



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Cle08

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Recurso nº : 130387
Matéria : IRPJ E OUTROS EX:1998.
Recorrente : CASA DO PERFUME LTDA.
Recorrida : DRJ - BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 17 DE SETEMBRO DE 2002
Acórdão nº : 107-06.761

IRPJ - PASSIVO INEXISTENTE - Os efeitos do lançamento contábil a crédito de fornecedores e a débito da conta caixa devem repercutir nesta conta e não no passivo, por não representar verdadeira exigibilidade passível de pagamento com recursos à margem da escrituração.

CSLL/PIS/COFINS - Aplica-se ao lançamentos decorrentes o decido em relação à exigência principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA DO PERFUME LTDA.

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


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, NECYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente o Conselheiro NATANAEL MARTINS

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

Recurso nº : 130387
Recorrente : CASA DO PERFUME LTDA.

RELATÓRIO

CASA DO PERFUME LTDA recorre a este colegiado contra Decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ Belo Horizonte - MG que manteve integralmente a exigência principal do IRPJ e as decorrentes de CSLL, PIS e COFINS formalizadas em decorrência de presunção legal de omissão de receitas operacionais.

Constatou o fisco que a empresa, em 31.12.97, efetuou diversos lançamentos fiscais a débito da conta caixa e a crédito da conta fornecedores, totalizando R\$ 2.700.000,00, sem lastro em qualquer documentos.

Tal assertiva foi confirmada pelo ex contador da fiscalizada que declarou ter efetuado os lançamentos por ordem do sócio da mesma, visando ocultar saldo devedor na conta caixa.

O fisco tomou o valor do passivo inexistente como base para utilização da presunção legal de omissão de receitas, de que trata o art. 40 da Lei nº 9.430/96.

A decisão recorrida está assim ementada:

PASSIVO FICTÍCIO - O fato de a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada autoriza a presunção de omissão de receita, devendo ser mantido o lançamento quando o contribuinte não logra provar a improcedência da presunção.

 APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO PARA FINS DE
TRIBUTAÇÃO POR OMISSÃO DE RECEITA

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

Tratando-se de receita omitida, a ela não cabe imputar qualquer custo ou despesa, a não ser que o autuado faça prova contundente nesse sentido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - *Para efeito de se qualificar a infração tributária, não se pode olvidar o fato de que o contribuinte, ao promover lançamentos contábeis sem qualquer suporte fático, mantendo no seu passivo obrigações cujas exigibilidades não eram comprovadas, usou de artifícios no intuito de evitar o pagamento de obrigação tributária principal.*

Cientificado da Decisão nº 463/2001 em 21.02.2002, o recurso foi protocolado em 20.03.2002. Às fls. 287 consta informação do regular arrolamento de bens para fins de recurso.

Alega a recorrente, em sede de preliminar, que o Auto de Infração contém vício de forma caracterizado pela ausência dos dispositivos legais infringidos pois o Auditor teria citado apenas dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda.

Ainda como preliminar, alega a recorrente que não consta dos autos prova de que o auditor que subscreveu o Auto de Infração, e demais peças do processo fiscal, é contador habilitado junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Minas Gerais, CRC-MG. Isso, segundo ela, fere o art. 5º, XIII da Constituição Federal.

Taxa de inconstitucional, nula e imoral a Lei Federal nº 5.987/73, ao permitir o ingresso na carreira de Fiscal de Tributos Federais, de qualquer pessoa física portadora de diplomas de cursos superiores, tais como: Artes Plásticas, Artes Cênicas, Museólogos, Fisioterapeutas, Terapeutas Ocupacionais, Desenhista Industrial, Bibliotecários, Comunicação Social ou Visual, etc; quando o exercício das atividades de fiscalização implica sempre no exame de livros e documentos de contabilidade e essas profissões não podem exercer as atividades privativas dos Contadores, como também não o podem os Economistas.

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

Solicitando que os argumentos sejam aplicados ao lançamento principal e a todos os lançamentos reflexos, eis que decorrem da mesma matéria fática, no mérito a recorrente alega que o indeferimento de seu pedido de prova pericial feito na impugnação não lhe foi cientificado antes da decisão, como solicitara.

