



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ELL

Sessão de 10 de julho de 1990

ACÓRDÃO Nº 101-80.307

Recurso nº 95.731 - IRPJ - EX: DE 1987

Recorrente MANOEL MARQUES & CIA LTDA.

Recorrida a DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS - SP

IRPJ - SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS - Caracterizada a superavaliação de custos dos combustíveis vendidos, pela falta de registro dos ajustes do preço sobre o óleo diesel adquirido pela revenda.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - A omissão do registro de compras revela que elas foram adquiridas com recursos à margem da escrituração vale dizer, com o produto de receitas omitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MANOEL MARQUES & CIA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$.... 439.585,67, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES (Relator), CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL, que proviam mais Cz\$ 14.116,80. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES.

Sala das Sessões em, 10 de julho de 1990


 URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO.

VISTO EM


 AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE:

06 SET 1990

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUE.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CRISTOVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER E JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN. Ausente, justificadamente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10845/008.596/88-87

RECURSO Nº: 95.731

ACÓRDÃO Nº: 101-80.307

RECORRENTE: MANOEL MARQUES & CIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

MANOEL MARQUES & CIA. LTDA., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado (fls.38/41) contra a decisão do Senhor Delegado da Receita Federal em Santos(SP) (fls.32) que, com base na informação de fls. 30/31, manteve o auto de infração contra ela lavrado às fls. 10.

Segundo a peça básica, a empresa teria cometido as seguintes infrações descritas e enquadradas no RIR/80, da seguinte forma:

Exercício: 1987 - Ano-Base: 1986.

Lucro Real

01 - Superavaliação de Custos

A empresa superavaliou o custo de combustíveis vendidos, uma vez que deixou de registrar os ajustes de preço sobre óleo diesel adquirido para revenda, bem como procedeu o registro de compra em duplicidade, conforme item 1.1 do Quadro Demonstrativo (QD) nº 01, que faz parte integrante do presente Auto de Infração, com infração ao disposto nos artigos 154, 155, 156, 157, 172, 182 e 676, inciso III do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80.

..... Cz\$ 43.946,31

Acórdão nº 101-80.307

02 - Omissão de Receitas.

A empresa deixou de registrar no 'livro Diário' as compras e os pagamentos constantes dos itens 2.1 e 2.2 do Quadro Demonstrativo (QD) nº 01, que faz parte integrante do presente Auto de Infração, com infração ao disposto nos artigos 154, 155, 156, 157, 172, 181 e 676, inciso III do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. Cz\$ 439.885,47

03 - Lucro Real.

A empresa deixou de apresentar a Declaração de Rendimentos do exercício no respectivo prazo de entrega, contudo o fez de ofício, com lucro real e imposto devido, com infração ao disposto nos artigos 592 e 676, inciso I do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. Cz\$ 2.213,00

TOTAL DA MATÉRIA TRIBUTÁVELCz\$ 486.044,78

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Base de Cálculo do Imposto - Artigo 153 do RIR/80, com a redação dada pelo art.3º do Decreto-lei nº 1.967/82, com a redação dada pelos arts. 6º, 7º e 9º do DL-2.232/87, alterados pelo art.10 do Decreto-lei 2.471/88.

Juros de Mora

- Artigo 726 do RIR/80, com a redação dada pelo art. 16 do Decreto-lei nº 2.323/87, art. 18 do Decreto-lei nº 1.967/82 e art.6º do Decreto-lei nº 2.331/87.

Em sua impugnação (fls.22/24), a empresa alega em resumo que: a) é primária, e sua atividade é o comércio varejista



Acórdão nº 101-80.307

de combustíveis e lubrificantes, comumente chamado de posto de gasolina; b) só exerce esta atividade, sendo que 99% é de vendas de combustíveis, sem outra receita portanto; c) foi surpreendida com a acusação de diferença de receita, baseada em depósitos bancários, pois os cheques foram emitidos para atender as necessidades de sua firma e pagamentos ao seu contador, a própria Shell, e outros devidamente especificados; d) há julgados no sentido de que depósitos bancários não são rendas; e) esclarece que os seus lucros são fixados pelo governo federal e sua renda tributada é formada pela diferença entre as vendas e as compras realizadas ; f) sua escrita contábil está perfeita e foi considerada com tal; g) o sócio da firma é pessoa de muita idade, e em face de doença crônica é obrigado a confiar o estabelecimento a empregados e procuradores.

