



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10730.000889/2002-12
Recurso nº 151.330 De Ofício
Acórdão nº **1201-00.310 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 05 de agosto de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente 8ª TURMA DRJ RIO DE JANEIRO -RJ
Recorrida ROMA REVENDA E OFICINA MECÂNICA DE AUTOMÓVEIS S.A.

Ementa: REMESSA EX OFFICIO. OMISSÃO DE RECEITAS. ATIVO NÃO COMPROVADO.

Não há previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir de ativo não comprovado.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO DA CONTA ESTOQUES NÃO COMPROVADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Para lançar os tributos presumindo a omissão de receita com base de falta comprovação da totalidade do saldo da conta de estoque exige da fiscalização o atendimento do previsto no art. 41, da Lei nº 9.430/1996.

Remessa ex officio a que se nega provimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao apelo oficial, nos termos do voto do Relator.

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente

Regis Magalhães Soares de Queiroz - Relator

EDITADO EM: 16 DEZ 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Claudemir Rodrigues Malaquias, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Regis Magalhães Soares Queiroz, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

Cuida-se de remessa oficial para revisão do r. acórdão proferido pela DRJ do Rio de Janeiro que cancelou parcialmente lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa da interessada. Descabe a alegação de nulidade quando inexisterem atos insanáveis e quando a autoridade autuante observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. ATIVO NÃO COMPROVADO.

Não há previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir de ativo não comprovado.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracteriza omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO DA CONTA ESTOQUES NÃO COMPROVADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A não comprovação do saldo da conta Estoques não se enquadra na presunção legal de omissão de receitas constante do art. 41 da Lei nº 9.430/1996.

Os autos de infração subjacentes versam sobre presunção de omissão de receitas em decorrência de suprimimento de numerário e presunção de omissão de receita por falta de contabilização ou contabilização a menor de bem do ativo permanente, respectivamente Itens nºs 001 e 003, que estão fundamentados nos termos seguintes (tomando-se como base o auto de infração de IRPJ).

Como os mencionados Itens nºs 001 e 003 foram tratados conjuntamente pela r. decisão *a quo*, aqui também serão conjugados para melhor compreensão (fls. 10 e seguintes):

001 - Omissão de Receitas



Suprimento de Numerário não comprovada a origem e/ou a efetividade da entrega:

Omissão de Receitas caracterizada pela não comprovação de parte dos saldos das contas Clientes e Outras Contas do Ativo Circulante, em 31/12/1998, onde se conclui tratarem-se (sic) de créditos inexistentes e em aberto na contabilidade da empresa, cujos valores correspondentes indicarem que já foram recebidos pelos sócios sem os devidos lançamentos de entradas de numerários nas contas bancárias da empresa.

Valor Tributável – 31/12/1998: R\$ 335.200,12 – Conta Clientes

Valor Tributável – 31/12/1998: R\$ 93.421,00 – Conta Outras Contas

Enquadramento legal: art. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226, e 229, do RIR/1994; art. 24 da Lei nº 9.249/95.

(...)

003 - Omissão de Receitas

Bens do Ativo Permanente não contabilizados e/ou contabilizados a menor:

Omissão de Receita caracterizada pela contabilização como aquisição de bens, no ano-calendário de 1998, usando lançamento de correção monetária de anos anteriores, como aumento dos saldos das contas representativas de Bens do Ativo Permanente referentes às contas Edifícios e Instalações e Veículos, contrariando o estabelecido do RIR/1994, que extinguiu a correção monetária no ano-calendário de 1995.

Valor Tributável – 31/12/1998: R\$ 322.606,50 – Conta Edifícios e Instalações.

Valor Tributável – 31/12/1998: R\$ 146.000,02 – Conta Veículos.

Enquadramento legal: art. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 220, 225, 226, e 227, do RIR/1994; art. 24 da Lei nº 9.249/95.

Ao apreciar a impugnação, a DRJ deu-lhe provimento nesta parte para cancelar integralmente os lançamentos atinentes aos referidos itens (001 e 003), ao fundamento de inexistência de base legal autorizando o Fisco a presumir omissão em razão dos fatos constatados pela fiscalização.

O Item nº 002 do auto de infração versa sobre presunção de omissão de receita em razão de passivo fictício. Com relação a este item, a r. decisão *a quo* negou provimento à impugnação e manteve integralmente o lançamento, com espeque no art. 228 do RIR/1994.

Já o Item nº 4 trata de presunção de omissão de receita em razão de supostamente não ter o contribuinte comprovado a existência de estoques nos valores contabilizados, tendo sido assim fundamentado o lançamento (fls. 11 e seguintes do auto de infração de IRPJ):



004 - Omissão de Receitas

Diferença de Estoque:

Omissão de Receita Operacional, caracterizada por não ter sido comprovada a totalidade dos estoques, através do livro Registro de Inventário e apresentação dos documentos hábeis.

