

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82
Recurso n.º : 117.075
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1994
Recorrente : DEPÓSITO SANTA LUZIA LTDA.
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 03 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão n.º : 105-14.268

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REPETIDA POR TER SIDO DECLARADA NULA - INTIMAÇÃO DE COBRANÇA DECORRENTE - INEXISTÊNCIA DE NOVO LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - A prolação de nova decisão de primeiro grau, em virtude da declaração de nulidade da anterior por decisão do Conselho de contribuintes, não contamina de nulidade o lançamento original. A nova intimação de cobrança não corresponde a novo lançamento e, conseqüentemente, não serve de data válida para mensurar a fluência do prazo decadencial.

IRPJ - LUCRO REAL - OMISSÃO NO REGISTRO DE COMPRAS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA - INEXISTÊNCIA - APROFUNDAMENTO DA AÇÃO FISCAL NA BUSCA DE PROVAS - COMPRAS NÃO REGISTRADAS PAGAS COM RECURSOS ORIUNDOS DAS CONTAS BANCÁRIAS DA RECORRENTE - A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistia, à época dos fatos apurados (1994), presunção legal que amparasse esta imputação. A omissão de compras era mero indício que indicava a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deveria ser apurado concretamente pela autoridade fiscalizadora, mediante aprofundamento da ação fiscal na busca de provas objetivas de operações que propiciaram omissão de receitas. Tendo, as compras não registradas, sido pagas com cheques de emissão da autuada e que foram compensados por via bancária, o fisco deveria perquirir sobre a origem dos depósitos supridores das contas bancárias que suportaram o pagamento dos cheques.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DEPÓSITO SANTA LUZIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

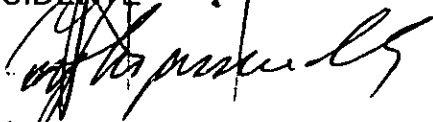
Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos, quanto ao mérito, os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que negavam provimento integral ao recurso.



DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE



JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado) e FERNANDA PINELLA ARBEX. Ausente, justificadamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.

2

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

Recurso n.º : 117.075

Recorrente : DEPÓSITO SANTA LUZIA LTDA.

3

RELATÓRIO

O processo retorna a este Colegiado, onde já esteve, quando foi o recurso voluntário julgado, cuja decisão foi conduzida pelo voto vencedor do Ilustre Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, a qual produziu o Acórdão n° 105-13.711, reconhecendo a nulidade da decisão de primeiro grau.

Em atendimento à decisão acima mencionada, foi procedido novo julgamento, agora pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, MG, que, reexaminando as questões postas pela recorrente, acabou por prover parcialmente a impugnação, determinando redução parcial da exigência (IRPJ, CSLL, IRRF, Pis e Cofins), em decisão consubstanciada no Acórdão n° 01.168/2002 (fls. 431 a 444), que ficou assim ementada:

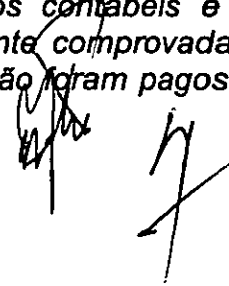
"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/03/1994, 31/05/1994, 30/06/1994, 31/07/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994

Ementa: LANÇAMENTO. NULIDADE. No âmbito do processo administrativo fiscal, os casos taxativos de nulidade e os requisitos para formalização do auto de infração estão enumerados em legislação própria, não se justificamos a nulidade do lançamento a falta da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, mormente se o sujeito passivo demonstra conhecer os fatos motivadores da autuação, ao manifestar sua defesa.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

LUCRO REAL. COMPRAS NÃO REGISTRADAS. OMISSÃO DE RECEITAS. A falta de registros contábeis e fiscais de compra de mercadorias, quando devidamente comprovada, autoriza a presunção de que os valores dessa aquisição foram pagos com recursos oriundos



3

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

4

de receitas anteriores auferidas à margem da escrituração comercial e fiscal.

Normas Gerais de Direito Tributário

MULTA. RETROATIVIDADE. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Outros Tributos ou Contribuições

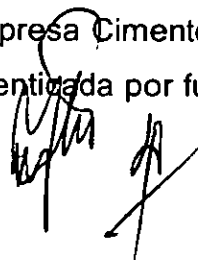
DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, no caso referentes à CSLL, PIS, Cofins e IRPF, quanto à mesma matéria fática."

Intimada da decisão, em 03.07.2002 (fls. 447), a recorrente interpôs nova peça recursal em 26.07.2002 (fls. 448 a 507), que foi apoiada em arrolamento de bens e teve seguimento determinado pelo despacho de fls. 544 e 545.

O recurso voluntário inicia com ataque ao depósito recursal de 30%, que, afinal não produz efeitos, uma vez que a recorrente acabou por formalizar o arrolamento de bens.

Segue-se a formalização de preliminares de decadência e de prescrição. No entender da recorrente, a declaração de nulidade da decisão de primeiro grau representou necessária nulidade também do lançamento a que ela se referia e que, tendo havido novo julgamento e nova cobrança, em 2002, estaria diante de novo lançamento, o que não poderia ocorrer relativamente a fatos ocorridos nos anos de 1994 e 1995.