Ouvidos, os autuantes sustentam que as infrações (superavaliação de custos e omissão de receita) estão discriminadas nas peças que fazem parte do auto de infração, tendo a impugnante confundido omissão de receitas com base em depósitos bancários com o fundamento da autuação que é desvio de receitas por omissão de compras de combustíveis para revenda e pagamentos efetuados através de cheques de sua emissão não refletidos na escrituração contábil, além de glosas decorrentes de custos recuperados e não contabilizados, bem como de compras de combustíveis para revenda lançadas em duplicidade, tendo como caracterização a superavaliação de custos. Esses fatos demonstram a irregularidade da escrituração contábil. Cita jurisprudência que entende aplicável à espécie (fls. 26/28).

A decisão foi mantida sob o argumento de que o procedimento adotado pela autuada de não registrar valores de ajuste lançados a maior nos preços de combustíveis e de registrar compras em duplicidade reduzem o lucro do exercício, enquanto a falta de registro de pagamentos efetuados autorizam a presunção de que foram movimentados com recursos à margem da escrituração, caracterizando omissão de receitas. Os argumentos de defesa são

3 . 47

Acórdão nº 101-80.307

protelatórios, pois nada se vê no contexto da exigência que tenha como fundamento depósitos bancários ou extratos de contas-correntes. Foram investigados, isto sim, cheques emitidos pela atuada, cujos pagamentos a que se destinavam ficaram incomprovados.

Na fase recursal, a sucumbente que a decisão recorrida não apreciou a sua argumentação que não é protelatória porque inúmeros julgados, inclusive administrativos, afirmam que de pósito bancário não é renda. Todos os documentos foram registra dos regularmente e se dúvidas houvesse sobre sua escrituração ela deveria ter sido desclassificada. Os índices de lucros dos produ tos revendidos são tabelados. Diz que não houve majoração de cus tos porque os mesmos são vendidos pela tabela; não houve lança mento em dobro, mas apenas por um lapso não foram detalhados, o que também ocorreu em relação às compras não escrituradas e aos pagamentos omitidos. Procura justificar os pagamentos efetua dos e relacionado no termo que serviu de base à atuação.

É o relatório.

77

VOTO VENCEDOR

Do Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES - Relator designado:

Com a devida vênia, não acompanho o ilustre Relator na parte em que dá provimento à parcela de Cz\$14.116,80, correspondente à omissão de registro de compras de lubrificantes.

A autuação referiu, no subitem 2.1 do (QD) nº 1, que a empresa deixou de registrar a aquisição dos lubrificantes da Shell Brasil S.A., notas fiscais nºs 275.063, de 18.03.86 e 283.743, de 08.05.86.

Na sua impugnação (fls. 22/24) a contribuinte declarou-se surpreendida com o auto de infração, questionou a acusação de omissão de receitas com base em depósitos bancários, mas não fez a menor alusão às citadas notas fiscais da Shell.

Contudo, como assinalou o informante fiscal de fls. 26/28, houve equívoco da impugnante, desde que o verdadeiro fundamento legal do crédito tributado (IRPJ) não foi o de omissão de receita via depósito bancário, mas sim o de omissão de receita caracterizada por compras de lubrificantes para revenda, comprovadas pelas notas fiscais nºs 275.063, de 18 de março de 1986 (Cz\$ 10.269,60) e 283.743, de 08.05.86 (Cz\$..... 3.847,20), totalizando Cz\$ 14.116,80.

Há casos em que a omissão de receitas é tributada com base em presunção legal, como, por exemplo, o saldo credor de caixa, os suprimentos de caixa de origem e efetivo ingresso improvados, o passivo fictício revelado por obrigações pagas e não baixadas.

