



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10640.001180/2001-54
Recurso nº : 128.422
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1991 e 1992
Recorrente : INDEQUIL – INDÚSTRIA DE DERIVADOS QUÍMICOS LTDA.
Recorrida : DRJ – JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 22 de agosto de 2002
Acórdão nº : 108-07.076

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - Incabível o lançamento apoiado apenas em indícios de omissão de receitas, sem suporte em procedimentos de auditoria que caracterizem o fato detectado como infração à legislação tributária.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA – SUPERVENIÊNCIA ATIVA - A sistemática de registrar a débito da conta Caixa cheques que foram efetivamente compensados não constitui por si só presunção a ensejar tributação. Não obstante, deve a contribuinte demonstrar a efetividade dos valores lançados no Caixa por meio de comprovação da escrituração dos créditos correspondentes. Não comprovando a empresa esta saída, é legítima a recomposição do saldo de "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. Apenas a conseqüente apuração de Saldo Credor de Caixa evidencia a prática de omissão de receitas, não podendo o Fisco sob o argumento de ocorrência de superveniência ativa elastecer o conceito desta presunção legal e efetuar o lançamento com base no montante dos cheques questionados.

PIS - FINSOCIAL E CSL – LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do imposto de renda pessoa jurídica faz coisa julgada nos dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por INDEQUIL – INDÚSTRIA DE DERIVADOS QUÍMICOS LTDA.

Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

ACORDAM os Membros da Oitava 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.



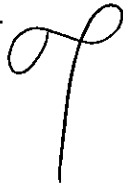
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

Recurso nº : 128.422
Recorrente : INDEQUIL – INDÚSTRIA DE DERIVADOS QUÍMICOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Indequil – Indústria de Derivados Químicos Ltda. foram lavrados auto de infração do IRPJ, fls. 05/09, e seus decorrentes, PIS, fls. 10/13, Finsocial, fls. 14/17 e CSL, fls. 22/25, por ter a fiscalização constatado nos exercícios de 1991 e 1992, períodos-base de 1990 e 1991, a seguinte irregularidade descrita às fls. 37/42 do Termo de Verificação Fiscal: omissão de receitas pela ocorrência de Superveniência Ativa, representada pelos valores de cheques lançados a débito da conta Caixa e que foram compensados em instituição financeira, não sendo identificados os pagamentos a que se destinavam e o respectivo registro contábil, presumindo-se, por conseguinte, que os recursos escriturados na referida conta que deram cobertura a outras saídas em outras datas posteriores, são provenientes de origens não comprovadas.

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 06/02/95, em cujo arrazoado de fls. 66/88, alega em apertada síntese o seguinte:

1- que o fato descrito no auto de infração não se enquadra entre aqueles que o legislador definiu como caracterizador de omissão de receitas, art. 228 do RIR/94, saldo credor de caixa e passivo fictício;

2- a superveniência ativa argüida, e a omissão de receitas dela decorrente, situa-se na contramão da lei, pois segundo o texto legal a presunção caracteriza-se pela falta de origem de recurso de caixa e o fato relatado vincula-se à suposta falta de comprovação do destino dos cheques;

3- transcreve ementas de acórdãos deste Conselho para apoiar seu entendimento;

Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

4- não pode prosperar o lançamento com base em omissão de receita presumida, sobre fato não identificado como tal. A presunção alcança as receitas com origens nos recursos de caixa legitimamente registrados na contabilidade, ainda que a suplicante não lograsse identificar a sua destinação;

5- prova a destinação de inúmeros cheques debitados à conta Caixa relacionados pelo Fisco.

Às fls. 320/321 consta determinação de diligência para a verificação dos registros contábeis da destinação dos cheques relacionados pela empresa em sua impugnação.

Às fls. 325/327 consta relatório de diligência fiscal onde se conclui que parte dos cheques apresentados pela empresa encontra-se com sua destinação comprovada e registrada na contabilidade.