A recorrente tece comentários acerca da validade da documentação utilizada pela fiscalização, alegando tratar-se de cópias e alerta que a juntada de documentos via fax está condicionada à posterior juntada dos documentos originais, mencionando principalmente a relação fornecida pela empresa Cimento Cauê, referindo-se às relações de fls. 34 e 130, sendo que a primeira foi autenticada por funcionário da SRRF,



4

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

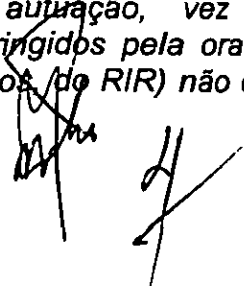
5

que afirma tratar-se de cópia fiel da original, sendo que tal original é documento transmitido por fax, como se verifica na borda superior, o mesmo ocorrendo com relação à lista de fls. 129 e 130.

Traz, ainda (fls. 476 e 477), textualmente:

"Em suma, depreende-se, da leitura dos excertos acima colacionados:

- a) há indícios no processo de que as compras de mercadorias foram realizadas por empresas homônima;*
- b) há indícios no processo de que houve, efetivamente, roubo de mercadorias (cimento), o que acarreta a baixa de estoques por perdas, não sendo contabilizados a título de Custo das Mercadorias Vendidas, como conta redutora das Receitas Líquidas de Vendas. E este registro contábil não caracteriza omissão de receitas, como veremos oportunamente;*
- c) demonstrativos não conclusivos, em relação às notas fiscais referentes às compras não contabilizadas;*
- d) o procedimento fiscal não oferece prova concreta e conclusiva sobre alguma modalidade de omissão de receita;*
- e) não há indícios de que as mercadorias compradas e não contabilizadas tenham saído sem a respectiva emissão das notas fiscais correspondentes. Logo, não foram afetadas as contribuições sociais PIS e COFINS, que incidem diretamente sobre o faturamento, nem tampouco o IR e a CSLL, que incidem sobre o resultado depois de deduzidos os custos e despesas operacionais e não-operacionais;*
- f) a origem dos recursos encontra-se na própria conta corrente da ora Recorrente;*
- g) não se provou que os recursos empregados no pagamento das compras não contabilizadas não foram oferecidos à tributação, principalmente porque estes estavam devidamente depositados na conta corrente bancária, como assevera a própria Fiscalização. O ônus da prova caberia a esta, que é efetivamente quem argúi a existência da infração;*
- h) as compras não contabilizadas em Estoques de Mercadorias para Revenda deixaram de compor os custos da Recorrente, aumentando o seu Lucro Líquido do Exercício, gerando conseqüentemente maior parcela a recolher a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;*
- i) há capitulação indevida da autuação, vez que os artigos colacionados no AIIM como infringidos pela ora Recorrente (arts. 228 e 299, dentre outros genéricos do RIR) não correspondem aos*



5

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

6

- fatos alegados. Conseqüentemente, a presunção legal deve observar as formas tipificadas na lei tributária, não se enquadrando a falta de registro de compras como omissão de receitas;*
- j) a cominação de penalidades deve ser interpretada da forma mais favorável ao contribuinte, nos termos do Código Tributário Nacional;*
 - k) e, por fim, a omissão de compras serve apenas para demonstrar que a empresa, ora Recorrente, deixou de reconhecer custos do período, não se constituindo em indicador suficiente à comprovação da alegada omissão, cuja busca não foi aprofundada pelo Fisco no curso da ação fiscal."*

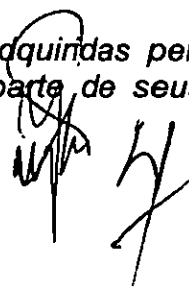
Descreve, a seguir, os procedimentos contábeis da empresa, mesmo sem trazer cópias de seu livro diário, e repete ter ocorrido furto de mercadorias, como demonstrado na impugnação.

Afirma ainda que, salvo com relação a valores correspondentes a erros da Cauê, todos os recursos utilizados pela fiscalização para comprovar a ocorrência dos pagamentos da notas fiscais, que não teriam sido contabilizadas, foram retirados de seu caixa, ou mais precisamente, de sua conta bancária, uma vez que foram comprovados por cheques sacados de suas contas bancárias e compensados pela empresa Cimento Cauê, conforme sua própria declaração.

Trouxe, ainda, afirmativas que se resumem no tópico de fls. 487:

"Em suma:

- a) os cheques da Recorrente, devidamente assinados e em branco, permaneciam em poder da Cimento Cauê, que os preenchia quando da emissão das notas fiscais, afrontando comezinhos princípios de controle interno;*
- b) a Cimento Cauê despachava as mercadorias para a Recorrente, ocorrendo redespachos das mesmas;*
- c) a Cimento Cauê emitiu cheques de terceiros para pagamento de compras efetuadas pela Recorrente (cheques n.ºs 44.497, 44.498 e 44.500);*
- d) houve desvios de mercadorias adquiridas pela Recorrente, pagas com recursos de terceiros, por parte de seus funcionários, como demonstrado no Inquérito Policial;*



6

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

7

e) o Auditor Fiscal, ciente destes fatos, não analisou detidamente o sistema de controle interno da Cimento Cauê.

