

PROCESSO Nº.: 10680/002.800/92-81

Sessão em 16 de agosto de 1994

Acórdão nº. 107-1.444

Recurso nº.: 105.157- IRPJ - Ex.: 1988

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO EMÍLIO DELUCCA Ltda.

Recorrida : Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte - MG

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LIMITES DA PRESUNÇÃO

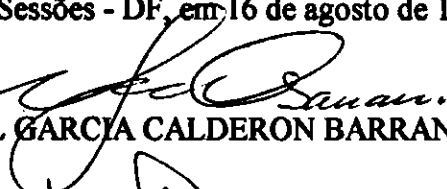
A presunção de receita baseada em determinados indícios deve assentar-se em dados concretos, objetivos e não em meras ilações deduzidas de circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem incapazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do Julgador - quer de Primeiro Grau, quer de Segunda Instância - a quem compete decidir por sua procedência.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes Autos de Recurso interposto por INDÚSTRIA E COMÉRCIO EMÍLIO DELUCCA Ltda..

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao Recurso interposto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões - DF, em 16 de agosto de 1994.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


MARIANGELA REIS VARISCO - RELATORA


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

MINISTÉRIO DA FAZENDA

2

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n°. 107-1.444

Visto em:

Sessão de: 24 FEV 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS e DÍCLER DE ASSUNÇÃO. Ausentes os Conselheiros MAXIMINO SOTERO DE ABREU e EDUARDO OBINO CIRNE LIMA, este último, por motivo justificado.

27:

Acórdão nº.: 107-1.444

Recurso nº.: 105.157

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO EMÍLIO DELUCCA Ltda.

RELATÓRIO

INDÚSTRIA E COMÉRCIO EMÍLIO DELUCCA Ltda., pessoa jurídica jurisdicionada à DRF em Belo Horizonte, não se conformando com a Decisão do Sr. Chefe da Divisão de Tributação daquela Repartição Fiscal proferida no julgamento de sua Impugnação contra a infração que lhe foi imposta pelo Auto de fls. 06, recorre a este Conselho para os efeitos do art. 33 do Decreto nº. 70.235/72.

Exige-se da Empresa crédito tributário relativo ao exercício financeiro de 1988 - ano-base de 1987 -, proveniente da presunção da existência de receitas mantidas à margem da contabilidade, caracterizada pela diferença entre os recursos movimentados pela conta "Caixa" e o montante escriturados como receita de vendas e receitas financeiras, conforme registrado no Termo de Verificação constante às fls. 12 dos Autos.

O enquadramento legal deu-se com fulcro no art. 181 do RIR/80.

A respaldar o feito fiscal, os seguintes documentos:

- a) DIRPJ/88 - apresentada no Formulário I -, anexa por cópia às fls. 07/14;
- b) Movimentação Contábil Mensal da Conta Caixa, referente ao período de 31.dez.86 a 31.dez.87 (fls. 15);
- c) Relação de Credores constantes do Balanço levantado em 31.dez.87 (fls.16);
- d) Composição das Despesas Operacionais - referência: 31.dez.87 (fls.17);
- e) Mapa de Resultado da Correção Monetária (fls.18); e
- f) Cópia de Alteração Contratual para aumento do capital social (fls. 19/20).

Em Impugnação tempestiva - nos moldes do art. 15 c/c o art. 6º., I do Decreto nº. 70.235/72 - a Empresa se defendeu segundo os argumentos de fls. 27/34, a seguir sintetizados:

- 1) Em preliminar.

Ressalta que o raciocínio desenvolvido pelo Fiscal Autuante revela-se falho, uma vez que indutor de conclusões que carecem de veracidade - a exemplo daquela que motivou a autuação por omissão de receitas.

St.

Acórdão nº.: 107-1.444

A alicerçar sua assertiva desenvolve, adotando a mesma linha empregada pelo Autor do feito e a partir de valores hipotéticos, demonstrativo pelo qual busca comprovar que tal procedimento conduz a uma suposta omissão de receita correspondente a 232,35% da receita real.

2) No mérito.