Noutros casos chega-se à omissão de receitas por presunção simples, como, por exemplo, nas situações em que

7.

Acórdão nº 101-80.307

diferenças de estoque denunciavam vendas não contabilizadas.

Finalmente, nos casos como aquele ora em exame, parece-me exagerado falar-se em omissão presuntiva.

Com efeito, desde que se nomeiam as notas fiscais de compras, que essas compras foram pagas, e que nem as mercadorias, mesmo destinadas a revenda, em operações próprias' do objeto social da empresa, tiveram seu ingresso contabilizado, nem seu pagamento registrado na escrituração contábil, o que temos, na verdade, são fatos notórios que não carecem de prova.

Como assinala MOACYR AMARAL SANTOS, in "Primeiras Linhas ...", Saraiva, Rio, 3ª ed., 2º vol., pág. 298:

"Diversamente ocorre com referência aos fatos notórios. O conhecimento destes, do mesmo modo que as máximas da experiência, faz parte da cultura normal própria de determinada esfera social, e o juiz, ao utilizá-lo, não funciona' como testemunha que informa quanto a fatos, porque se vale de conhecimento que não é seu apenas, ou de umas poucas pessoas, mas de uma coletividade, da qual é intérprete, e de cuja exatidão os litigantes sempre estão em condições de fiscalizar."

A velha máxima "notoria non egent probatione" , ficou inserida no art. 334, nº I, do Código de Processo Civil, que não dependem de prova os fatos notórios.

Por outro lado, não se perderá de vista o conjunto de regras legais acerca da escrituração mercantil e de seu valor probante. Se uma empresa ou entidade comprovadamente' compra ou vende produtos relacionados com seu objeto social, e sua escrituração não acusa essas operações, a omissão dos recursos utilizados me parece mais próxima de um fato notório do que de um fato probando.

Entretanto, mesmo se quiser falar em presunção



Acórdão nº 101-80.307

simples, e nos escrúpulos que ela causa em alguns espíritos, te
riamos, em linhas gerais, o que se segue:

a) o fato provado: a aquisição de mercadorias ,
não contabilizada, com recursos igualmente não escriturados.

b) o fato probando: a omissão de receitas.

Ora, se mercadorias foram adquiridas pela em
presa e pagas com recursos não contabilizados, ter-se-á por pro
vado que os recursos utilizados para pagar tais mercadorias pro
vieram de receitas de atividades paralelas desenvolvidas à mar
gem da escrituração.

Diferentemente do douto Relator vencido (nesta'
parte) não empresto maior relevância à necessidade de prévia in
timação do contribuinte para que este comprove a origem dos re
cursos utilizados para pagamento de tais compras.

A menor importância que atribuo a esse passo
da fiscalização, no desenrolar dos trabalhos de investiga—
ção que lhe são próprios, não chega ao ponto de o considerar '
indevido. A nuance está na diferença entre o aconselhável, qui
çá conveniente, e o necessário ou indispensável.

Pois, se intimado o contribuinte a prestar a
referida comprovação, concentra-se o debate na tal comprovação,
que umas vezes o contribuinte entenderá boa e definitiva e o
fisco terá por insuficiente.

No fundo, antecipar-se-á o contraditório, com
o agente do fisco fazendo juízos de valor que serão retomados '
pelos julgadores de primeira e segunda instâncias, caso haja
autuação, impugnação ou recurso.

Por outra parte, se o agente do fisco entender
comprovada a origem dos recursos, nem autuação poderá haver,

7,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-80.307

limitando-se a avaliação da prova à instância fiscalizadora, o que, aliás, sempre ocorre nos casos em que a fiscalização en contra os negócios dos contribuintes em ordem, do ponto de vista fiscal. O mesmo ocorreria se o contribuinte, autuado, ofere cese a mesma comprovação nas fases impugnatória ou recursória.

Porém, se a incomprovação fosse definitivamente determinada, nem haveria falar em presunção refragável.

Enfim, a importância dada à intimação prévia pa ra que o contribuinte prove a origem dos recursos utilizados nas compras não escrituradas, implica, na prática, o afastamento da presunção simples ou "facti" para se determinar a omissão de receitas, o que vem a ser outra história.