Logo, não pode ser caracterizada a omissão de receitas em face do disposto nos parágrafos precedentes.

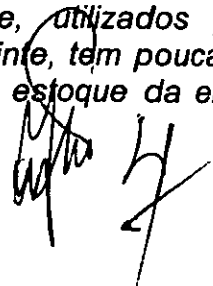
Argumenta ainda, que a não contabilização de notas de compra implicam em que o resultado contábil não considera tais compras como sendo despesas ou custos, o que não beneficia em nada a empresa, e procede a farto demonstrativo contábil sobre os lançamentos hipoteticamente praticados.

Ressalta que a capitulação legal da exigência apontou o artigo 228 do RIR/94, que representa a tipificação própria de passivo fictício ou saldo credor de caixa, situações não comprovadas e nem demonstradas pela fiscalização, já que a autuação ocorreu por omissão de receitas baseada na omissão de registro de compras. Ainda, na capitulação legal, consta o artigo 229 do RIR/99, que corresponde à possibilidade de medir a omissão de receitas pelo montante de suprimentos financeiros efetivados em nome ou a favor de administrador ou sócio, situação que também não foi constatada no processo, já que nunca houve suprimento de caixa por sócio ou administrador que tenha sido constatado e solicitada sua comprovação. Portanto, o auto de infração deveria ser cancelado.

Alega ter havido excessos da fiscalização e pede tutela antecipada contra o depósito de recursal 30%.

A decisão recorrida baseou-se solidamente no voto vencedor que determinou a nulidade da decisão anterior, tendo mantido a exigência basicamente diante da comprovação de que as notas fiscais relacionadas correspondiam a compras não contabilizadas, com algumas nuances, como expressamente contidas na peça decisória:

"No que tange ao mérito, o lançamento está fulcrado na existência de recursos estranhos à contabilidade, utilizados para compra não escriturada de cimento. Por conseguinte, tem pouca importância o fato de a mercadoria não ter entrado no estoque da empresa ou ter sido



7

Processo n.º : 10630.000315/96-82
Acórdão n.º : 105-14.268

furtada após sua entrada. A infração reputa-se comprovada caso confirmada a realização de pagamentos relativos às compras omitidas e sendo a origem dos recursos utilizados desconhecida. Para tanto é fundamental a análise da documentação apensada aos autos feita a seguir."

"Em virtude da primeira diligência demandada pelo Conselho de Contribuintes, o atuante carrou aos autos os extratos bancários de fls. 248/265, os quais demonstram que os cheques constantes das relações de fls. 34 e 130 pertenciam à contribuinte e foram debitados de sua conta corrente por meio de compensação. Exceção a esse fato, reconhecida pela própria autoridade diligenciadora, são os cheques de n.º 44.497, 44.498 e 44.500, os quais, segundo informação do Banco Itaú S.A., à fl. 278, não pertenciam a lotes de talões emitidos para a contribuinte.

Sendo assim, pelo que consta dos autos, a importância concernente aos três cheques não pode ser considerada a título de pagamento de compras omitidas. Quanto aos demais cheques deve ainda ser confirmado se eles de fato foram utilizados para quitação de compras não registradas pela fiscalizada, conforme informou a fornecedora nas fls. 34 e 130."

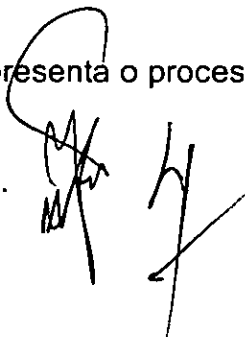
"Destarte, executados os valores relativos à nota fiscal n.º 153840 (não autuada) e aos cheques 44.497, 44.498 e 44.500, entendendo fechado o ciclo lógico suficiente para o lançamento não logrou elidir: notas fiscais não contabilizadas (fls. 38 e 42/105); cheques compensados (fls. 248/265); correlação entre os cheques e as notas fiscais (fls. 34, 130 e 402/406); e origem dos recursos utilizados para as compras não esclarecida pela fiscalizada (fls. 35 e 37)."

(destaques na original)

Para completar o relatório, faço a leitura do relatório formalizado quando do primeiro julgamento, em 27 de janeiro de 1999, que originou a primeira diligência, determinada pela Resolução n.º 105-1.037.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso já teve sua admissibilidade aceita na sessão de 27 de janeiro de 1999, voltando a apresentar condições de admissibilidade, agora, novamente preparado, estando pronto para julgamento.

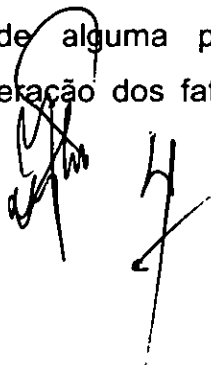
As preliminares oferecidas se ligam à nova decisão prolatada pela autoridade julgadora de primeiro grau e iniciam pela consideração de que a nulidade da decisão se comunicaria com o lançamento, provocando sua nulidade.