Esclarece que nem sempre os valores debitados à conta Caixa significam receitas, podendo uma mesma importância sair e entrar por diversas vezes, como é o caso - para citar apenas um - das aplicações financeiras que, apesar de transitarem várias vezes pelo Caixa, originam-se de valor único.

Assim, para efeito de facilitar a compreensão, segregou - no mapa anexo às fls. 37 - todas as entradas de Caixa ocorridas no período auditado.

Alega também que a Fiscalização incluiu, na quantificação da receita supostamente omitida, resgates de aplicações financeiras, estorno em contas de Fornecedores e de Despesas e retenções efetuadas em folhas de pagamento, obtendo, por via de consequência, uma supervalorização do montante da ordem de 2,32 vezes.

Insurge-se, mais, contra o dispositivo legal dado como infringido, na medida em que entende não ter restado configurada a hipótese de incidência, haja vista não somente a ausência de indícios, na escrituração, que denunciem recursos movimentados à sua margem, como, sobretudo, a inexistência de aporte de numerário ao Caixa por parte dos administradores ou sócios da Empresa, ficando, dessa maneira, prejudicada a configuração da irregularidade que lhe é atribuída.

Protesta, ademais, pelo fato de que, no ato do lançamento, foi desconsiderada a existência de prejuízo no valor de Cz\$ 1.098.815 - relativo ao período-base objeto de exame -, regularmente consignado no Balanço de 31.dez.87; inscrito no verso da folha 06 da parte A e controlado às fls. 28 da parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (cujas cópias colaciona às fls. 38/39); e devidamente registrado na Declaração de Rendimentos concernente ao exercício de 1988, apresentada em tempo hábil.

Assim - prossegue -, se, por absurdo, não se venha a concluir pela total improcedência do crédito que presentemente contesta, propugna a Contribuinte pela consideração do mencionado prejuízo na apuração da nova base tributável.

Requer, ao final, o provimento da Impugnação para que sejam declarados insubsistentes o Auto de Infração e a ação fiscal.

Às fls. 41, Termo de Intimação, datado de 22.jul.92 e firmado pelo AFTN incumbido do procedimento fiscal, nos seguintes termos, *in verbis*:

Considerando que a Impugnação formalizada pelo contribuinte acima identificado não atende as(sic) exigências dispostas no artigo 15 do Decreto nº. 70.245/72, (Destaque da transcrição)

Considerando a necessidade de se instruir o processo de nº. 10680/002800/92-81, intimamos ao(sic) contribuinte apresentar os documentos abaixo relacionados:

27.

Acórdão nº.: 107-1.444

1 - Comprovar, mês a mês, com documentação hábil e idônea, o efetivo ingresso na conta "Caixa", relativo ao recebimento de duplicatas de sua emissão, creditado à conta clientes.

2 - Apresentar os extratos bancários, mês a mês, relativamente ao período auditado (janeiro/dezembro/87) dos bancos em que a empresa mantém "conta".

3 - Apresentar cópia dos cheques emitidos durante o período de jan/dez/87.

4 - Comprovar com documentação hábil e idônea o ingresso na conta Caixa a título de "Estorno lançamento 12 mês 01/87, no valor de Cr\$ 186.450,00, a crédito da conta 211113 (Pagamento a Cedro).

Os documentos deverão ser colocados a(sic) disposição da fiscalização no prazo de até três dias.

Resposta da Empresa às fls. 42, acusando o atendimento parcial em virtude da exigüidade de tempo de que dispôs, propondo-se, no entanto, a fazer chegar às mãos do Solicitante as segundas vias dos extratos requisitados, tão logo as receba das Instituições Financeiras detentoras de suas contas bancárias.

Para comprovar o ingresso dos valores relativos ao recebimento de duplicatas na conta Caixa, colaciona - às fls. 43/84 - cópia xerográfica do Livro Registro de Duplicatas, no qual figuram as baixas das duplicatas por Ela recebidas.

Pelas contra-razões que apresenta, o Autuante postula pela prevalência integral do exigência, assim concluindo sua Informação de fls. 85/86:

Dessa forma, para esclarecer e instruir o processo, achamos por bem intimar ao(sic) contribuinte apresentar as provas necessárias, conforme Termo de Intimação datado de 22.07.92, que passa a fazer parte integrante do processo, juntamente com a respectiva resposta do contribuinte, documentos de fls. 42 a 84.

