédito tributário, em benefício do sujeito passivo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.319

Esta alternativa teria também o mérito de preservar o bom relacionamento fisco/contribuinte, geralmente de delicado equilíbrio, face ao espinhoso mister de cobrar tributos, na medida em que não daria azo a possível e distorcida percepção no sentido de a contribuinte sentir-se alvo de perseguição por parte do Fisco ao se lavrar sucessivos autos de infração, quanto tudo o que se pretendeu e se concretizou foi a correção de mero erro material.

Por seu turno, a solução adotada também encontra respaldo na legislação e, principalmente, foram obedecidos todos os preceitos para a nova constituição do crédito tributário: o Delegado da Receita Federal em Salvador - BA autorizou a reabertura da ação fiscal, o que encontra amparo nas disposições do § 2º. do artigo 642 do RIR/80; a contribuinte foi regularmente notificada do fato e intimada das irregularidades constatadas; e, após a lavratura do auto, teve assegurado o amplo direito de defesa e o duplo grau de jurisdição na esfera administrativa, apresentando impugnação ao feito fiscal.

Nenhum dos procedimentos adotados resultou em prejuízo ao sujeito passivo. Aliás pode-se dizer que a contribuinte obteve certo benefício quanto ao aumento das oportunidades para se defender das irregularidades que lhe foram imputadas, tendo se beneficiado desta circunstância, inclusive para carrear aos autos documentação de sua contabilidade, até então não localizada.

Ademais, no processo administrativo fiscal as hipóteses de nulidade são aquelas expressamente previstas nos incisos do artigo 59 do Decreto nº. 70.235/72, o que não é a hipótese dos autos.

Por esta razões, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, suscitada pelo sujeito passivo.

Enfrento o mérito.

Consoante os elementos que instruem os autos, a solução do presente litígio cinge-se a uma questão de apreciação de provas, fazendo-se necessárias algumas considerações iniciais objetivando balizar a proposta de decisão ora submetida à deliberação deste Colegiado.

As infrações ora discutidas foram descritas no já citado demonstrativo de irregularidades e classificadas por "códigos" numerados de 1 a 5, sendo atribuído mais de um código de irregularidade a determinadas verbas no sentido de justificar a acusação de omissão de receitas.

A partir do exame das provas contidas nos autos formei convencimento de que em relação a determinados códigos, efetivamente, restaram caracterizadas as irregularidades descritas, ao passo que em relação a outros códigos resultou insuficiente a caracterização da infração, ou a contribuinte logrou comprovar o reconhecimento contábil de de-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

terminadas verbas, descaracterizando em relação a elas a acusação de omissão de receitas.

A contribuinte contesta a autuação afirmando, em síntese, tratar-se de mera presunção de omissão de receitas, sem amparo na legislação tributária.

Na verdade, as razões de direito esposadas no recurso voluntário estão centradas apenas no primeiro dos chamados "códigos de irregularidades" constante nos quadros demonstrativos de fls. 11 a 14, relativo aos adiantamentos cuja baixa não foi localizada contabilmente (Código 1).

Realmente, o "código 1" ocorreu em todos os adiantamentos tomados pela fiscalização como irregulares.

Quanto à irregularidade classificada sob o "código 1" entendeu o fisco que ao não dar baixa nos adiantamentos a contribuinte teria incorrido em omissão de receitas.

Ora, o fato de a contribuinte deixar de promover a baixa de adiantamentos de numerário recebidos de clientes, sem justificativas, a princípio, configura-se em forte indício de infração tributária, entretanto, cabe à fiscalização comprovar, efetivamente, a ocorrência de omissão de receitas.

As presunções legais, que autorizam a inversão do ônus da prova ao contribuinte, são somente aquelas expressamente regulamentadas, dentre as quais não se inclui a aludida irregularidade.

As autoridades fiscais identificaram todas as empresas que teriam adiantado numerário à contribuinte e, apesar de intimada, a fiscalizada não apresentou documentos que comprovariam a lisura das operações. Em consequência da inércia da contribuinte, o fisco presumiu estar diante de omissões de receitas, não realizando qualquer outra verificação a fim de produzir provas objetivas da infração.

Em situações como esta caberia ao fisco aprofundar-se nas investigações, especialmente junto às empresas que efetuaram os adiantamentos, comprovando serem estes inexistentes ou tratarem-se de pagamentos relativos a venda/serviços prestados cuja receita não fora contabilizada.