Isso não ocorre efetivamente, uma vez que a nulidade somente alcança uma fase processual e produz efeitos aos procedimentos futuros, a contar dela, nunca sobre os fatos anteriores, como o lançamento.

Dessa forma, nem é possível considerar um segundo lançamento a intimação de cobrança produzida em função no novo julgamento, determinado que foi exclusivamente para assegurar direitos à recorrente, não servindo a data de tal procedimento como válida para parametrar quaisquer efeitos decadenciais.

Assim, ambas preliminares devem ser rejeitadas, a de nulidade e do impedimento de lançar pelos efeitos decadenciais.

O processo, sem dúvida teve sua formação de forma tumultuada e com embasamento em documentos de alguma precariedade, inicialmente, mas houve considerável esforço para a recuperação dos fatos e documentos que pudessem tornar claros os fatos sob exame.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

Processo n.º : 10630.000315/96-82
Acórdão n.º : 105-14.268

A capitulação legal constante do auto de infração (fls. 04), é a seguinte:

"ENQUADRAMENTO LEGAL:

Artigos 193; 194; 195, inciso II; 197; 224; 225; 226; 227; 228, parágrafo único; 229; 739 e 892 do RIR/94"

A leitura dos artigos mencionados indica serem, em sua maioria amplos e relativos a situações gerais de considerar receitas ou aplicar o princípio da universalidade da escrituração.

Dois deles, porém, mencionam tipos legais devidamente caracterizados, e que devem ser lembrados em função do princípio da tipicidade cerrada.

São os artigos 228, parágrafo único e 229, cuja matriz legal são os artigos 12, § 2º, e 12 § 3º, do Decreto-lei n.º 1.598/77¹, e dizem respeito, respectivamente, aos tipos fiscais de saldo credor de caixa, passivo fictício e suprimento de caixa por administrador ou sócio.

Efetivamente, a descrição dos fatos conduz à conclusão de que nenhum desses tipos foi caracterizado, o que, por si só, seria suficiente para provocar o cancelamento da exigência.

¹ *"Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados."*

(...)

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

§ 3º - Provada, por indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor de recursos de caixa fornecidos à sociedade por administradores, sócios da sociedade de pessoas, ou pela acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

Nenhum desses artigos define o tipo legal descrito no auto de infração, sendo inadequada a capitulação legal trazida aos autos, portanto, o que contraria a necessária tipificação cerrada acolhida por nosso sistema tributário.

Ainda, como se verá adiante, mesmo no referencial da descrição dos fatos o lançamento não se sustenta.

Porém, a descrição dos fatos procedida por ocasião do lançamento e o embasamento da decisão recorrida conduzem a uma situação caracterizada pela presunção de omissão de receitas baseada na constatação da existência de compra de mercadorias não contabilizadas, tanto que foi assim produzida (fls. 04):

“Omissão de receita operacional, caracterizada pela não contabilização de compras de mercadorias, que se presumem feitas com recursos não oferecidos à tributação, uma vez que sua origem não foi comprovada pelo contribuinte, conforme provas em anexo.”

A empresa, por ocasião da diligência que lhe intimou a apresentar os extratos bancários, não forneceu à fiscalização seus livros fiscais mas colaborou autorizando ao Banco Itaú a fornecer-lhe diretamente extratos bancários, sem sequer examiná-los antes, o que comprova sua colaboração com a ação fiscalizadora.

A fiscalização, no relatório da diligência afirma que *“de posse destes documentos, constatamos que os cheques relacionados foram efetivamente emitidos pelo contribuinte e devidamente compensados;”*.

Em exame da documentação, a recorrente constatou que os cheques n.º 44497, 44498 e 44500 não constavam dos extratos nem eram de sua emissão e, obtiveram, do Banco Itaú, o documento de fls. 278 que declara não terem sido entregues à empresa os respectivos talões de cheque.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

12

Sem dúvida o processo se formou exclusivamente a partir de documentos obtidos na empresa Cimento Cauê s.a e tem como característica a afirmativa da fiscalização de que algumas notas fiscais de fornecimento de cimento para a recorrente não foram contabilizadas, combinada com relação de cheques que teriam sido usados para o pagamento das referidas notas fiscais. A recorrente, por seu lado, centra sua defesa na afirmativa de que a mercadoria nunca foi por ela efetivamente adquirida, que funcionário seu foi processado criminalmente por desvio de mercadorias e que se algum esquema existiu, ele foi urdido dentro da empresa Cimento Cauê s.a.

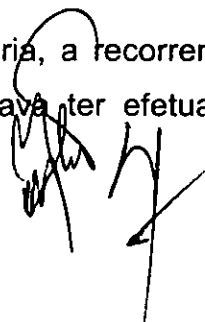
Matéria exclusivamente de prova, deve ter sua apreciação diante dos fatos trazidos ao processo e provas juntadas.

A empresa Cimento Cauê s.a forneceu à fiscalização, uma relação de cheques de alegada emissão da recorrente e que teriam servido para o pagamento de notas fiscais de fornecimento.