Aduz que, em razão do princípio do contraditório pleno e amplo assegurado pela CF/88, o art. 17, caput, do PAF que dispõe: "*a autoridade preparadora determinará a realização de diligências, inclusive perícias quando entende-las necessárias*" - não prevalece mais. em seu caráter discricionarista, porque, se o fato a periciar é relevante e as diligências requeridas também o são. Cita doutrina em apoio à sua tese.

Esse procedimento do julgador, a seu ver, caracteriza cerceamento de defesa, materializado pela açodada e apressada decisão proferida nos autos, com total alheamento aos pedidos.

No tocante aos lançamentos feitos a débito da conta "CAIXA" e a crédito da conta FORNECEDORES, em diversos valores que totalizam a importância de R\$ 2.700.000,00 (dois milhões e setecentos mil reais.), alega que teve sérios problemas em sua escrituração contábil relativa ao período, causados por incompetência, negligência e displicência de seu ex-contador, e assim, tomando conhecimento das anomalias graves constantes de seu diário correspondente ao período, determinou fosse feita a recomposição de sua contabilidade.

Acrescenta que, com a recomposição, buscou regularizar a situação através da correta contabilização dos documentos, bem como a conciliação das contas pertinentes, de forma a possibilitar encontrar explicações para os vários fenômenos patrimoniais, e principalmente para ilidir o feito fiscal. A prova pericial foi pedida para mostrar isso.



Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

Assevera que salta aos olhos o exagero do lançamento pois pela análise da sua contabilidade percebe-se que a mesma não reúne as mínimas condições para ter faturamento em montante tão alto conforme a presunção de ocorrência de fato gerador caracterizada pelo Auto de Infração.

Para demonstrar que o saldo da conta de FORNECEDORES confere exatamente com o balanço apresentado e resultante da recomposição da escrituração contábil e que à vista de sua escrituração contábil, lastreada em documentação hábil e idônea, junta os seguintes documentos, às fls. 200 a 286:

- 1) - Livro de Apuração do ano de 1997, constando também os seus termos de abertura e encerramento devidamente assinados por quem de direito;
- 2) Cópia dos termos de Abertura e Encerramento de seu livro diário correspondente ao ano de 1997, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais e resultante da recomposição de sua contabilidade;
- 3) Razão analítico da conta caixa correspondente ao período de 01.12.1997 a 31.12.1997, demonstrando a inexistência de saldos credores, bem como a inexistência dos pretensos lançamentos que originaram a emissão do auto de infração;
- 4) Razão analítico da conta FORNECEDORES correspondente ao período de 01.12.1997 a 31.12.1997, demonstrando a inexistência de saldos credores, bem como a inexistência dos pretensos lançamentos que originaram a emissão do auto de infração; e]
- 5) Cópia da Declaração de Rendimentos - DIPJ, retificadora, apresentada para corrigir as distorções constantes da anteriormente entregue à repartição competente. Tal



Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

declaração foi entregue em 19.03.2002, Agente receptor
SERPRO 0809448029, nº de controle 31921.65.381.

Justifica a não juntada dos documentos na impugnação a vista do monumental volume. Os livros contábeis pertinentes que deveriam ser analisados em perícia ou diligência, entende ela.

Passa a argumentar em relação à exigência da busca da verdade material no procedimento fiscal, concluindo que a lei que institui em favor do fisco uma presunção autorizando-o a demonstrar apenas a existência do fato índice, só se justifica em face de interesse qualificado constitucionalmente; sendo nítida exceção à regra constitucional, é de ser interpretada restritamente.

Assevera que a legislação fiscal repete o comando do Código Comercial Brasileiro art. 23 combinado c/ art. 77 ao dispor que 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. Cabe a autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto na legislação.

Pede que, que em vista da disponibilização da sua escrituração contábil o processo seja baixado em diligência para a apuração dos fatos à luz da dita escrituração, pois a existência de escrituração regular impede a substituição da prova direta em que a mesma se traduz , pela prova indiciária em que consiste a fundamentação do auto de infração.

Transcreve jurisprudência deste colegiado e judicial em favor da sua pretensão.