É certo que a legislação do imposto de renda, vigente à época dos fatos geradores, não autoriza a presunção aplicada no presente caso. As presunções legais de omissão de receitas por passivo fictício, saldo credor de caixa, etc., são exceções à regra básica de que o ônus da prova cabe ao fisco.

A contribuinte, ao deixar de atender as intimações fiscais, não apresentando os documentos que sustentavam sua escrita contábil, sob o argumento de ainda não tê-los



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

localizados, tornou-se vulnerável à uma série de procedimentos fiscais: glosa de custos/despesas, desconsideração de adiantamentos e empréstimos não comprovados na reconstituição do saldo da conta caixa, até mesmo a possível arbitramento dos lucros, todos com amparo legal no regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80 (RIR). Porém, insisto: não há suporte legal para presumir a ocorrência de omissão de receitas no caso em questão.

Cabe aqui transcrever o disposto no caput do Artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível." (Grifei).

Da interpretação desse dispositivo depreende-se que o lançamento de ofício, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador do imposto, advém da apuração, pela autoridade fiscal, de irregularidade que justifique a retificação ou ajuste da base de cálculo do tributo, para nela incluir valores omitidos à tributação, porém mediante elemento seguro de prova.

Assim, entendo que a irregularidade de que trata o "Código 1", por si só, é insuficiente para justificar a ocorrência de omissão de receitas.

No que tange ao "código 2" - transferência do saldo da conta passiva "Adiantamento de Clientes", em 31/01/92, para conta retificadora de Ativo, na qual figurou no balanço comercial levantado naquela data, retornando, em 28/02/92, à conta de passivo - a fiscalização apontou tal procedimento da contribuinte como caracterizador de omissão de receitas, entretanto, não justificou sua conclusão.

Não vejo, a princípio, qualquer reflexo tributário no referido procedimento.

Ademais, as contabilizações foram realizadas em janeiro e fevereiro de 1992, enquanto a auditoria fiscal refere-se ao ano-base de 1991.

Desse modo, devem ser excluídos da tributação todos os adiantamentos considerados como omissão de receita, relacionados nos demonstrativos de fls. 11 a 14, que apresentam como irregularidades somente os códigos "1" e "2".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.319

Os adiantamentos tributados sob o "código 3" - "Existência de registros de custos, sem receitas correspondentes, na obra à qual correspondem os adiantamentos" - merecem um análise acurada das provas apresentadas pela contribuinte.

A consequência tributária da irregularidade é patente: a contribuinte teria deixado de emitir notas fiscais/fatura na conclusão da obra ou não contabilizado o faturamento. Em qualquer situação deixou de reconhecer a receita.

Em relação aos adiantamentos por conta da obra "Adutora Campo Grande", no valor total de Cr\$ 32.858.878,98 (n.ºs. de ordem 09 e 10 do quadro de fls. 11), tributados sob o "código 3", a contribuinte comprova na pasta nº 2, documentos de fls. 14 e 19 (Livro Diário e Razão), que transferiu o valor do adiantamento para uma conta de receita de serviços. Em face das provas apresentadas os referidos adiantamentos devem ser excluídos da tributação.

Quanto aos adiantamentos por conta do empreendimento "Pref. Municipal de Salvador - Diversos Logradouros", no valor total de Cr\$ 437.880.570,65 (números de ordem 62 e 63 do quadro de fls. 11), contabilizados em 31/10/91 e 31/12/91, também tributados sob o "código 3", a contribuinte alega que foram liquidados com a execução de serviços e emissão das notas fiscais de nº 8808, 8809 e 8811, no valor total de Cr\$ 164.017.023,00, datadas de 29/12/89. Os documentos apresentados para comprovar o alegado encontram-se na Pasta 35.

As alegações da contribuinte para justificar este adiantamento são por demais inconsistentes. Os adiantamentos ocorrem nos meses de outubro e novembro de 1991, já as notas fiscais/fatura foram emitidas em dezembro de 1989, com vencimento contra apresentação (fls. 30 a 32 da pasta 35). Normalmente, faz-se um adiantamento por conta de um serviço que ainda vai ser prestado. Neste caso o serviço teria sido prestado e cobrado dois anos antes. Outro fato incoerente é que o adiantamento corresponde ao valor indevido de 876.219,77 BTN (Bônus do Tesouro Nacional), já as notas fiscais/faturas "pendentes de recebimentos" eram de valor correspondente a 15.262.865,34 BTN (importância 17,5 vezes maior do que teria sido pago).