Estranhamente, a relação que foi juntada quase dois anos depois (fls. 130) contém relação de cheques emitidos e deve servir de complemento à relação de fls. 34 (29.03.96).

Examinando as cópias de notas fiscais da empresa Cimento Cauê s.a, que não teriam sido contabilizadas pela recorrente, observo que nenhuma delas apresenta a assinatura de recebimento da mercadoria. Talvez por não ser a via a este fim destinada. Mas constato que em sua quase totalidade consta a indicação de ter sido transportada pela Cesa Cia Empreendimentos Sabará, sendo motorista o Sr. Carlos Alberto Alves Marcondes e veículo transportador de Placas GLK-7145 (fls. 55 a 105).

Ainda na fase impugnatória, a recorrente juntou declaração do Sr. Carlos Alberto Marcondes (fls. 126), que afirmava ter efetuado transportes de mercadorias da

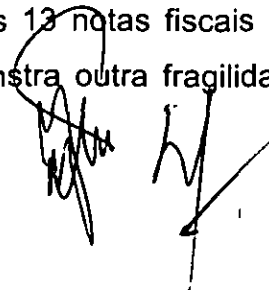


12

fábrica da Cimento Cauê s.a e que apesar de se destinarem à recorrente, "(...) então efetuava a descarga para outra Cliente de Cimento Cauê s.a que se dispunha a recebê-la."

Se não dirime a questão, a declaração, ao menos indica que algumas vezes a mercadoria destinada à recorrente, não é possível precisar quantas, por impossibilidade de descarga no seu endereço, era destinada a outra cliente da Cimento Cauê s.a. Observo que a declaração não afirmou ser a mercadoria transferida para algum cliente da recorrente, mas da fabricante. Isso reforça a possibilidade de que a relação fornecida pela Cimento Cauê s/a apresenta falhas, já que o próprio transportador das mercadorias referentes às notas fiscais mencionadas afirma que alguma vez a destinou a outras empresas clientes da Cimento Cauê s/a, que não a recorrente.

Outro fato que se apresenta com importância é que a relação dos pagamentos declarados pela fabricante está contida em dois documentos. O primeiro é a relação de fls. 34, constante de 19 pagamentos, remetida pela fiscalização por fax em 11.03.96 e com autenticação como sendo cópia da original em 29.03.96 (a original não consta do processo). Ela contém referência às notas fiscais emitidas a partir de 02.05.96. O segundo é a relação de fls. 130, exatamente aquela cujos problemas de data foram comentados no voto anterior, que contém a indicação de pagamentos das demais notas fiscais consideradas pela fiscalização como não contabilizadas, contendo, inclusive as notas fiscais de março e abril de 96. Esta segunda relação autenticada (pelo que verifiquei, acho que foi autenticada a partir de uma transmissão por fax) e juntada ao processo quase dois anos depois de sua data original, que se presume devesse ser a data de sua expedição, contém a referência a 13 notas fiscais cujo pagamento se teria procedido por cheques do Banco 341. Pelo processo observa-se que 341 é o código do Banco Itaú s/a . Consta a fls. 278 declaração do Banco Itaú s/a de que os cheques indicados pela Cimento Cauê s/a como sendo usados no pagamento das 13 notas fiscais não pertencem a lotes de talões emitidos para a empresa, o que demonstra outra fragilidade das relações fornecidas pela Cimento Cauê s/a.

Two handwritten signatures in black ink, one larger and more stylized than the other, positioned at the bottom of the text.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

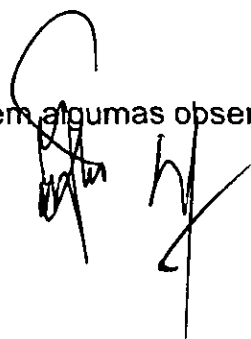
14

Quando da realização da diligência, fls. 266 e 267, além da menção à constatação de datas diferenciadas relativas ao documento de fls. 130, o autor do feito se limita a afirmar que *“d) de posse destes documentos, constatamos que os cheques relacionados foram efetivamente emitidos pelo contribuinte e devidamente compensados”* e *“f) fica totalmente prejudicada a alegação de que as compras em questão poderiam ter sido feitas por empresas homônimas, já que foram pagas pela autuada. Além disso, mesmo que as mercadorias não tivessem entrado no estoque da autuada, subsistiria o Auto de Infração, que se prende à existência de recursos paralelos à escrituração, utilizados para a quitação das operações, o que resta comprovado;”*.

Sem dúvida o autor do feito incorreu em evidente equívoco, uma vez que o exame dos extratos bancários existentes no processo e que foram, mediante autorização expressa da recorrente fornecidos diretamente pelo Banco para a Fiscalização, indica que os cheques n.º 44497, 44498 e 44500 não constam deles, o que confirma a declaração prestada pelo Banco Itaú s/a . Para tal conclusão basta o exame de fls. 248 a 265, cópias dos extratos, juntadas pela fiscalização e por ela assinalados com tinta hidrocor amarela em todos os cheques que constam da lista, onde não se encontra aqueles constantes da declaração do Banco Itaí s/a .