Em relação à multa agravada, calçada em doutrina e jurisprudência, defendo seu efeito confiscatório. Pede a aplicação da equidade.

 É o Relatório.

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Afasto desde logo a preliminar de nulidade por falta de indicação dos dispositivos legais infringidos.

Regulamentos baixados por Decreto limitam-se a consolidar a legislação existentes, sem nada criar.

No caso, além dos dispositivos regulamentares relativos a apuração de resultados, de a muito em vigor, o fisco citou expressamente o Art. 24 e § 2º da Lei nº 9.249/95 e o Art. 40 da Lei nº 9.430/96, exatamente os dispositivos que embasaram as exigências em litígio.

Melhor sorte não é reservada à alegação de inabilitação legal do Auditor Fiscal da Receita Federal para analisar livros e documentos contábeis por não ser contador.

Sua atividade decorre de Lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

O indeferimento do pedido de perícia ou diligência, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa, desde que o julgador fundamente seu pedido. No caso dos autos, sob a ótica em que foi julgada a impugnação - presunção legal de passivo cuja exigibilidade a empresa não comprovou - e face à não juntada de documentos naquela fase, até mesmo o indeferimento da diligência se mostrava adequado.

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

No mérito, o ponto central da lide administrativa decorre da utilização pelo fisco da prescrição normativa do art. 40 da Lei nº 9.430/96, verbis:

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.

Esta nova presunção legal, somada àquelas consolidadas no art. 228 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 - RIR/94, estão agora regulamentadas no art. 281 do atual Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Não é por acaso que tais presunções legais estão consolidadas num mesmo artigo do Regulamento. Elas estão intimamente ligadas e visam dar ao fisco instrumentos que permitam a tributação de receitas omitidas.

Todas elas, na qualidade de prova indireta, embora se reportem a diferentes fatos conhecidos (indiciários), apontam para um mesmo fato desconhecido (provável): a utilização de recursos mantidos pela empresa à margem da escrituração contábil para suportar os pagamentos efetuados.

Vale dizer, o saldo credor de caixa (fato indiciário) conduz inexoravelmente à presunção de que recursos estranhos às disponibilidades registradas nos livros foram utilizados para suportar pagamentos nesta conta lançados.



Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

Da mesma forma, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, afastada a possibilidade de mero erro de lançamento, leva à ilação lógica de que a fonte do pagamento é estranha à contabilidade da empresa. Se baixada a obrigação o saldo credor de caixa seria inevitável.

Outra forma de disfarçar o saldo credor de caixa é a simulação de suprimentos que, de fato, não existiram. Se o suprimento foi feito por sócio, e a efetiva entrega dos recursos e a sua origem externa não restarem comprovadas, temos de novo uma presunção legal de omissão de receitas, esta capitulada no art. 229 do RIR/94, atual 282 do RIR/99.

São do grande mestre Alfredo Augusto Becker¹ as brilhantes lições em matéria de presunções no âmbito do direito tributário:

"A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural."

"Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável."

Importante registrar também em apoio à tese que orientará meu voto as lições do mestre Leonardo Sperb de Paola²

"Numa acepção bastante ampla, costuma-se dizer que a presunção dissipa dúvidas sobre a realidade, optando por aquilo que, embora não seja certo, é provável. Estabelece, a partir de uma correlação natural (observa-se, na experiência cotidiana, que determinados eventos estão, em regra, ligados a outros), uma correlação lógica (da prática,



¹ Teoria Geral do Direito Tributário, Lejus, p. 508.

² Presunções e Ficções no Direito Tributário, Del Rey, pp. 58/59



Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

passa-se à formulação de um juízo, que, quando for aplicado, dispensará nova observação da realidade)."

As presunções legais não são fruto da imaginação fértil do legislador, ao contrário, elas resultam sempre da valoração de anterior experiência cristalizada.

Assim, a presunção legal de omissão de receitas a partir da constatação da manutenção no passivo de obrigações já pagas (passivo fictício ou não mais existente), leva ao fato provável de que a liquidação, com recursos extra-contábeis, não é registrada, ou é registrada posteriormente, para evitar o aparecimento de saldo credor de caixa, que denotaria, quase que diretamente, a utilização de recursos de caixa não oficial.