Em 23/12/97 foi prolatada a Decisão nº 2.663/97, da DRJ em Juiz de Fora, fls. 328/340, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
RECEITA OMITIDA
SUPERVENIÊNCIA ATIVA. Constitui omissão de receita a diferença entre o saldo contábil da conta Caixa, ajustado pelas exclusões dos cheques compensados cuja destinação não foi comprovada, e aquele declarado pelo contribuinte.
CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL
DECORRÊNCIA
OMISSÃO DE RECEITAS NA PESSOA JURÍDICA – Princípio de causa e efeito que impõe ao lançamento decorrente a mesma sorte do lançamento principal. Constatada a redução do resultado da pessoa jurídica, em face da identificação de receitas operacionais omitidas, é legítima a exigência da contribuição para o PIS incidente sobre aqueles valores.
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
DECORRÊNCIA*

Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

OMISSÃO DE RECEITAS NA PESSOA JURÍDICA - Em razão da íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente a mesma sorte do lançamento matriz. Constatada a redução indevida da base de cálculo do IRPJ, é legítima a exigência da Contribuição para o FINSOCIAL incidente sobre a parcela do IR omitida.

**SITEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO – Ficam cancelados o lançamento e a inscrição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente à Contribuição para o Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), sendo acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, com fulcro no artigo 18, inciso III, da Medida Provisória nº 1.542/96 e suas reedições.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
DECORRÊNCIA**

OMISSÃO DE RECEITAS NA PESSOA JURÍDICA – Princípio de causa e efeito que impõe ao lançamento decorrente a mesma sorte do lançamento matriz. A redução do lucro líquido verificada por infração à legislação do IRPJ leva à tributação das parcelas subtraídas ao crivo, tanto do IRPJ quanto da Contribuição Social Sobre o Lucro.

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

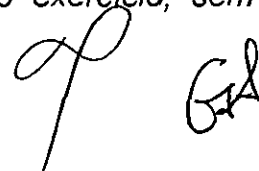
APLICAÇÃO. PENALIDADE – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

VIGÊNCIA. ENCARGOS RELATIVOS À TDR. Fica subtraída a aplicação do disposto no artigo 3º da Lei nº 8.218/91, no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991, conforme disposição contida no artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 032, de 09/04/97.

Lançamentos procedentes em parte.

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
DECORRÊNCIA**

OMISSÃO DE RECEITAS NA PESSOA JURÍDICA – O artigo 36, § único, alínea “a”, da Lei 7.713/88, ao instituir a incidência do imposto na fonte à alíquota de 8% sobre os lucros que não tenham sido tributados na forma do artigo 35, revogou, a partir de 01.01.89, o art. 8º do Decreto-lei 2.065/83, por estarem compreendidos no primeiro dispositivo os valores omitidos ou reduzidos na determinação do lucro líquido do exercício, sem


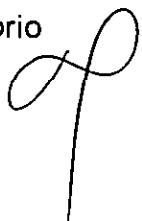


Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

*distinguir entre as formas, espontânea ou de ofício, de sua apuração.
Lançamento Improcedente.”*

Cientificada em 20/04/98, AR de fls. 344, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário, protocolizado em 20/05/98, em cujo arrazoado de fls. 347/348 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório



Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

VOTO

Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO – Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada da Decisão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, processo nº 13637.000156/2001-45, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 369, restar cumprido o que determina o § 3º, art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e Medida Provisória nº 1.973-63, de 29/06/2000.

A recorrente foi autuada por ter a fiscalização detectado a seguinte irregularidade nos anos de 1990 e 1991: omissão de receitas pela ocorrência de superveniência ativa representada pelos valores de cheques lançados a débito da conta Caixa e que foram compensados em instituição financeira, não sendo identificados os pagamentos a que se destinavam e os respectivos registros contábeis.

A tributação como omissão de receitas do montante dos cheques debitados ao Caixa como recurso, mas que na realidade foram compensados por meio de instituição bancária, não tem sido acatada pela jurisprudência majoritária desta Casa, pela falta de garantia mínima ao lançamento.