Por derradeiro, sobre o assunto, a recorrente quando teve oportunidade de se manifestar sobre o conteúdo da diligência, época em que solicitou e recebeu cópia integral do processo, e quando, presumo, tomou ciência da relação de fls. 130, reiterou suas razões básicas e encaminhou demonstrativo detalhado relativo à emissão de cada cheque mencionado pela Cimento Cauê s/a, correlacionando com as notas fiscais a que corresponderam e juntando a primeira via de tais notas fiscais. Isso consta a fls. 268 e seguintes.

Dessa manifestação decorrem algumas observações.



14

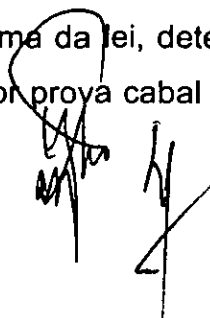
Consta da relação de notas fiscais de compras não contabilizadas a nota fiscal nº 153.840, de 29.07.94 (fls. 38). Não consta, porém, tal nota fiscal na relação de pagamentos fornecida pela Cimento Cauê s/a de fls. 34, nem naquela complementar de fls. 130. Poderia ser outra nota fiscal emitida pela fabricante sem que houvesse o pagamento pela recorrente.

E o argumento que mais me sensibiliza: a manifestação sobre o relatório da diligência traz a fls. 269 e 270 a relação detalhada de todos os cheques que a Cimento Cauê s/a disse terem sido emitidos pela recorrente para o pagamento das notas fiscais não contabilizadas, menos aqueles cuja emissão não foi feita pela recorrente, correlacionando seus valores e datas com notas fiscais de fornecimento de cimento pela Cimentos Cauê s/a, juntando as vias originais de tais notas fiscais, mas sendo elas de números diferentes daqueles números indicados pela fabricante.

Assim, ficando comprovado que o motorista que efetuou o transporte da mercadoria correspondente à maioria das notas fiscais não contabilizadas; que parte dos pagamentos foi efetuado com cheques que não foram de emissão da recorrente e que os demais cheques indicados pela Cimento Cauê s/a foram correlacionados objetivamente pela recorrente, entendo que as provas que embasaram o lançamento não se respaldam em fatos concretos que possam assegurar sua manutenção. Por isso entendo que se deva cancelar a exigência, pelo provimento ao recurso.

Voltando, ainda, ao motivo da autuação, objetivamente, a questão a ser finalmente dirimida é claramente localizada no campo das presunções.

De duas uma. Ou a presunção é legal e necessita apenas da caracterização do elemento fático para que se conclua, na forma da lei, determinada consequência, ou, a presunção é simples e deve ser referendada por prova cabal da ocorrência do fato gerador do tributo.



O advento do Código Tributário Nacional, ancorado nos preceitos constitucionais, consagrou o princípio da reserva legal na atividade administrativa do lançamento.

Diante disso, a presunção somente se sublima na hipótese da sua previsão legal, como nos casos dos artigos 228 (saldo credor de caixa e passivo fictício) e 229 (omissão de receita arbitrada com base em suprimentos de caixa por sócios ou administradores). Cito tais artigos do RIR/94 por serem embaixadores da exigência questionada e por estar vigente no período alcançado pelo lançamento (ano de 1994), além de estarem consignados na capitulação legal, apesar de não se adequarem à descrição dos fatos tributados.

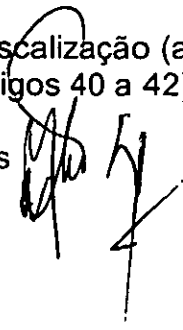
Claramente nenhum dos tipos acima mencionados corresponde à descrição da situação fática ensejadora da exigência. Logo não se trata de previsão legal tipificada.

O auto de infração, como visto, não definiu qualquer tipificação legal adequada, contentando-se em mencionar situação genérica, o que reforça o entendimento expresso pela autuada de que operou em presunção simples.

Bem verdade que, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 27.12.96 (DOU de 30.12.96), já em 1997, o seu artigo 40 instituiu o tipo que se amoldaria ao lançamento gerreado.

Vejamos o seu texto:

LEI 9.430 DE 27/12/1996 - DOU 30/12/1996
Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as Contribuições para a
Seguridade Social, o Processo Administrativo de Consulta e dá outras
providências.
CAPÍTULO IV - Procedimentos de Fiscalização (artigos 32 a 47)
SEÇÃO IV - Omissão de Receita (artigos 40 a 42)
TEXTO:
Falta de Escrituração de Pagamentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000315/96-82

Acórdão n.º : 105-14.268

17

“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.”
(destaquei).

A par de esclarecer a tributação sobre a omissão de pagamentos, evidentemente, neste contexto incluindo as compras, consideradas na data do pagamento omitido e devidamente comprovado, estava criado o tipo com base na presunção legal.

À época dos fatos, porém, por inexistir a previsão legal acima, o que representou falta de tipificação, não podia a fiscalização, sem provas diretas, exercitar validamente a presunção adotada.