Outra incoerência é que a "regularização" contábil deste adiantamento ocorreu somente em 31/07/94, pelo ínfimo valor de R\$ 159,22 (valor nominal convertido para a nova moeda - Real), conforme informado pela contribuinte às fls. 07 da pasta 35.

Em relação aos adiantamentos tributados sob o "código 4" - "existência de conta de adiantamentos, com movimentação referente a obra cuja execução não foi comprovada por contrato, e para a qual não existem contas de custo, receita e valores a receber correspondentes" - entendo estar perfeitamente caracterizada hipótese de omissão de receitas, cabendo à contribuinte fazer prova do contrário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

Quanto ao adiantamento da obra COHAB - AL - Cachoeira do Meirim III, "código 4", de que trata o item 68 do quadro demonstrativo de fls. 13, no valor de Cr\$ 2.199.019.544,03, contabilizado em 31/12/91, a contribuinte logrou comprovar a realização da obra, tendo emitido notas fiscais/faturas em 31/03/92, no mesmo valor adiantado, tudo regularmente contabilizado conforme documentação reunida na pasta 37. Reputo comprovado este item.

Todavia, no tocante aos demais adiantamentos tributados como "código 4", itens 64, 65 e 66 do quadro demonstrativo de fls. 13, referentes a obra "Depart. de Estr. Rod. e Transp. - DERI Itaparica, no valor total de Cr\$ 736.201.728,43, os documentos apresentados pela contribuinte na pasta 36 nada comprovam, pois, referem-se a contabilizações e notas fiscais da obra "Depto. Est. de Rodagem e Transp. - DERT Itapipoca. Tratam-se de duas obras diferentes, a primeira em Itaparica no Estado da Bahia, a segunda em Itapipoca no Estado do Ceará. Importante também destacar que os valores são bem diferentes: em 31/12/91, mesma data do adiantamento, o saldo devedor da conta do DERT Itapipoca era de Cr\$ 634.050.210,26 (fls. 37, pasta 36), cujas faturas foram recebidas em 31/12/92 (fls. 59, pasta 36). Aliás, nenhum dos documentos apresentados pela contribuinte revelam a destinação contábil do adiantamento que teria sido recebido pela obra DERI Itaparica.

O último código de irregularidades quanto aos adiantamentos é o de número "5" - "existência de duas contas de "Adiantamento de Clientes" (SURCAP e Prefeitura Municipal de Salvador), para uma única obra à qual correspondem apenas uma conta de custo e de receita". Trata-se dos sub-itens 69 a 76 (fls. 13 e 14), todos relativos a obras para a Prefeitura Municipal de Salvador (BA).

A contribuinte reuniu os documentos relativos aos subitens 69 a 76 nas pastas 38, 39, 40 e 41. Na documentação está clara a existência de duas contas de custos e de receitas distintas, uma para a obra Canal da Polêmica, outra para a obra Canal Saramandaia. Por sua vez, a contabilização dos adiantamentos deram-se em quatro diferentes contas (fl. 06 - pasta 40, fl. 05 - pasta 41, fls. 05/06 - pasta 38 e fls. 04 - pasta 39), sendo que duas fazem referência expressa à obra Canal da Polêmica e as outras duas à obra Canal Saramandaia.

À medida em que a contribuinte apresentou cópia das notas fiscais/faturas de medição dos serviços das duas obras, cujo total supera o valor dos adiantamentos, demonstrando que todas foram contabilizadas em contas de receitas, além do que efetuou as baixas dos adiantamentos nos meses de janeiro a março de 1992, creditando as respectivas contas ativas de clientes (1.01.02.001.359.002 e 1.01.02.001.359.003), tudo comprovado com cópias autenticadas do Livro Diário, concluo também pela exoneração dos subitens de que tratam o "código 5".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

Portanto, do total tributado pelo IRPJ, de Cr\$ 28.963.750.313,11, entendo que deve ser excluída a importância de Cr\$ 27.789.740.201,48.

Lançamento reflexo do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

A exigência do Imposto de Renda na Fonte com fulcro no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, foi em alguns aspectos declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que apreciou a matéria em grau definitivo, no Recurso Extraordinário nº. 172058-1/SC, julgado pelo Tribunal Pleno, sessão de 30/06/95.

Do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, extrai-se a conclusão:

*"Diante das premissas supra, concluo:*

*a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;*

*b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular da empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;*

*c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo."*

O Senado Federal, por meio da Resolução nº. 82, de 18/11/96, determinou a suspensão da execução do artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, na forma da declaração de inconstitucionalidade declarada pelo STF.