A busca da verdade material não é relegada a segundo plano quando o fisco se utiliza das presunções, mesmo das legais, nestas a verdade material é buscada de modo indireto. As ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade devem ser suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade, como nos ensina Alberto Xavier³.

Por isso, o fisco não está dispensado de fazer a prova do fato indiciário. Vale dizer a prova de que a obrigação já foi paga ou de que não é mais exigível não é dispensável.

Por vezes, em sua lida diária, o fisco se depara com impossibilidade material de fazer a prova do efetivo pagamento, seja porque o contribuinte não apresenta o título representativo da obrigação, seja porque o credor se nega ou não é encontrado para confirmar o recebimento. Eis a razão da nova presunção legal trazida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96.

Ora, os fatos contabilizados provam em favor do contribuinte, desde que lastreados em documentos hábeis e idôneos, cabendo a ele fazer prova da

³ Do Lançamento, Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Forense. São Paulo, 1998, pag 133.

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

exigibilidade do passivo contabilizado. Se o contribuinte se recusa ou não faz adequadamente a prova da exigibilidade do passivo é lícito ao fisco supor que a obrigação já foi liquidada.

Mas o tipo legal que descreve esta nova presunção não se ajusta aos casos em que a "obrigação" contabilizada é inexistente. Ocorrida esta hipótese, não há que se falar em exigibilidade ou não inexigibilidade, pois se está diante de uma provável fraude, a deslocar o trabalho fiscal para a investigação da contrapartida do lançamento da falsa obrigação e os fins visados.

Com efeito, se a contrapartida da "obrigação" é representada por débito a conta do disponível estará o fisco diante de um falso suprimento de caixa que requererá a providência consistente na reconstituição da referida conta, com a retirada das falsas entradas, o que fatalmente levará à constatação de saldo credor de caixa, tributável com outra capitulação legal.

Novamente trazemos à baila lição do mestre Leonardo Sperb de Paola:

"Na matéria de que estamos a tratar, um dos erros em que, com freqüência, se incorre é o de adotar-se um conceito jurídico muito lato de presunção. Resulta daí, com evidente prejuízo para a utilidade do conceito, a sua aplicação a fenômenos que nada têm de comum entre si. Se tivermos em conta o que já foi dito a respeito da redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito, num certo sentido poucas normas não trariam em seu bojo uma presunção. Enfim, quanto mais genérico um conceito, tanto mais difícil a sua operacionalização, e tanto mais reduzida a sua utilidade científica".

Entre o fato indiciário (fato conhecido) e o fato provável (desconhecido) a correlação deve ser segura e direta. Há que haver absoluta adequação do conceito jurídico escolhido pelo legislador.

Processo nº : 10680.010951/2001-28
Acórdão nº : 107-06.761.

No caso em exame houve um lançamento a crédito da conta fornecedores tendo como contrapartida a conta caixa. A "obrigação" era inexistente, sobre isso não há controvérsias.

A experiência não mostra relação direta entre a contabilização de uma obrigação inexistente e o pagamento desta obrigação com recursos mantidos à margem da escrituração. Ao contrário, obrigações inexistentes servem para mascarar a verdade que representa a contra partida de lançamentos desta espécie, ou até possibilitar futura extração de recursos da empresa, verdade que cabe ao fisco revelar, ainda que para tal desiderato precise fazer uso de nova presunção, mas referida à conta verdadeiramente afetada pela simulação.

A declaração do ex-contador da empresa deu ao fisco um poderoso indício de ocultação de saldo credor de caixa e era nessa linha que o trabalho fiscal deveria ter prosseguimento. Confirmada a existência de saldo credor de caixa, após o expurgo das falsas entradas, a prova do fato indiciário estaria completa, mas o fisco optou por caminho mais frágil. O resultado seria o mesmo, é verdade, mas a tipicidade no direito tributário também é cerrada; no caso a existência de um passivo não mais exigível não está por completo provada e isso macula o lançamento capitulado no art. 40 da lei nº 9.430/96.

Por isso, meu voto é pelo provimento do recurso, estendendo-se o cancelamento aos autos de infração lavrados por decorrência.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002.


LUIZ MARTINS VALERO