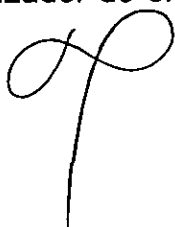
Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

Os fatos apurados foram tratados como caracterizadores por si só de infração à legislação tributária. A fiscalização ao analisá-los, concluiu, precipitadamente, que eles correspondiam a não escrituração de receitas. Esta ilação, entretanto, não pode ser considerada como fato gerador de tributo, porque cabia ao Fisco aprofundar seus procedimentos de auditoria, levantar outros elementos para robustecer os indícios de omissão de receitas que havia detectado, para ficar perfeitamente caracterizada a infração que estava sendo imputada à empresa.

Ainda que as irregularidades formais na movimentação de numerários possam ser consideradas o produto de procedimento anormal por parte da atuada, entendo que nada provam por si só, nem autorizam o lançamento fiscal. Quando muito podem constituir um indício que justifique aprofundamento da ação fiscal em torno de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

O que pretendia Fisco era que a atuada comprovasse o registro dos pagamentos a crédito da conta Caixa, para que fosse confirmada a neutralidade do procedimento contábil adotado, vulgarmente chamado de lançamento cruzado. Não logrando a empresa produzir essa prova, oriunda de sua própria escrituração, segue confirmada a acusação da impropriedade de registro a débito da conta "Caixa" dos valores dos questionados cheques que foram utilizados para pagamento a terceiros (cheques compensados).

Não sendo os referidos cheques válidos para comprovar o ingresso de numerário na conta "Caixa", o procedimento de auditoria a ser adotado deveria ter sido a exclusão dos seus valores e a recomposição do saldo de Caixa, apurando o Fisco saldo credor, caracterizador de omissão de registro de receitas, conforme previsto no art. 180 do RIR/80.



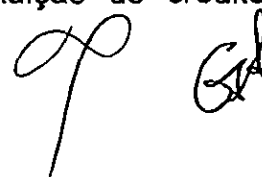
Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

Considerar pura e simplesmente como omissão de receitas o montante dos cheques compensados em instituição bancária, cuja destinação no Caixa a empresa não logrou comprovar, não me parece correto, porque o fato detectado pode evidenciar irregularidades na escrituração contábil que necessitam de aprofundamento investigatório para serem consideradas como infração à legislação tributária.

Dentre tais irregularidades podem ser apontadas as seguintes: os cheques compensados foram utilizados para pagamento de obrigações anteriormente registradas pela aquisição de bens ou despesas, o que geraria além de saldo majorado da conta Caixa, também uma majoração do Passivo, pela falta da baixa; serviram para pagamento de aquisições não registradas anteriormente, o que denotaria a ocorrência de omissão do registro de compras ou de despesas; por último, empréstimo ou distribuição de lucros aos sócios, pela destinação de tais cheques terem sido suas contas bancárias, o que resultaria na falta de baixa do Patrimônio Líquido, com suas implicações na correção monetária do Balanço, ou débito de Ativo, empréstimos a sócios, com a possibilidade da ocorrência de Distribuição Disfarçada de Lucros.

Constato, pelo resultado da diligência de fls. 325/327, que parte dos referidos cheques foram utilizados para pagamento de aquisições anteriormente não contabilizadas, caracterizador de omissão do registro de compras, fato tributariamente irrelevante, por não ter sido apropriado o custo correspondente. Além disso, os valores supridores do Caixa tiveram como origem conta bancária cuja movimentação estava devidamente contabilizada, devendo seus recursos, até prova em contrário, ser oriundos de receitas tributadas.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a large, stylized cursive mark, and the second is a smaller, more compact signature.

Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina *in Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, p. 146/147:

“Dever de prova e “in dubio contra fisco”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.”

