

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 10840.000739/94-46
RECURSO Nº : 117.083
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EXS.: 1990 A 1992
RECORRENTE : COMERCIAL ZEPPONI LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP
SESSÃO DE : 08 DE DEZEMBRO DE 1998
ACÓRDÃO Nº : 105-12.658

**OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE
CAIXA – IMPROCEDÊNCIA** – Afasta-se a
acusação fiscal de omissão de receitas quando
demonstrada a efetividade da entrega e a
origem da virtual totalidade dos suprimentos
efetuados pelo sócio ao caixa da empresa.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por COMERCIAL ZEPPONI LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta 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.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


ALBERTO ZOUVI (Suplente Convocado)
RELATOR AD HOC

FORMALIZADO EM: 21 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NILTON PÊSS, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CHARLES PEREIRA NUNES, VICTOR WOLSZCZAK (Relator originário) e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA.

Ar


RECURSO Nº: 117.083
RECORRENTE: COMERCIAL ZEPPONI LTDA.

RELATÓRIO

Valho-me das notas deixadas pelo Relator originário para reconstituir o relatório por ele lido nesta sessão de 8 de dezembro de 1998. Com a palavra, o i. Conselheiro VICTOR WOLSZCAK.

"Cuidam os autos de lançamentos de IRPJ, IRRF, PIS, FINSOCIAL e Contribuição Social.

"Em cada ano a fiscalização constatou ingresso de recurso no caixa da empresa entregues pelos sócios, mas cuja origem não foi comprovada. A base de cálculo do IRPJ foi utilizada pela fiscalização como base de cálculo dos demais tributos e contribuições. O IRRF foi exigido à alíquota de 8%, com base no art. 35 da Lei 7.713/88.

"Em impugnação tempestiva a empresa alegou que devolvera aos sócios os recursos emprestados em cada ano, devendo o valor da devolução de um ano ser computada como origem para o empréstimo do ano subsequente.

"Apontou que três valores, de Cr\$ 2.000.000,00 (05/91), Cr\$ 4.000.000,00 (06/91) e Cr\$ 3.000.000,00 (09/91), foram tomados junto ao CITIBANK, e não do sócio.

"Elencou ainda outras fontes de recursos do sócio, constante a fls. 96/97 e os comprovantes de efetiva entrega do numerário, às fls. 97/98. Trouxe provas.



"Pedi o cancelamento do auto de infração por ausência do fundamento da presunção de omissão de receitas.

"A autoridade julgadora de primeiro grau confirmou o lançamento parcialmente. No corpo da decisão subdividiu a acusação em vários subitens, os quais analisou detidamente.

"Teceu as seguintes considerações:

'PERÍODO BASE DE 1989:

- 1. NCz\$ 5.000,00 – os documentos apresentados constituem-se em cópia de comprovantes de depósito e de bilhete do sócio majoritário para contador da empresa, às fls. 27; entrega comprovada, origem do recurso não comprovada. A simples menção do nome do sócio como depositário não comprova a origem do recurso depositado.*
- 2. NCz\$ 28.000,00 – a documentação de fls. 28 a 30 apenas comprova a entrega do recurso, através do comprovante de depósito de fls. 30. Não restou comprovada a origem do recurso, pelo mesmo motivo do item 1.*
- 3. NCz\$ 78.588,00 – os documentos de fls. 29 e 30, comprovantes de depósito, só comprovam o ingresso do recurso em conta da empresa, não comprovando sua origem.*

PERÍODO BASE DE 1990:

- 1. Cr\$ 200.000,00 – A cópia do cheque em favor da empresa e do extrato de fls. 30, mais o verso do cheque indicando o número da conta da empresa, conforme cópia de extrato, ambos à fls. 31 vo., comprovam a origem e a efetiva entrega dos recursos.*



2. Cr\$ 450.000,00 – *constituído por dois cheques, um de Cr\$ 100.000,00 e outro de Cr\$ 350.000,00, só ficou comprovado que o cheque de Cr\$ 350.000,00 foi debitado na conta do sócio na mesma data em que houve um depósito na conta da empresa, através dos documentos de fls. 32 a 35. Para o cheque de Cr\$ 100.000,00, só ficou comprovado o débito na conta corrente do sócio, pelo extrato de fls. 32, não restando comprovada a entrega efetiva deste numerário. A cópia do cheque apresentada à fls. 34, nominal à empresa, sem qualquer carimbo comprovando seu depósito na conta da empresa, não permite inferi-lo. A fls. 31vo., citada pela impugnante, nada tem a ver com estes empréstimos.*
3. Cr\$ 730.000,00 – *os extratos bancários da empresa e do sócio, às fls. 43 e 44, mais os cheques ali reproduzidos, comprovam a origem e a efetiva entrega dos recursos.*
4. Cr\$ 1.500.000,00 – *os extratos bancários e cheques reproduzidos às fls. 45 e 46, comprovam a origem e a entrega do recurso.*
5. Cr\$ 1.740.000,00 – *o extrato de fls. 40, mais o cheque de fls. 41, só permitem afirmar que houve um débito neste valor na conta do sócio, não restando comprovado, pelo extrato de fls. 42, a efetiva entrega deste recurso, pois não há identidade de valores. A fls. 47, citada pelo impugnante, não traz qualquer comprovação deste empréstimo.*
6. Cr\$ 1.100.000,00 – *este valor, estornado por contabilização equivocada, conforme cópia do razão à fls. 47, nem chegou a ser considerado como tributável para os lançamentos efetuados. Portanto, nem há que se considerá-lo.*

PERÍODO BASE DE 1991:

1. Cr\$ 1.000.000,00 – *os extratos de fls. 48 e 48 vo., mais o cheque de fls. 49, comprovam a origem e a entrega do recurso.*



2. Cr\$ 1.300.000,00 – o extrato de fls. 37 comprova a entrega do recurso, e o cheque de fls. 37 vo., mais o extrato de fls. 39, comprovam a origem do recurso.
3. Cr\$ 1.000.000,00 – o cheque de fls. 36, mais o extrato de fls. 38, comprovam a origem do recurso, enquanto o extrato de fls. 37 comprova a entrega do mesmo;
4. Cr\$ 400.000,00 – o cheque e o extrato de fls. 50 e 51 comprovam a origem do recurso, e o extrato de fls. 52 comprova sua efetiva entrega.
5. Cr\$ 2.000.000,00 – o cheque de fls. 53 mais o extrato de fls. 55 comprovam a origem do recurso, enquanto o extrato de fls. 54 comprova a efetiva entrega do mesmo.
6. Os quatro valores seguintes somando Cr\$ 6.000.000,00, da relação de fls. 22, referem-se a dois empréstimos tomados pela empresa junto a instituição financeira, conforme comprovam as cópias dos contratos de fls. 56 e 57.
7. Cr\$ 2.400.000,00 – o cheque de fls. 59, mais o extrato de fls. 61, comprovam a origem do recurso, sendo que a efetiva entrega está comprovada pelo extrato de fls. 60.
8. Os dois valores seguintes somando Cr\$ 3.000.000,00, da relação de fls. 22, referem-se a empréstimo tomado pela empresa junto a instituição financeira, conforme comprova a cópia do contrato à fls. 58.
9. Cr\$ 2.600.000,00 – este último empréstimo só tem a entrega efetiva do recurso comprovada, através do comprovante de depósito de fls. 62. A origem do recurso não ficou comprovada, pois não foi apresentado qualquer documento mostrando que o mesmo é proveniente do sócio da empresa.

Com base nesta análise, verifica-se que a maioria dos valores utilizados pela autuante tiveram origem e efetiva entrega

comprovados. Os que não tiveram a origem de recurso ou sua efetiva entrega à empresa comprovados estão marcados em negrito.

Em comparação com os valores obtidos pela autuante, no Termo de Constatação de fls. 66, passamos a ter os seguintes valores considerados como omissão de receitas:

Período Base de 1989: NCz\$ 111.588,00

Período Base de 1990: Cr\$ 1.840.000,00

Período base de 1991: Cr\$ 2.600.000,00'

"Por fim, decidiu:

'Em face do exposto, conheço da impugnação tempestivamente apresentada e, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, retificando o valor dos tributos lançados pelos Autos de Infração, nos termos do demonstrativos das folhas retro, ressaltando que deverão ser recalculados os juros de mora, observando-se o disposto na Instrução Normativa SRF nº 32/97, e as multas proporcionais, observando-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.'