É oportuno comentar o que efetivamente representa a tipificação legal calcada na presunção.

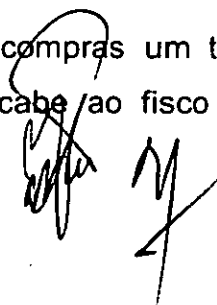
Ela simplesmente serve para transferir o ônus da prova.

Existindo a presunção legal, ela beneficia o fisco, que não necessita provar o que ela pressupõe, transferindo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Inexistindo a tipificação fiscal baseada na presunção legal, o ônus da prova permanece com quem alega a existência da fraude ou omissão de pagamento ou lançamento de tributo, ou seja, a prova cabe ao fisco.

Como no presente caso, é comum a fiscalização buscar o caminho da presunção procurando inverter o ônus da prova.

Não sendo a omissão de registro de compras um tipo amparado pela presunção legal conclusiva pela omissão de receita, cabe ao fisco comprovar que tal



17

Processo n.º : 10630.000315/96-82
Acórdão n.º : 105-14.268

omissão de receita efetivamente existe. Bem verdade que a omissão no registro das compras é um indício de que pode ter havido omissão de receita.

Porém, caberia ao fisco comprovar a omissão de receita, uma vez que a ele se atribui a afirmativa pela via travessa da presunção.

Vem este Colegiado, majoritariamente, decidindo que em casos da constatação de omissão de compras, deve a fiscalização aprofundar a ação fiscal na busca de prova objetiva de omissão de receita, até porque, os efeitos da falta de registro de compras no resultado fiscal e contábil da empresa são variados.

Vejamos.

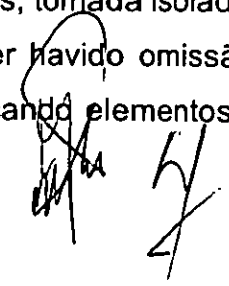
Se a empresa omitiu compras mas tem tais compras relacionadas em seu estoque do final do período, sem dúvida procedeu a uma compensação de resultado. Se omitiu receita de um lado, teve uma redução dos custos dos produtos vendidos, provocando efeito compensatório.

Se omitiu compras e declarou a venda dos produtos cuja compra foi omitida, seguramente, houve outra forma de compensação.

E, veja-se que tais fatos somente podem ser detectados em levantamento permanente de estoques ou em levantamento específico apurado.

Assim, a omissão de compras serve apenas para uma conclusão lógica, que fica, por si, provada: que houve insuficiência de custos.

Parece-me que a falta de registro de compras, tomada isoladamente, não se constitui em indicador suficiente para a comprovação de ter havido omissão de receita, o que exigiria do fisco o aprofundamento da ação fiscal buscando elementos probantes que



configuram a movimentação de recursos à margem da contabilidade ou que definam operações de omissão de receita vinculadas.

Estamos diante de um indício, apenas, sem que o exercício da prova tenha sido cabalmente concluído.

Nessa linha, vem a Câmara Superior de Recursos Fiscais, seguindo a jurisprudência dominante no Colegiado, como se observa de sua jurisprudência mais reiterada:

Sessão de 29 de outubro de 1991 Acórdão n.º CSRF/01-01.197
Recurso n.º RP/101-0.142

IRPJ - FALTA DE REGISTRO DE COMPRA - OMISSÃO DE RECEITA
- A falta de registro de compras pode, de um lado, revelar a ocorrência de omissão de receita, mas, de outro, diminuir o custo das mercadorias vendidas, tomando, assim, o fato tributariamente irrelevante, uma vez que, no caso, houve o registro de venda sem o correspondente custo.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Benedicto Onofre Evangelista e Márcio Machado Caldeira, que votaram pelo provimento do recurso. Relator Manoel Antônio Gadelha Dias

DOU em 20.02.97, pág. 3113

Sessão de 29 de outubro de 1991 Acórdão n.º CSRF/01-01.210
Recurso n.º RP/101-0.147

IRPJ - FALTA DE REGISTRO DE COMPRA - OMISSÃO DE RECEITA
- O valor das compras não escrituradas não serve, por si só, como parâmetro para a apuração das receitas omitidas, recomendando, cada caso, procedimentos complementares de auditoria.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Benedicto Onofre Evangelista e Márcio Machado Caldeira, que votaram pelo provimento do recurso. Relator Manoel Antônio Gadelha Dias

DOU em 20.02.97, pág. 3113

Sessão de 06 de dezembro de 1991 ACORDÃO N.º CSRF/01-01.267
RECURSO N.º RP/101-0.111.

IRPJ - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS - *O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não autoriza inferir, como consequência lógica e imediata, haver a pessoa*

Processo n.º : 10630.000315/96-82
Acórdão n.º : 105-14.268

jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando a Fiscalização não evidenciar que o resultado das vendas dos produtos cujos custos não foram contabilizados, deixou de ser oferecido à tributação. Recurso especial improvido.

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros João Dias Neto e Márcio Machado Caldeira, que proviam o recurso. Sala das Sessões (DF) em 06 de dezembro de 1991. Mariam Seif - Presidente. Sebastião Rodrigues Cabral - Relator.