O conhecimento teórico de certas características de determinado mercado não pode sustentar a exigência de tributos, sendo imprescindível a demonstração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conforme definido no art. 43 do CTN, que é, no caso, a aquisição da disponibilidade da renda, traduzida no conceito de lucro.

Cabe, ainda, transcrever texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:



Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

“Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126).”

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado, com a associação de indícios convergentes que levem à conclusão do que se está querendo provar.

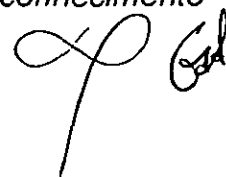
Sobre o assunto em questão, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, 2ª edição, fls. 92:

“Conceitos de Presunção e Indício.

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador. Indício é o fato conhecido (“factum probatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factum probandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: “Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito”.

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento



Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção. As presunções definem-se, assim, como... consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido”.

Esta matéria já foi examinada por este Tribunal Administrativo, sendo majoritário o entendimento anteriormente esposado, conforme se vê nos julgados a seguir, traduzidos nas seguintes ementas:

Acórdão CSRF/01-02.355

Superveniência Ativa. Nos casos de contabilização dos valores representados por cheques pelo critério de passagem pelo caixa, a acusação requer precisão e recomposição de contas, sob pena de tributação com fundamento em mera suspeita. Recurso negado.

Acórdão 108-05.801

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS – SUPERVENIÊNCIA ATIVA. A apuração de saldo credor na recomposição da conta Caixa, pela exclusão de valores ficticiamente ingressados, não autoriza tratar o saldo escritural apontado no balanço como superveniência ativa, tampouco a sua tributação como proveniente de receitas omitidas.

Acórdão 107-01.708

IRPJ. SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS. Somente através de auditoria de disponibilidades, em relação à existência física do numerário em caixa, eventualmente, poder-se-á constatar a existência de superveniências, descabendo tal afirmação quando se tornar impossível a contagem do mesmo. Saldo meramente escritural, para efeito de balanço, não resultante de contagem física do numerário, não enseja omissão de receita.

Acórdão 103-13.826

OMISSÃO DE RECEITA - CHEQUES COMPENSADOS, MAS LANÇADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA - Verificado lançamento contábil a débito da conta Caixa que corresponda, efetivamente a cheque sacado por compensação, não sendo o contribuinte capaz de apontar lançamento de estorno ou de crédito, na mesma conta, tendo como contrapartida a conta relativa ao pagamento efetuado, justifica-se a reconstituição do

Processo nº. : 10640.001180/2001-54
Acórdão nº. : 108-07.076

*saldo de Caixa pela exclusão do débito lançado e tributação do saldo credor então verificado, se for o caso, mas não a presunção de omissão de receita no valor do cheque emitido.
Recurso provido.*

Acórdão 101-93.741

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPERVENIÊNCIA ATIVA. O fato de o cheque emitido para pagamento de uma determinada obrigação ter sido compensado, por si só, não permite concluir que não tenha sido utilizado para a finalidade para a qual foi emitido. Sem a conferência física do saldo da conta Caixa no fechamento do balancete ou do balanço, não há como estabelecer presunção de que eventuais diferenças tenham sido supridas com receitas omitidas de vales-transporte que, em princípio não constitui receita da associação.

Assim, não pode subsistir o auto de infração do IRPJ, exigido com base em cheques compensados debitados a conta Caixa, por se tratar de tributação pautada em indícios, sem presunção de omissão de receitas prevista em Lei.

Lançamentos Decorrentes:

PIS - Finsocial - CSL

Os lançamentos do Finsocial - PIS e Contribuição Social Sobre o Lucro em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou crédito tributário do imposto de renda pessoa jurídica. Tendo em vista a estrita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida, onde foi dado provimento ao recurso.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar as exigências do IRPJ e seus decorrentes, PIS, Finsocial e Contribuição Social sobre o Lucro.

Sala das Sessões (DF), em 22 de agosto de 2002.


NELSON LÓSSO FILHO