Diante do exposto, o Senhor Secretário da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa - SRF nº. 63, de 24/07/97, artigos 1º. e 3º., determinou:

*"Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de Julgamento, os delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da Lei declarada inconstitucional".*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.319

No caso vertente, trata-se de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não constando dos autos menção de que o contrato social da recorrente contenha cláusula atribuindo disponibilidade imediata dos lucros aos sócios quotistas, aliás hipótese não usual nas disposições dos contratos desse tipo societário.

Assim, voto pela reforma da decisão recorrida, neste particular, para exonerar o sujeito passivo da exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro líquido.

**Cumulatividade indevida do lançamento.**

O patrono da contribuinte solicitou, em plenário, a correção de equívoco cometido pela Fiscalização na lavratura do auto de infração quanto a dedutibilidade dos tributos. Requer seja efetuados os seguintes ajustes nas bases de cálculo:

- deduzir da base de cálculo Contribuição Social sobre o Lucro o valor exigido a título de FINSOCIAL.

- deduzir da base de cálculo do IRPJ o valor da Contribuição Social e do FINSOCIAL.

No recurso voluntário ao processo nº. 10580.006665/94-51, protocolizado sob nº. 10580.003403/96-60 (Recurso nº. 113.209), referente ao lançamento do IRPJ e reflexos dos exercícios de 1990 a 1992, do qual originou este lançamento, conforme anteriormente noticiado, a contribuinte também requereu estes ajustes.

A dedução do valor dos tributos e contribuições reflexos da base de cálculo do lançamento IRPJ, permitidas pela legislação, poderia ter sido feita pelas próprias autoridades fiscais lançadoras quando da lavratura do auto de infração, pois, seja o lançamento a cargo do sujeito passivo ou de ofício, a forma de apuração do lucro real é a mesma, partindo do lucro líquido do período.

Equivoca-se a decisão de primeira instância no processo nº. 10580.006665/94-51, ao afirmar que a fiscalização não deve efetuar os ajuste no lucro líquido a fim de apurar a correta base de cálculo do imposto. Referindo-se ao disposto no "caput" do artigo 6º do Decreto-lei nº. 1.598/78, o Parecer Normativo - CST nº. 02/96, da Secretária da Receita Federal, elucida:

"5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.319

A jurisprudência desta Câmara é neste sentido, como exemplo cita-se o Acórdão nº 103.18.010, sessão de 12/11/96:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - Somente é dedutível a despesa que, além de atender os requisitos legais de dedutibilidade, tenha a sua existência devidamente comprovada através de documentos hábeis e idôneos.**

**Ajusta-se a base de cálculo do IRPJ pelo cômputo da contribuição social exigida na autuação decorrente."(grifo nosso)**

Concluo, então, pelo provimento do recurso quanto a este item para que o valor devido a título de FINSOCIAL/FATURAMENTO, ajustado após o recurso, seja deduzido da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, e que o valor das duas contribuições seja deduzido da base de cálculo do Imposto de Renda, na forma da legislação vigente à época dos fatos geradores.

Lançamentos reflexos de contribuições ao FINSOCIAL, PIS/REPIQUE e Contribuição Social.

A contribuinte não apresentou razões de discordância específicas quanto aos autos de infração destas contribuições. Sendo assim, essas exigências devem ser adequadas ao decidido neste voto em relação ao IRPJ.

Multa de lançamento *ex officio*.

No presente caso, foi aplicada a multa de lançamento *ex officio* ao percentual de 100%, prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº. 8.218/91, vigente à época em que lavrados os autos de infração.

A Lei nº. 9.430/96, em seu artigo 44, estabeleceu em 75% (setenta e cinco por cento), calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição devidos, a multa de lançamento *ex officio*.

Tratando-se de penalidade tributária mais benéfica que a anteriormente prevista, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra "c", do Código Tributário Nacional, a multa de lançamento *ex officio* aplicada deve ser reduzida de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.003491/96-27  
Acórdão nº : 103-19.519

Conclusão.

Por estas razões, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada pela recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 27.789.740.201,48; excluir da base de cálculo do IRPJ os valores das contribuições sociais exigidas reflexivamente; excluir a exigência do Imposto de Renda na Fonte; e reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).

Brasília - DF, 15 de julho de 1998.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER