



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfas-6

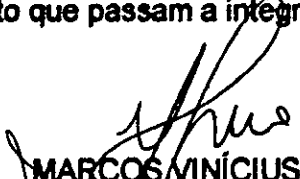
Processo nº : 10768.028040/94-33  
Recurso nº : 136.944  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1990  
Recorrente : MINBRÁS COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE  
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2004  
Acórdão nº : 107-07.664

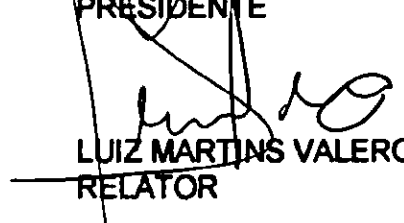
IRPJ - PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - Nas presunções legais o fisco não está dispensado de provar o fato índice (existência de suprimentos de caixa feitos por sócios, sem comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos). Provado este, ai sim não precisa o fisco provar a omissão de receitas (fato presumido).

IRPJ - ANOS-CALENDÁRIO DE 1995 E 1996 - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - Até o ano-calendário de 1996, a existência de "passivo não comprovado" não comportava a aplicação direta da presunção legal de omissão de receitas, sem que o trabalho fiscal investigasse os reais efeitos do fato. O parágrafo único do art. 228 do RIR/94 não tinha sustentação legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINBRÁS COMÉRCIO INTERNACIONAL 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.

  
MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
LUIZ MARTINS VALERO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, MARCOS RODRIGUES DE MELLO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664  
Recurso nº : 136.944  
Recorrente : MINBRÁS COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA

## RELATÓRIO

Contra Mimbras Comércio Internacional Ltda foram lavrados autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 3/6) e de todos lançamentos decorrentes, quais sejam, Imposto sobre a Renda Retido na Fonte instituído pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 (fls. 66/69), PIS/FATURAMENTO com base nos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449/88 (fls. 70/73), FINSOCIAL (fls. 74/76) e Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 78/81), com crédito tributário total de 232.751,95 UFIR (fl. 01).

As infrações estão assim descritas no Auto de Infração do Imposto sobre a Renda:

### 1) OMISSÃO DE RECEITAS

#### - Suprimento de numerário

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não comprovação da origem e/ou efetividade da entrega do numerário, conforme termo anexo.

Enquadramento Legal: Artigos 157 e parágrafo 1º; 179; 181 e 387, inciso II, do RIR/80.

#### - Passivo fictício

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme termo anexo.



Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

Enquadramento legal: Artigos 157 e parágrafo 1º; 179; 181 e 387, inciso II, do RIR/80."

No tocante à primeira infração, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 7 - suprimentos de caixa sem comprovação - apresenta os seguintes registros:

- a empresa, através das D.I.s 44792, 44793, 47403, 47398 e 47.402 e respectivas notas fiscais de entrada séria EI de Ns. 1,2,3,4 e 5, importou cabeçotes de máquina de costura e máquina de cortar tecido no total de NCz\$ 3.292.741,00 cujo montante já inclui os impostos incidentes na importação, ou seja, Imposto de Importação, IPI e ICM, conforme lançamentos contábeis no DIÁRIO, fls. 20 do mês de NOVEMBRO de 1989.

- através dos TERMOS anexos, intimamos o contribuinte a comprovar a ORIGEM E O EFETIVO INGRESSO dos recursos necessários à mencionada operação uma vez que na sua contabilidade não havia registro de entradas de recursos utilizados na importação.

- desta forma, fica constatado que a empresa não identificou a origem dos recursos necessários à operação de importação, tal fato se constitui em suprimento de caixa não comprovado, o que caracteriza omissão de receita.

As duas omissões de receita tributadas foram atribuídas ao mês de dezembro de 1989, como se vê, por exemplo, do auto de infração do PIS/FATURAMENTO de fls. 71.

Na impugnação de fls. 90 a 100, em síntese, restou alegado que as mercadorias importadas foram vendidas, com lastro nas notas fiscais de fls. 109/118, como igualmente foram lançadas nos registros fiscais as respectivas aquisições.

Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

Afirmou que a omissão de receita tributada não existia. Havia, sim, irregularidades formais na sua escrituração. Acrescentou que os autos de infração lavrados referem-se ao período inicial das operações da empresa, no qual gerentes e contadores cometeram, de fato, alguns erros formais, dos quais, porém, "não resultou nenhum prejuízo para o Fisco".

A decisão de primeira instância (fls. 145/157) confirmou os lançamentos, por entender que a impugnante não logrou comprovar a origem dos recursos que propiciaram os suprimentos de caixa, como também não conseguiu, mediante provas diretas, afastar a presunção legal centrada na figura do passivo fictício.

Quanto à segunda infração, apesar de tipificada na rubrica de Passivo Fictício, está anotada na ementa do Acórdão Recorrido que "a manutenção no passivo de obrigações já pagas autoriza a presunção de omissão de receitas".