Diante do exposto e considerando que em sua resposta ao citado Termo de Intimação o contribuinte não faz prova necessária para justificar os registros efetuados, principalmente nas rubricas "Bancos, Clientes e Aplicações Financeiras", somos pela manutenção do lançamento.

Prestigiando essa posição, o Titular da Divisão de Tributação da Repartição jurisdicionante, com base na competência que lhe foi delegada pela Portaria DRF nº. 247/83, declara a procedência da ação fiscal, consoante os fundamentos contidos na Decisão nº. 02876/92 (fls. 93/95), abaixo reproduzidos:

Analizando os autos, verifica-se que a autuada não apresentou a documentação que comprovasse a entrada na conta "Caixa" dos valores relativos ao recebimento de duplicatas de sua emissão. Apenas juntou cópia do Livro de

57

Acórdão nº.: 107-1.444

Registro de Duplicatas (fls. 43 a 84) sem contudo juntar os documentos de quitação desses títulos.

Não apresentou os extratos bancários referentes ao período auditado, as cópias de cheques emitidos de janeiro/87 a dezembro/87, conforme solicitação feita pelo autuante (fls. 41 e 42) nem tampouco a documentação relativa às aplicações financeiras e aos empréstimos "efetuados" (fls. 33).

Segundo o que preceitua o § 1º. do art. 174 do RIR/80 (Decreto 85450/80):

"A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Grifo nosso).

Portanto, cabe à autuada o ônus da prova, e como ela não comprovou suas alegações, fica caracterizada a omissão de receita, infração ao art. 181, do RIR/80, (Decreto 85450/80) capitulada corretamente pelo autuante.

De acordo com a solicitação da autuada, esta(sic) sendo diminuído algebricamente da matéria tributável, o prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte no exercício financeiro de 1988.

Ciente em 12.jan.93 - como faz certo o AR de fls. 97 - e inconformada, a Contribuinte fez protocolizar, em tempo hábil, Recurso voluntário a este Colegiado (fls. 98/104), acompanhado de um volume denominado de Anexo 01, composto por 105 folhas, contendo cópias de Notas Fiscais, Recibos de Pagamentos a Autônomos, folhas do Livro Diário e Plano de Contas da Empresa.

Posteriormente e fulcrada no § 5º do art. 17 do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes (Portaria nº. 537, de 17.jul.92), a Apelante, por intermédio de Representante legal regularmente habilitado, fez anexar aos Autos, em socorro dos argumentos trazidos nesta fase recursal, a Petição de fls. 106/107, instruída pelos documentos de fls. 108/120.

Este o relatório.

77

Acórdão nº.: 107-1.444

VOTO**Conselheira MARIANGELA REIS VARISCO, Relatora.**

O Recurso está assente em Lei. Dele, portanto, conheço.

Data venia das conclusões da Digna Autoridade de Primeiro Grau, estou convencida de que inexistem razões capazes de evitar a sucumbência do feito fiscal, ora posto a apreciação desta Corte.

Assim é que, partindo-se para o exame do que nos Autos se contém, constata-se que:

- a) A ação fiscal fiscal que apurou a irregularidade, além de ter durado apenas 17 dias úteis (data do Termo Inicial: 17.mar.92 - terça-feira, com prazo de 24 horas para que os documentos solicitados fossem colocados à disposição para análise; data do Auto de Infração: 09.abr.92 - 5a. feira) -, do cômputo excluídos os sábados e domingos, limitou-se a emitir tão-somente o primeiro ato escrito, ou seja, aquele de fls. 01, nada mais consignando nos Autos acerca do desenvolvimento do procedimento fiscalizatório.
- b) Oferecida a Defesa Inicial e remetido o processo, aos 09.jun.92 - para a DIVFIS/SECOAD, com vistas a que o Autor do procedimento, em cumprimento ao art. 19 - então vigente - do Decreto nº. 70.235/72, nele manifestasse suas contra-razões, observa-se que aquele AFTN - abstendo-se de emitir uma linha sequer capaz de elucidar seus propósitos -, faz emitir o Termo de Intimação de fls. 41, pelo qual - ao tempo em que afirma que a peça defensoria não atende aos requisitos previstos no art. 15 do Decreto regulamentor do PAF, deixando, contudo, de especificar os motivos que o levaram a tal conclusão, acusa a necessidade de instruir o seu feito -, solicita à Empresa - dois meses e um dia após a data em que foi protocolizada a Impugnação - a apresentação dos documentos que relaciona.
- c) Agravando esse fato, registre-se que a iniciativa foi do próprio Autor do feito - buscando, talvez, o embasamento extemporâneo de sua convicção -, sem que, para esse fim, fosse autorizado pela Autoridade Preparadora, incorrendo, desta forma, em flagrante infringência ao que preconiza a legislação normativa do contencioso administrativo - fato que, por si só, enseja a consumação de um segundo exame.
- d) Ademais, note-se que a adoção da providência não autorizada provocou modificação nos pressupostos fáticos do lançamento primitivo, como resta claro pelos fundamentos de decidir utilizados pela Autoridade Julgadora.