"Inconformada a empresa recorreu a este Colegiado, expondo as razões de fls. 157/160.

"Intimada a depositar 30% do valor do crédito tributário mantido, a empresa apresentou cópia de liminar em mandado de segurança, que garante o prosseguimento do feito."

É o relatório, conforme as notas deixadas pelo Relator originário. *Az*



VOTO

Conselheiro ALBERTO ZOUVI, Relator *ad hoc*.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Torno a apoiar-me nas notas deixadas pelo Relator originário para resgatar os argumentos por ele expendidos nesta sessão de 8 de dezembro de 1998. Novamente com a palavra, o i. Conselheiro VICTOR WOLSZCZAK.

"A Fazenda tem progressivamente abandonado sua missão de investigar os fatos e captar um grau de certeza compatível com a natureza do crédito tributário para, cada vez mais, limitar-se a identificar indícios de irregularidades, ou circunstâncias que gerem suspeitas de omissão no recolhimento de tributos.

"O Conselho de Contribuintes tem, de certa forma, encorajado essa condenável conduta, quando, exemplificativamente, admite a simples existência de suprimientos de caixa efetuados por sócio em empresa não anônima, como prova de receitas omitidas, desde que aqueles suprimientos estejam desacompanhados de documentação bancária coincidente em datas e valores, indicando saída e entrada, do patrimônio do sócio para o da empresa.

"Por outra parte, este Conselho tem também encarecido a necessidade de que se aprofunde a investigação fiscal, sempre que a ação fiscalizadora constata a presença de fatos que sugiram a ocorrência de alguma irregularidade, ou indícios dela.



"De fato, a certeza e a liquidez são apanágio necessário do crédito tributário, que deve ser constituído segundo os princípios de estrita legalidade e tipicidade cerrada.

"Assim, a lei determina que *'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 no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios de 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'* (destaque nossos) (art. 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77; art. 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.648/78; e art. 181 do RIR/80).

"No caso, os autuantes nem sequer se deram ao trabalho de identificar as datas em que os suprimentos teriam sido efetivados. Conforme assinala o julgador singular, *'há que se esclarecer que as datas da mencionada relação não parecem significar que sejam as datas dos empréstimos, mas sim dos balancetes mensais levantados, os quais teriam servido de base para a apuração da autuante; esta é a única conclusão a que se pode chegar, uma vez que a autuante não deu maiores detalhes desta apuração.'* (fls. 149).

"Ora, se o autuante não dá detalhes da apuração, de sorte que não se pode saber com certeza quais as datas dos empréstimos objeto da acusação fiscal, resta óbvio que, no caso presente, ocorreu aquela situação acima descrita: encontrando muitos suprimentos de caixa efetuados por sócio, a fiscalização nem se deu ao trabalho de aprofundar a investigação e verificar se de fato encontrava qualquer indício de omissão de receitas (que é o pressuposto necessário, eleito na lei, segundo a qual o suprimento serve apenas para arbitrar a omissão detectada). Limitou-se a somar os valores que supôs supridos pelo sócio e autuou a empresa por omissão de receitas

 9 

caracterizada na falta de comprovação da veracidade dos suprimentos. É, cristalinamente, a inversão do comando legal: do instrumento de constituição do crédito faz-se o núcleo da acusação, convertendo-se a constatação de que há escrituração de suprimentos de caixa em constatação de que há omissão de receitas. Uma ação fiscal um pouco mais séria teria evitado este processo, e todos os custos a ele inerentes, uma vez que todas as provas acostadas estavam simplesmente nos extratos das contas bancárias dos envolvidos e na escrita da empresa.

"A precariedade da ação fiscal, e a leviandade com que se passou da constatação de suprimento escriturados à acusação de omissão de receita, vem claramente exposta na própria decisão de primeiro grau.

"De fato, o julgador, ademais de apontar a obscuridade da acusação, que não indica sequer as datas dos suprimentos inquinados, encontrou que oitenta por cento dos valores indicados na autuação têm sua origem regular devidamente comprovada nos autos. (NCz\$ 111.588,00+Cr\$ 4.620.000,00+Cr\$ 17.700.000,00 = Cr\$ 22.431.588,00, total da autuação, enquanto a decisão recorrida reconhece a regular origem de Cr\$ 17.788.800,00, mantendo Cr\$ 4.551.588,00, 20% do total).

"Da parte inadmitida pelo julgador singular observa-se desde logo algumas impropriedades no raciocínio que embasou a decisão recorrida. Com efeito, a autoridade recusou os depósitos objeto dos documentos de fls. 27 a 30, ao argumento de que refletem entradas mas não comprovam a sua origem. Disse que mera menção a nome do sócio no documento não seria suficiente para evidenciá-la. Entretanto, os documentos indicados não contêm simples menção ao sócio supridor. São notas explicativas, que contêm indicação da origem dos recursos, especificando o cheque respectivo, contra a mesma instituição bancária, são registros relativos a duplicatas e fazem referência tanto ao sócio quanto a dados da escrita da empresa. A acusação

fiscal não encontra base sólida nesse matéria. A dilação probatória favorece claramente a empresa, e uma investigação fiscal deveria abranger a verificação desses dados antes que se formalizasse a constituição de crédito tributário inexistente. A presunção legal somente existe quando se constata uma receita não registrada. Se ela é presumida com base em suprimentos, é indispensável que a pesquisa dos fatos comprove a saída de produtos ou a prestação de serviços sem registro, ou que se demonstre a inteira impossibilidade da veracidade dos suprimentos, e ainda que esses recursos tenham sido utilizados, posto que somente assim se teria prova forte indiciária de que ocorreu a omissão de receita correspondente aos recursos assim empregados.

"No caso presente, a suposta receita sem origem está identificada como originada no depósito anexo aos autos e este contém indícios que permitem rastrear a proveniência dos valores, no suprimento do sócio, bem como confirmar os dados registrados na escrita.

"Em relação ao ano-base de 1989, pois, não vemos consistência na acusação fiscal, capaz de ensejar a confirmação do lançamento.

"Em relação aos anos-base seguintes, 1990 e 1991, verificamos desde logo que a fiscalização não admitiu o retorno dos valores ao sócio e seu novo empréstimo, escritural, sem que para essa recusa tenha apresentado qualquer justificativa. A decisão de primeiro grau também faz referência a esses retornos, como argumento da defesa, e silencia a respeito.

"Ainda assim, a autoridade exclui 60% da exigência pertinente ao ano-base de 1990, por devidamente comprovados os suprimentos, e recusa as provas relativas ao remanescente, sem para isso apresentar fundamentação sólida. Com efeito, diz o julgador que os suprimentos nos valores de Cr\$ 200.000,00, Cr\$ 350.000,00, Cr\$ 730.000,00 e Cr\$ 1.500.000,00 estão

comprovados. Quanto ao de Cr\$ 1.100.000,00, diz que nem fez parte da acusação.

"Por outro lado, recusa as provas apresentadas relativamente a um suprimento de Cr\$ 100.000,00 e a outro de Cr\$ 1.740.000,00. Quanto ao primeiro, diz que o cheque nominal à empresa, anexado, não tem valor, porque não está carimbado pelo banco, embora reconheça a saída desse mesmo cheque, no extrato de conta corrente do sócio. Como se pode ver a fls. 32/35, o cheque de Cr\$ 350.000,00, admitido como verídico, está igualmente nominal e sem aquele carimbo, até porque, certamente, foi copiado enquanto estava com a empresa, e não pelo banco. Nos dois casos, o saque está registrado na conta bancária do sócio e os cheques estão nominativos. Quanto à data do depósito do cheque, a questão está prejudicada uma vez que, conforme apontado pelo julgador singular, a fiscalização não se deu ao trabalho de apurar as datas dos suprimentos.

"Quanto ao cheque de Cr\$ 1.740.000,00, estão nos autos, por igual, os extratos que dão conta do saque contra a conta corrente do sócio supridor. E o documento de fls. 41, embora de difícil leitura, permite perfeitamente verificar que se tratava de cheque nominal à empresa recorrente. Nessas condições, não vemos nos autos elementos suficientes para recusar o suprimento e afirmar que ocorreu omissão de receita.

"Por fim, no ano-base de 1991, a autoridade julgadora de primeiro grau, ao examinar os Cr\$ 17.700.000,00 apontados pelo Fisco como suprimentos inverídicos de sócio, vale dizer como omissão de receitas, constatou que parte daqueles valores diz respeito a operações de empréstimos firmadas com instituição bancária e o restante foi comprovado como suprimentos regulares efetuados pelo sócio. A autoridade somente recusa o empréstimo de Cr\$ 2.600.000,00, valor cuja entrega efetiva foi comprovada pelo documento de fls. 62 (depósito bancário, em dinheiro), enquanto que a

origem desse valor não teria sido apresentada. Vê-se, entretanto, a fls. 61, uma retirada anterior, em dinheiro, feita pelo sócio, contra sua conta corrente, de Cr\$ 2.400.000,00.

"No conjunto das circunstâncias apuradas no curso deste processo, chega-se facilmente à conclusão de que a virtual totalidade dos suprimentos efetuados pelo sócio está cabalmente comprovada. Os extratos de conta corrente do sócio em 1991 demonstram altas retiradas em espécie, e se coadunam com o depósito em espécie feito no valor de Cr\$ 2.600.000,00. Ainda que se quisesse levar em conta as datas, o que foi de resto a priori afastado pela omissão da fiscalização no particular, tem-se fortes razões diante dos elementos probantes acostados ao processo, no sentido de concluir que a prova favorece ao recorrente, e não ao Fisco. Uma diferença de Cr\$ 200.000,00, no contexto, significaria oito por cento do total, montante absolutamente imprestável para consubstanciar prova de omissão de receita.

"Nesse ponto, volto ao pronunciamento deste Egrégio Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Com efeito, a jurisprudência desta Corte e da Corte Superior vem forte no sentido de que cumpre à fiscalização investigar, laborar no sentido de ver plenamente tipificada a previsão legal que enseja a constituição do crédito e a aplicação de pena. Encontrando indícios que sugiram a presença de irregularidade, deve, não lavrar autos de infração para apontá-los como fundamento de constituição do crédito tributário, mas sim aprofundar a investigação para encontrar as provas da omissão (ou da ação) ilícita.

"Deve-se, portanto, entender que, quando o Colegiado admite como prova da omissão a mera presença de suprimentos cuja efetividade não é demonstrada, está a inverter o comando legal e a introduzir presunções legais por jurisprudência. 12



"A atividade legislativa não é própria das instâncias de julgamento, e, portanto, esses julgados devem ser entendidos no contexto de situação em que, inteiramente desabrigados de justificativa documental, os suprimentos irreais venham dar cobertura a situação típicas de omissão de ingressos.

"Não é disso de que se trata aqui. Ao contrário, temos no caso uma ação ligeira da fiscalização, que sequer confrontou as contas bancárias do supridor com as da empresa, e que, no fim, não alcançou comprovar qualquer irregularidade nos suprimentos apontados.

"O contexto demonstra que não se provou omissão de receitas, mas, ao contrário, se alcançou comprovar a virtual totalidade dos suprimentos do sócio."

Creio ter reconstituído o pensamento e voto do i. Relator originário a partir das notas por ele deixadas.

Perfilho a posição externada pelo eminente Relator originário.

Com efeito, o auto de infração sob exame demonstra falta de aprofundamento da ação fiscal, aliás reconhecida pela própria autuante como "sumaríssima" (fls. 66). O conjunto probatório, apreciado a miúdo pelo i. Relator originário, mostrou-se francamente favorável à recorrente.

Concluo que a virtual totalidade dos suprimentos efetuados pelo sócio restou comprovada, razão pela qual afasto a acusação fiscal de omissão de receitas.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso. *AZ*

É o voto.

Brasília (DF), 8 de dezembro de 1998.

Alberto Zouvi

ALBERTO ZOUVI
RELATOR AD HOC