No Recurso Voluntário de fls. 180/204, a Recorrente insiste na tese dos erros formais de sua escrituração. Reitera que as mercadorias importadas foram vendidas, conforme comprovam os documentos carreados para os autos. No segundo parágrafo da página 22 do seu Recurso, fls. 201 dos autos, apresenta a seguinte conclusão vinculada aos lançamentos contábeis que a precedem:

*"Portanto, aos somarmos as entradas de Mercadorias, teremos o valor de Ncz\$ 2.839.270,70 que representam o total de mercadorias importadas, líquido de impostos, até 31 de dezembro de 1989, parte, no valor de Ncz\$ 2.604.659,99, objeto do auto de infração, e parte no valor de Ncz\$ 234.610,71, lançadas "Estrangeiros" no Livro Diário conforme retificado, transportado para o Passivo Circulante sob o título de 'Fornecedores Estrangeiros'".*

No período seguinte, também fls. 201, a Recorrente acrescenta as seguintes observações:

Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

*"Como se vê, nos lançamentos referidos nos itens 1, 2 e 3 acima, as mercadorias adquiridas, somadas aos impostos pertinentes, foram adquiridas através (a) do caixa da empresa, conforme atestam os extratos bancários de fls. 44 e 45, cujo saldo, no valor de Ncz\$ 1.790.294,28, constitui adiantamento de clientes, utilizados para pagamento do valor de Ncz\$ 1.062.833,47 relativamente ao fechamento de câmbio de parte do preço da mercadoria importada e dos impostos devidos (IPI e ICM); e (b) da conta 'Variação Cambial Ativa', no valor de Ncz\$ 1.737.059,74, que nada mais representa, como explicitado, do que valores a pagar aos Fornecedores Estrangeiros, independentemente do eventual pagamento antecipado pelos clientes, como evidenciado pelos extratos bancários."*

Por fim, fls. 201 e 202, afirma a Recorrente que o débito à conta "Banco do Estado de São Paulo" refere-se a valor cuja origem é comprovada pelos lançamentos vinculados aos adiantamentos de clientes, conforme extrato bancário juntado ao Recurso.

Quanto ao passivo fictício, repete a afirmativa apresentada na impugnação quanto aos erros formais da escrituração, e alega que a conta "Fornecedores Estrangeiros", no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1999, apresentou um saldo de Ncz\$ 1.737.059,74.

É o Relatório.



Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

## VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

O Acórdão recorrido foi cientificado à autuada em 15.04.2003 (AR de fls. 161, verso). O Recurso foi protocolado em 14.05.2003, tempestivo, portanto.

Às fls. 217, consta o regular arrolamento de bens.

Conheço do Recurso.

Os fatos podem ser assim resumidos:

- o fisco acusa a empresa de omissão de receitas caracterizada pela não comprovação da origem dos recursos utilizados no pagamento de mercadorias importadas nos meses de novembro e dezembro de 1989 e revendidas no mesmo ano e também de não comprovar valor figurante no passivo do balanço encerrado em 31.12.89.

Quanto à primeira infração - não comprovação da origem dos recursos utilizados no pagamento das importações - a fiscalização deu ao fato o tratamento de presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 181 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80.

No tocante à segunda infração - falta de comprovação do passivo - a fiscalização fundamentou a exigência na presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 180 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80.V



Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

Tratando-se de presunção legal, o fisco está dispensado de fazer prova da omissão de receitas, bastando que prove a ocorrência do fato indiciário - fato Índice - e isso é imprescindível.

Vale dizer: é do fisco a prova de que o fato verificado se amolda à hipótese legal em que se funda a presunção. No caso do art. 181 do então RIR/80, o fisco tem que provar que houve suprimentos de caixa efetuados por sócio e que a origem e efetiva entrega não se fez com documentos coincidentes em datas e valores. Feita essa prova, a presunção relativa estará assegurada desembocando inexoravelmente na tomada dos valores como receita omitida, cabendo ao acusado produzir prova em contrário.

No caso em exame importações foram feitas e devidamente registradas na escrituração contábil e fiscal. A dúvida do fisco se refere à origem dos recursos utilizados no pagamento das importações. A cogitação de que foram elas pagas com recursos fornecidos por sócios é um mero indicio que merecia uma investigação mais profunda.

Não há registro de aporte feito por sócios em contas de disponível para essa finalidade a justificar a fundamentação utilizada pelos julgadores de primeiro grau para manutenção da acusação. Logo a acusação fiscal requeria prova direta, e não presuntiva, de que foram manejados recursos à margem da escrituração contábil, via aporte de recursos de sócios ou de terceiros.

Quanto à segunda infração, o perfeito entendimento dos eventos denominados "passivo fictício" e "passivo não comprovado", bem assim da natureza e alcance dos efeitos que se irradiam pela contabilidade da empresa, são fundamentais para que o fisco não cometa impropriedades ao formular exigência fiscais sancionadoras, ainda que, comodamente, lance mão das presunções legais.