Sendo assim, observe-se, por relevante:

Sobre o Processo Administrativo Tributário, leciona Ruy Barbosa Nogueira, em seu *"Curso de Direito Tributário"* (Editora Saraiva - 10a. Edição - pagina 248):



Acórdão nº.: 107-1.444

"O procedimento tributário é uma seqüência ordenada de atos tendentes 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento é assim a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o "devido processo legal".

Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte injustiça, a lei prevê um método, uma certa ordem.

O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder para que tanto a imposição, como a arrecadação e a fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei.

Para que seja atingido o fim, é preciso empregar-se o meio. Para cumprir-se a lei material, criadora da obrigação tributaria, é necessária a lei formal, criadora do modo de proceder.

Qual a natureza jurídica das chamadas medidas de ordem, ou melhor, do procedimento tributário, se afinal o procedimento é uma questão de forma?

A solução está exatamente no problema da legitimidade do ato jurídico.

Quando a forma for prescrita em lei, a não-observância acarretará, em princípio, a nulidade do ato formal praticado. Devem, assim, as partes, fisco e contribuinte, obedecer à forma legal processual, e isto porque as partes têm um direito público subjetivo à legitimidade do ato jurídico."

Em livro que se destina a elucidar questões relativas ao entendimento do Decreto nº. 70.235. de 06.mar.72, Luiz Henrique Barros de Arruda esclarece (*"Manual de Processo Administrativo Fiscal"* - Editora Resenha Tributaria - São Paulo - Janeiro/93) sobre:

10. A Ação Fiscal (página 19)

Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, no desempenho das suas atribuições, deve conduzir-se nos exatos ditames da lei, com emprego dos poderes e respeito aos deveres que lhe são atribuídos.

a) Poderes da Fiscalização

Poder significa aptidão para determinar atos de terceiros. Dessa forma, consistindo os atos praticados no curso da ação fiscal medidas preparatórias da atividade do lançamento, a qual, por sua vez, é vinculada e obrigatória, a expressão poderes da fiscalização significa o conjunto de aptidões conferidas,

27

Acórdão n.º: 107-1.444

por lei, à Administração Tributária, para, por seus agentes, apurar fatos ou esclarecer situações que possam dar azo a constituição de ofício do crédito tributário. (Destques do original)

(...)

b) Deveres da Fiscalização (página 22)

Paralelamente aos poderes antes referidos, a lei impõe deveres a serem observados por aquele que desempenha as funções inerentes ao cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional - AFTN.

(...)

Ainda no âmbito dos deveres da fiscalização, merece relevo o artigo 196 do CTN, refletido no artigo 8º. do Decreto n.º. 70.235/72 que, em arrimo ao direito de ampla defesa, exigem sejam documentados, por escrito, o início de qualquer procedimento fiscal e os atos praticados no seu curso (compreendidas nessa determinação as verificações e diligências realizadas), cientificando-se o sujeito passivo dos termos assim lavrados.

(...)

c) Formação das Provas (página 23)

Cuidados com a lavratura de termos

Conforme assinalado na letra b, deste item, as diligências e as verificações efetuadas em decorrência de ação fiscal devem ser, obrigatoriamente, consignadas em termos escritos e entregues as respectivas cópias ao investigado.