CSRF.01.01.278 em 06.12.92 Recurso n.º RP/101-0.124 **IRPJ - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS** - *O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não autoriza inferir, como consequência lógica e imediata, haver a pessoa jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando restar evidenciado que o resultado das vendas dos produtos cujos não foram contabilizados, foi oferecido à tributação. Negado provimento. Maioria. Relator Sebastião Rodrigues Cabral.*

CSRF.01.01.279 em 06.12.91 recurso RP/101-0.125 Distribuidora de Baterias Confiança Ltda.

I. R. P. J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS - *O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não autoriza inferir, como consequência lógica e imediata, haver a pessoa jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando a Fiscalização não evidenciar que o resultado das vendas dos produtos cujos custos não foram contabilizados, deixou de ser oferecido à tributação. Recurso Especial improvido.*

Negar provimento. Maioria, vencidos João Dias Neto e Márcio Machado Caldeira. Relator Sebastião Rodrigues Cabral.

CSRF.01.01.409 em 19.11.92 Recurso n.º RP/102-0.185 **OMISSÃO DE RECEITA** - *A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação. A omissão de compras é mero indício que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscalizadora*

NEGAR provimento. Maioria. Relator Afonso Celso Mattos Lourenço.

CSRF.01.01.453 em 20.11.92 Recurso n.º RP/101-0.100 Ótica Classic Ltda.

I.R.P.J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS - OMISSÃO DE COMPRAS - *O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não*

Processo n.º : 10630.000315/96-82
Acórdão n.º : 105-14.268

autoriza inferir , como conseqüência lógica e imediata, haver a pessoa jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando a Fiscalização não evidenciar que o resultado das vendas dos produtos cujos custos não foram contabilizados, deixou de ser oferecido à tributação.

Negar provimento. Maioria, vencido Cândido Rodrigues Neuber. Relator Marian Seif.

CSRF.01.01.483 em 20.11.92 Recurso n.º RP/101-0.126 Bohana & Cia Ltda.

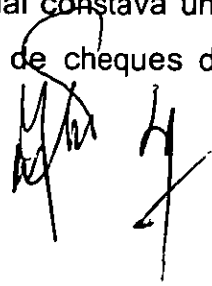
IRPJ - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS. OFERECIMENTO DO PRODUTO DAS VENDAS À TRIBUTAÇÃO. *Ocorrendo o fato de a pessoa jurídica omitir de seus registros contábeis e fiscais, aquisições de mercadorias e, por outro lado, restando evidenciado que o produto das vendas dessas mercadorias foi registrado como receitas de vendas, afastada está a presunção de anteriores omissões no registro de receitas, caracterizadas por compras não registradas, vez que o montante apropriado engloba eventuais ganhos obtidos em sucessivas operações realizadas com recursos à margem da escrituração, já que os custos correspondentes não estão apropriados. Recurso Especial a que se nega provimento.*

Negar provimento. Maioria de votos, vencido Cândido Rodrigues Neuber. Relator Sebastião Rodrigues Cabral.

Fico, portanto, com a clara e dominante jurisprudência acerca da impossibilidade de se presumir a existência concreta de omissão de receita a partir da constatação de omissão de compras, a cuja conclusão atrelo toda a argumentação exposta nos votos acima mencionados e no raciocínio desenvolvido no presente voto, na linha trilhada exaustivamente pelo Colegiado, por suas diversas Câmaras encarregadas do julgamento do IRPJ bem como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Cabe, ainda, uma reflexão oportuna.

A fiscalização embasou a exigência no ato de que algumas notas fiscais de compras não teriam sido contabilizadas. E adotou como prova disso a existência de tais notas, a partir de declaração da empresa Cimento Cauê, na qual constava uma correlação direta entre cada nota fiscal e o cheque emitido do talonário de cheques da recorrente,



entendendo que tais pagamentos ocorreram em condições assim descritas na peça decisória recorrida:

“No que tange ao mérito, o lançamento está fulcrado na existência de recursos estranhos à contabilidade, utilizados para compra não escriturada de cimento.”

Como poderiam ser os recursos usados para pagamento das compras mencionadas como não escrituradas classificados de *“estranhos à sociedade”* se tais recursos estavam depositados em sua conta bancária, como sobejamente demonstrado no processo.

Ora, se os recursos estavam na conta bancária da recorrente, os recursos eram de propriedade da sociedade e a fiscalização poderia ter perquirido acerca de sua origem, em cuja pesquisa poderia acabar encontrando alguma irregularidade, mas, o uso de recursos existentes nas contas bancárias serve muito mais para demonstrar a regularidade de sua origem do que para embasar presunção de omissão de receitas baseadas na omissão de compras pagas com tais recursos.

Às exigências decorrentes cabe a aplicação do mesmo raciocínio e, pelo princípio da decorrência processual, deve ser aplicada a mesma decisão.

Assim, pelo que consta do processo, voto por conhecer do recurso, para afastar a preliminar de nulidade do lançamento, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 2003.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