Processo nº : 10768.028040/94 33  
Acórdão nº : 107-07.664

Como dito antes, mesmo nas presunções legais, a fiscalização não está dispensada de fazer prova do fato indiciário (fato índice). O que o fisco não precisa provar é o fato presumido, ou seja, a consequência (omissão de receitas) tida como ocorrida pela experiência cristalizada na norma que veicula a presunção, repita-se.

Em outras palavras: provada a ocorrência do fato "A", presume-se ocorrido o fato "B", reservando-se ao acusado a possibilidade de produzir prova em contrário.

A experiência demonstrava à exaustão que os contribuintes ao liquidarem obrigações com recursos mantidos à margem da escrituração, porque amealhados em anterior omissão de receitas, e não dispendo de saldo escritural suficiente nas contas de disponibilidade, não baixavam contabilmente referidas obrigações, exatamente para não provocar saldo credor naquelas contas, denunciativo direto de utilização de recursos estranhos à escrita oficial.

A valoração dessa experiência é que permitiu ao legislador introduzir no ordenamento jurídico a presunção legal de omissão de receitas quando a fiscalização se deparasse com eventos dessa natureza.

Com efeito, dispunha o art. 180 do RIR/80:

*"Art. 180. 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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)." (grifamos)*

Veja, era preciso que o fisco provasse a manutenção no passivo de obrigação já pagas, mais especificamente: era preciso que o fisco provasse o pagamento não registrado.

Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

Apesar do artigo em tela reproduzir fielmente a norma inserta no § 2º do art. 12 do Decreto lei nº 1.598/77, prevalecia o equivocado entendimento de que se o contribuinte não apresentasse os documentos comprobatórios do passivo era porque as obrigações haviam sido liquidadas no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, prevista literalmente no discutido artigo.

Era equivocado o entendimento porque era diferente a situação em que o contribuinte não conseguia comprovar as obrigações constantes do passivo. Não cabia, nessa hipótese, a aplicação pura e simples da presunção legal, sob pena de se perpetrar uma injurídica presunção da presunção.

Com efeito, numa situação desta poderia ter ocorrido:

a) pagamento da obrigação com recursos à margem da escrituração, negando-se o contribuinte a apresentar o título liquidado, exatamente para não produzir prova em seu desfavor;

b) extravio, verdadeiro, do documento,

c) obrigação inexistente, cuja contrapartida serviu a outros propósitos (majoração indevida de custos/despesas, "notas frias", suprimentos fictícios na conta caixa, etc.); ou até

d) mero erro de contabilização.

Cabia à fiscalização, por prova direta, desnudar as conseqüência da situação que poderia até desembocar no "passivo fictício".

Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa divergência de interpretação do texto legal, introduziu no art. 228 do Decreto nº 1.041/94, que aprovou o RIR/94, um parágrafo dispondo, *in verbis*:

*"Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:*

*a) (...)*

*b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.*

Mas, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente poderia ter lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142). Daí, fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), que tem o seguinte teor:

*"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."*

Sem embargo da minha posição de que a experiência não permite, nessa hipótese, inferir-se na maioria das vezes, a ocorrência de omissão de receitas, o fato é que, com essa norma, instituiu-se uma nova modalidade de presunção legal de omissão de receitas, confirmando-se a tese da ausência de previsão legal para que a falta de comprovação de obrigações constantes do passivo do balanço pudesse, antes, ser tomada como presunção de passivo já liquidado.

Não que a situação de "passivo não comprovado" não possa, de fato, esconder irregularidades tributárias, como dissemos antes.

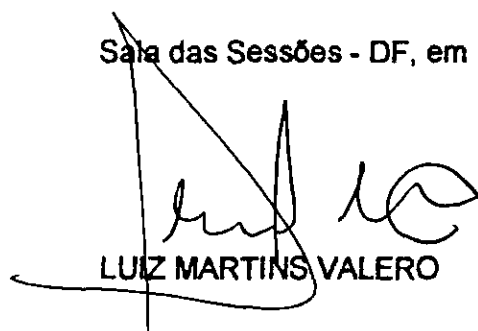
Processo nº : 10768.028040/94-33  
Acórdão nº : 107-07.664

É que não há como fugir da necessidade, antes da Lei nº 9.430/96, da investigação por parte do fisco da contra-partida do lançamento. Vale dizer o fato requeria prova direta do fisco, a ser feita ampliando-se o trabalho investigativo.

A prova que cabia ao fisco não foi feita adequadamente. Não foi provado o pagamento da obrigação constante do passivo, antes do balanço. Não foram investigadas as contrapartidas das obrigações não comprovadas. Não foram feitas diligências nos fornecedores.

Nessa ordem de juízo, voto por se dar provimento integral ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2004.



LUIZ MARTINS VALERO