As afirmativas do autuante, após a ação fiscal, que não estejam consubstanciadas em termos escritos, como preconizam o artigo 8º. do Decreto n.º. 70.235/72 e o artigo 196 do CTN, quer digam respeito a verificações feitas junto ao próprio contribuinte ou a estabelecimentos de terceiros, quer aludam a informações colhidas ou a declarações verbais de pessoas, não revestem virtus probandi. De igual modo, a juntada a posteriori de elementos que não tenham instruído a peça básica, por impedir o estabelecimento do contraditório contra o que neles se contém, configura desrespeito ao disposto no artigo 5º., inciso LV da Constituição Federal, o que os torna passíveis de desconsideração no julgamento.

A precisão redacional desses termos é indispensável à solidez do lançamento.

(Negrito do original; grifos nossos)

(...)

11. O Auto de Infração *fi*

Acórdão nº.: 107-1.444

a) Descrição dos Fatos (página 48)

Ao lavrar o auto de infração, o auditor deve ter em mira que seu trabalho foi elaborado para ser revisto por contribuintes, advogados, servidores dos órgãos preparadores e julgadores, procuradores, magistrados, etc..

Daí serem fundamentais ao êxito da ação fiscal a precisa descrição dos fatos, sua coerência com os termos anteriormente lavrados e adequação ao enquadramento legal.

Um relato incompleto pode ensejar restrição ao pleno conhecimento, pelo autuado, dos fatos que motivaram a ação fiscal, contradição no enquadramento legal, necessidade de reconstituição do lançamento pela autoridade de primeiro grau, ou anulação da exigência.

(...)

c) Fornecimento das Peças e dos Demonstrativos ao Acusado (página 49)

Como leciona Celso Bandeira de Mello (Ato Administrativo e Direitos dos Administrados- Ed. Revista dos Tribunais - São Paulo - 1981 - pag. 46):

"34..., o Direito é instrumento de regulação do comportamento social. Seu objeto último não é regular o comportamento individual.

.....

35. Eis a razão pela qual um comportamento só adquire a qualidade de ato jurídico, só ganha forma perante o Direito, quando cumpre aquilo que é o mínimo para ressoar juridicamente, a saber: chegar ao (ou aos) destinatário (s), transpondo o plano pessoal do agente para ingressar no plano social.

36. Ocorre que este ingresso necessita fazer-se segundo a maneira que o Direito considere suficiente para tanto, ou seja, quando cumprido o meio apto para revelação de um conteúdo."

Como corolário do acima exposto, tem-se que a existência válida do auto de infração está condicionada a que o contribuinte dele seja intimado, nos termos do artigo 23.

A ciência do auto de infração, pelo contribuinte, deve compreender também o fornecimento de cópias de todos os elementos de prova que derem esteio à exigência (documentos, termos das verificações, resultados de diligências e comprovantes indispensáveis à formação da convicção do julgador) e dos

7:

Acórdão nº.: 107-1.444

demonstrativos que o instruem, em observância ao que dispõem os artigos 196 do CTN e 8º. do Decreto nº. 70.235/72, provada a entrega com recibo do sujeito passivo, seu representante ou preposto em todas as peças, ou declaração formal especificando as peças recebidas, de modo a prevenir a alegação futura de cerceamento do direito de defesa, como no caso do acórdão assim resumido em ementa:

"CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A falta de entrega ao Contribuinte de demonstrativo mencionado no auto de infração, que o impeça de conhecer o inteiro teor do ilícito que lhe é imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributada, caracteriza cerceamento do direito de defesa e implica nulidade do lançamento."(Ac. 103-11387, de 15/07/91)

Isto posto, não vejo como isentar o feito fiscal, bem como o *Decisum a quo* da insegurança que, certamente, fã-los-ia sucumbirem perante outras instâncias, razão porque, face às considerações aqui expostas, conheço do Recurso por tempestivo, para, deixando de apreciar as preliminares suscitadas em virtude do julgamento favorável, quanto ao mérito, a quem aproveitaria a nulidade da causa, dar-lhe provimento.

É como voto.

Brasília - DF, em 16 de agosto de 1994.


Mariângela Reis Varisco
Relatora