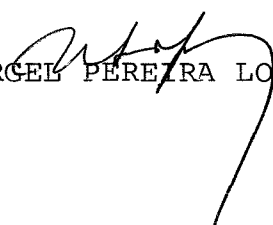
Aos que vêem presunções em cadeia, a visão não deve impressionar: o autor citado, na obra citada, página 441, escreveu:

"Condição é que o fato base, auxiliar, indiciante, o indício, enfim, esteja provado, o que não importa excluir que a sua prova resulte de outra presunção."

Em obra mais alentada, o tema ficou mais desenvolvido (MOACYR AMARAL SANTOS, in "Prova Judiciária no Civil e Comercial, vol. V).

Quanto ao restante do voto do ilustre Relator—
-sorteado acompanho-o por inteiro, pedindo vênias para conside rar suas razões e fundamentos como se aqui reproduzidos.

Isto posto, dou provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$439.585,67.


URCEL PEREIRA LOPES - RELATOR

Acórdão nº 101-80.307

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em Lei, dele tomo conhecimento.

A empresa não logrou infirmar, mediante a juntada de cópia dos respectivos lançamentos, a assertiva contida na peça básica de que deixou de registrar os ajustes de preço sobre o óleo diesel adquirido para revenda, consoante notas de crédito acostadas às fls. 15 a 17, e, neste caso está configurada a majoração de custos, com redução do pagamento do imposto.

Em relação ao registro em dobro da quantia de Cr\$ 13.817,00, no exercício de 1987, a fiscalização não juntou ' cópia dos lançamentos para demonstrar a duplicidade dos registros, e, sequer indicou o número e folhas do Diário onde teria havido a irregularidade para que a recorrente, juntando-as, pudesse defender-se da acusação. Como isso não foi feito, o fisco está-se baseando na falta de prova negativa, o que não é correto.

O lançamento por omissão de receitas fundamentou-se em omissão de registro de compras de lubrificantes, no valor de Cz\$ 14.116,80, e por não comprovar a efetiva destinação e respectiva contabilização dos pagamentos efetuados através de cheques sacados contra depósitos da pessoa jurídica, no valor de Cr\$ 425.768,27.

No primeiro caso, diante de um indício de omissão de receitas que seria a falta de contabilização de uma aquisição de bem para a revenda, a fiscalização presumiu, desde logo, tratar-se de omissão de receita, sem investigar sequer se o pagamen

7.

47

Acórdão nº 101-80.307

to fora efetuado e, em caso afirmativo, se em dinheiro ou através de cheques.

A distinção é fundamental porque se o pagamento foi feito por cheque emitido contra depósitos bancários da empresa (forma por ela muito utilizada como faz certo o termo de fls. 2/7) a origem dos recursos seria receitas da empresa, até prova em contrário.

Neste caso, se dúvidas pairassem sobre a proveniência dos recursos que compuseram as contas bancárias, deveria a fiscalização auditá-las com observância, inclusive, das instruções da Coordenação do Sistema de Fiscalização sobre a matéria. Vale dizer que, nessa tarefa, dever-se-ia intimar o contribuinte a comprovar a origem dos recursos, após o enxugamento das transferências, redepósitos de saldos de retiradas e etc. E, se o contribuinte não lograsse fazê-lo, tributar como desvio de receitas os depósitos de origem incomprovada.

A presunção comum extraída daquele indício não observou o requisito da precisão, segundo o qual ela não pode se prestar a dúvida ou a contradições lógicas.

Nesse sentido, diz Moacyr Amaral Santos, em sua consagrada obra "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", 1ª edição, Max Limonad, página 395:

"

a) Conquanto seja o juiz livre na formação do seu convencimento fundado nas presunções que extrair, andar sempre com elogiável prudência se considerá-las nos seus caracteres de gravidade, precisão e concordância antes de dar-se por convencido. A delicadeza da prova por presunções de homem recomenda ao juiz valer-se do critério aconselhado pela doutrina, acolhido por várias legislações e calcado na experiência milenária, de estabelecer convicção quando as presunções sejam graves, precisas e concordantes: graves, isto é,

7.