Valor Tributável – 31/12/1998: R\$ 167.059,36 – Conta Estoques

Enquadramento legal: art. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 207, 220, 226, e 231, do RIR/1994; art. 24 da Lei nº 9.249/95; art. 41 da Lei nº 9.430/96;

Este lançamento também foi afastado pela r. decisão *sub examen*, em vista de não ter a fiscalização procedido conforme determina o art. 41 da Lei nº 9.430/96, que autoriza ao Fisco presumir omissão de receita por falha de estoque mediante levantamento quantitativos de insumos utilizados na indústria do contribuinte.

Com relação ao Item nº 005 do auto de infração a fiscalização assim descreveu a infração:

005 - Resultados Operacionais não Declarados:

Valor correspondente ao lucro operacional escriturado, mas não tributado, tendo em vista o contribuinte ter contabilizado correção monetária de anos anteriores à crédito da conta de Prejuízos Acumulados, constante do Patrimônio Líquido da empresa, contrariando o RIR/94, que aboliu qualquer correção monetária de Balanço a partir de 01/01/1996.

Valor Tributável – 31/12/1998: R\$ 544.702,34 – Conta Prejuízos Acumulados

Enquadramento legal: art. 195, 196 e 960 do RIR/94.

A DRJ também cancelou este lançamento ao argumento de que (i) “*não restou comprovado que os valores referentes à correção monetária de 1994/1995 não foram tributados nesses anos*” e tal verificação demandaria um aprofundamento da fiscalização e (ii) “*o fato gerador da tributação a ser formalizada deveria reportar-se ao período de 1994/1995 (...) E, neste caso, diversas seriam a capitulação e a fundamentação da autuação*”.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Relator, Regis Magalhães Soares de Queiroz

Não havendo recurso voluntário, iremos cuidar apenas do reexame dos itens 001, 003, 004 e 005 do auto de infração subjacente, uma vez que o lançamento do item 002 foi mantido pela r. decisão *a quo*.

1. Itens 001 e 003

Como enquadramento legal para lançar os tributos – presumindo a omissão de receita – foram invocados¹ os arts. 228 e 229, do RIR/1994; art. 24 da Lei nº 9.249/95 e art. 40 da Lei nº 9.430/96.

Sucede que os fatos investigados pela fiscalização não se enquadram na presunção legal em exame. Correta, pois, a decisão da DRJ, cujas razões de decidir adoto e transcrevo para maior clareza:

Ou seja, tendo em vista a interessada não ter logrado comprovar os saldos em 31 de dezembro de 1998 de contas do Ativo Circulante (Clientes e Outras Contas) nos montantes de R\$ 335.200,12 e R\$ 93.421,00 e do Ativo Permanente (Edifícios e Instalações e Veículos) nos montantes de R\$ 322.606,50 e R\$ 146.000,02, tais valores foram considerados Ativo de origem não comprovada e tributados como omissão de receita.

Inicialmente, deve-se esclarecer que o tributo só pode ser exigido quando o fato apurado ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência. Por esta razão, a Fazenda Pública não pode considerar ocorrido um fato descrito abstratamente na hipótese de incidência sem a sua efetiva verificação, valendo-se de mera presunção de seu agente, a menos que esta presunção esteja prevista em lei.

Deste modo, a falta de comprovação dos saldos das contas Clientes e Outras Contas (Ativo Circulante) e Edifícios e Instalações e Veículos (Ativo Permanente) não autoriza ao Fisco a presumir, de imediato, a ocorrência de omissão de receitas, antes recomendando o aprofundamento da investigação, a fim de demonstrar o nexo causal entre os referidos direitos e a operação tributável que lhes deu causa.

Neste sentido, cabe ao Fisco demonstrar cabalmente, quando afirma que a interessada omitiu receitas, que sua escrita comercial não retrata

¹ Há também referência a dispositivos que tratam da apuração do IRPJ e da manutenção de contabilidade, tais como o art. 195, inciso II que trata da adição ao lucro líquido de resultados, rendimentos, receitas que devam ser computados na determinação do lucro real, o art. 197 e parágrafo único do mesmo diploma que dispõe sobre a manutenção de escrituração e também o art. 226 que dispunha sobre a definição de receita bruta, todos do RIR/94.



fielmente os fatos apurados, provando que tais receitas ditas omitidas foram ganhas, apesar de não escrituradas, a menos que a lei o autorize a presumir a ocorrência do ilícito, se constatados outros fatos nela enumerados. Assim, ou o agente do Fisco prova que as receitas foram ganhas, mas não foram escrituradas, ou ele se vale das presunções legais.

No caso concreto, não há previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir de ativo não comprovado.

Ressalte-se ainda que, embora tenha constado do enquadramento legal do item 1 da autuação o art. 229 do RIR/1994, que constitui uma presunção legal, os fatos apurados pelo autuante não correspondem ao previsto no referido dispositivo legal, conforme veremos a seguir.

O art. 229 do RIR/1994 dispõe que:

“Art. 229 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base nos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, §3º e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 1º, II).”

Com base no presente artigo, é estabelecida a presunção de que a contabilização da entrada de dinheiro na conta caixa, por meio de valores fornecidos à empresa por administradores, sócios, titular da empresa individual, etc, no intuito de se evitar que aquela resulte em saldo credor, em decorrência de pagamentos efetivamente realizados e sem a devida comprovação de que o numerário utilizado tenha se originado de fonte externa, caracteriza-se como a figura legal do suprimento de caixa realizado com recursos desviados da própria pessoa jurídica, em decorrência de omissão de receitas.

Assim, a presunção legal versa sobre a procedência e efetiva entrega de importâncias por sócios e/ou administradores a título de empréstimos (conta do Passivo Circulante – exigibilidade) na conta Caixa da empresa. Portanto, mister se faz que seja produzida prova irrefutável da transferência de recursos da pessoa física para o patrimônio da pessoa jurídica, pois quando os elementos apresentados não forem suficientes à comprovação, a lei autoriza que se presuma que os valores contabilizados a título de suprimento se originaram em recursos da própria pessoa jurídica provenientes de anterior omissão de receitas.

No presente caso, o autuante concluiu que a não comprovação dos saldos das contas do Ativo Circulante tratar-se-iam de créditos inexistentes e em aberto na contabilidade da empresa, cujos valores correspondentes indicariam que já foram recebidos pelos sócios sem os devidos lançamentos de entradas de numerários nas contas bancárias da empresa.

Constata-se, do exposto, que dispositivo invocado no item 1 da autuação, não se aplica, absolutamente, aos fatos anteriormente

descritos. Os recebimentos decorrentes de clientes e outras contas não constituem, de forma nenhuma, suprimentos de sócios ou administradores.

Do exposto, constatando-se que não há previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir de saldos de contas de ativo circulante ou ativo permanente não comprovados e não restando comprovado nos autos aprofundamento da investigação que demonstrasse a efetiva ocorrência de omissão de receitas, concluo pelo cancelamento dos itens 1 e 3 da autuação.

2. Item 4

Como enquadramento legal para lançar os tributos presumindo a omissão de receita com base de falta comprovação da totalidade do saldo da conta de estoque,² foi invocado o art. 41, da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Neste item, como bem destacou a r. decisão a quo, “considera-se como receita omitida o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários levantados (diferença entre estoques, aquisições, aplicações e vendas) pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, praticados em cada período de apuração abrangido pelo procedimento”, ou seja, para o lançamento do tributo com fundamento em presunção de omissão de receita nesta hipótese, deveria a

² O citado art. 207 trata do registro do livro de inventário; o art. 220 trata das demonstrações financeiras e o art. 231 trata do custo de mercadorias revendidas e matérias-primas utilizadas, no registro do livro de inventário, ambos do RIR/1994.

fiscalização ter efetuado a “auditoria de produção, tal como disposto no art. 41 da Lei nº 9.430/1996, que conduziu à presunção de omissão de receita” (fls. 247).

Ante a ausência da referida auditoria, impossível o lançamento fundado em presunção de omissão de receita por suposta omissão de falta comprovação da totalidade do saldo da conta de estoque.

Assim, em relação ao Item 004 do auto de infração, mantenho a r. decisão *a quo*, que havia dado provimento à impugnação para julgar improcedente esta parte do lançamento.

3. Item 005

Neste item, a fiscalização supôs ter o contribuinte contabilizado valores de correção monetária de anos anteriores na conta de Prejuízos Acumulados e concluiu que eles corresponderiam, em verdade, a receitas não lançadas na conta de Resultado do Exercício e, assim, tributou os referidos valores como omissão de receitas.

A este entendimento objetou a r. decisão *a quo*, posto não ter a fiscalização se reportado aos períodos em que apurada a correção monetária, ou seja, 1994 e 1995. Sobre o tema, decidiu a DRJ o seguinte, com fundamentos que adoto:

Depreende-se do exposto que a autoridade autuante, ao constatar a contabilização à crédito da conta de Prejuízos Acumulados de valores a título de correção monetária de anos anteriores, concluiu que tais valores correspondiam na verdade a receitas cuja contrapartida contábil foi feita à conta de Prejuízos Acumulados ao invés da conta de Resultado do Exercício. Deste modo, tributou os referidos valores como omissão de receitas.

Entretanto, cabem algumas considerações acerca dos fatos apurados.

Da análise dos autos, constata-se, inicialmente, que não restou comprovado que os valores referentes à correção monetária de 1994/1995 não foram tributados nesses anos. Tal fato demandaria um aprofundamento da fiscalização.

Ressalte-se, ainda, que, se a referida prova constasse dos autos e efetivamente tais valores não tivessem transitado em conta de resultado, ou seja, não tivessem sido devidamente tributados, o fato gerador da tributação a ser formalizada deveria reportar-se ao período de 1994/1995. Isto porque as receitas devem ser oferecidas à tributação, no caso das pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, obedecendo o regime de competência. E, neste caso, diversas seriam a capitulação e a fundamentação da autuação.

Embora tenha constado na descrição dos fatos que “os créditos tributários serão cobrados como omissão de receitas”, não seria este o caso dos autos, uma vez que tais receitas encontrar-se-iam escrituradas. Esclareça-se, ainda, que os fatos apurados pelo autuante não se enquadram em nenhum dos casos de presunção de omissão de receitas previstos na legislação tributária.