4

geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvida ou contadições lógicas; concordantes, ou sejam convergentes para o mesmo resultado. " (grifei).

A precisão requer que a conclusão seja única não comportando respostas díspares.

O lançamento, por definição do artigo 142, do Código Tributário Nacional é um procedimento tendente a verificar, dentre outros, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

No caso, não se procurou verificar com a indispensável diligência a ocorrência do fato gerador do imposto e a matéria tributável, diante daquele indício, que tanto poderia ser uma simples inexatidão contábil sem repercussão tributária, como poderia representar uma omissão de registro de receitas.

Como exemplo de que o indício comporta diversas situações, imagine-se que se o produto adquirido e não registrado no Diário figurasse do estoque final do exercício, de uma empresa que adota inventário periódico, haveria redução dos custos do período, pelo valor do bem e o fisco não sofreria prejuízo algum. Se, por outro lado, o bem adquirido e não contabilizado fosse vendido no período base, o custo do exercício não teria sido afetado. Impunha-se então distinguir se a venda se dera com emissão de nota fiscal ou não. Em caso negativo, a base de cálculo seria a diferença entre os preços de venda e de compra para que não ocorresse tributação de capital da pessoa jurídica. Em caso afirmativo, a empresa estaria pagando imposto além do devido.

Se a empresa fosse de natureza industrial e o bem assim adquirido tivesse sido incorporado ao processo produtivo, figurando das folhas ou mapas de custo fabril, o seu valor teria sido apropriado como custo dos produtos em elaboração ou

3.

Acórdão nº 101-80.307

acabados. Neste caso, alienado o produto, sem emissão de nota, a receita de venda seria tributada integralmente; se, com emissão de nota, o fisco estaria resguardado em seu interesse e o contribuinte não estaria pagando imposto a maior. Por fim, se o bem não tivesse integrado a produção, nenhum efeito tributário ter-se-ia verificado no período, salvo se revendido no estado e aí o tratamento seria o do parágrafo, anterior, segundo a venda tenha sido feita com ou sem nota-fiscal.

A fiscalização tem assim de aprofundar o exame de cada caso.

Vê-se que a ilação extraída do fato conhecido, isto é, o indício, não foi precisa e não pode validamente ensejar lançamento de imposto, dado o princípio da tributação cerrada, da reserva legal, que domina o direito tributário brasileiro.

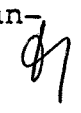
Não fosse essa exigência da lei, o fisco poderia lançar tributo indevido e o pequeno empresário, que não pode manter assessoria de maior nível técnico, defendendo-se, muitas vezes, ele mesmo, e ainda que indevido por deficiência de defesa teria de pagar o imposto lançado.

E o fato gerador passaria a ser um simples erro associado à deficiência da defesa.

O Estado deve ser essencialmente ético e não pode tirar proveito da deficiência do contribuinte.

Mais uma razão para que o fisco investigue com profundidade os indícios encontrados, antes de concluir pela existência de desvio de receitas, e o lançamento não viole o disposto no artigo 142 do CTN.

No segundo caso, em relação à quantia de Cz\$ 425.768,67, a improcedência do lançamento é mais patente ainda porque os próprios autuantes afirmam (fls.13) que os pagamentos foram efetuados através de cheques sacados contra depósitos ban-



Acórdão nº 101-80.307

cários da empresa, e, como não foi sequer questionada a origem dos recursos que compuseram a referida disponibilidade, não se pode cogitar de desvio de receitas.

Os próprios autuantes dizem que a omissão de receitas não teve por fundamento depósitos bancários (fls.27) e, sim por omissão de compras e de outros pagamentos feitos por cheques emitidos e não contabilizados.

A empresa não comprovou que tivesse apresentado ' espontaneamente a sua declaração de rendimentos para infirmar o lançamento de ofício sobre o lucro real apurado.

Nesta ordem de juízos, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cz\$ 453.702,47.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR