



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ELL

Sessão de 07 de agosto de 1990

ACÓRDÃO Nº 101-80.428

Recurso nº 97.343 - IRPJ - EXS.: 1983 a 1985

Recorrente FRIGORÍFICO BEIRA RIO LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA - SP

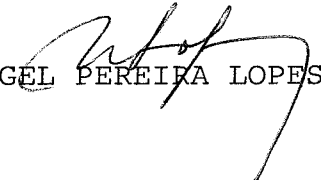
IRPJ-SALDO CREDOR DE CAIXA - A ocorrência de saldo credor de caixa na contabilidade da empresa caracteriza omissão de receitas. (RIR/80, art. 180).

IRPJ-OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS E/OU VENDAS NÃO ESCRITURADAS. As diferenças de estoque que revelam a ocorrência de compras e de vendas não escrituradas, implicam movimentação de recursos à margem da contabilidade. Não demonstrada outra origem fica evidente que tais recursos provieram de receitas desviadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRIGORÍFICO BEIRA RIO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, 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 davam provimento parcial, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$.... 10.548.500,00 e Cr\$ 694.340.934,00, nos exercícios de 1983 e 1985, respectivamente. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro Urgel Pereira Lopes.

Sala das Sessões (DF), em 07 de agosto de 1990


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO.

v.v.

VISTO EM
SESSÃO DE:


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

25 OUT 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN. Ausente por motivo justificado o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 10.865/001.094/85-26

RECURSO Nº: 97.343

ACÓRDÃO Nº: 101-80.428

RECORRENTE: FRIGORÍFICO BEIRA RIO LTDA

R E L A T Ó R I O

FRIGORÍFICO BEIRA RIO LTDA., empresa qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado (fls. 167/170) contra a decisão de Sr. Delegado da Receita Federal em Limeira-SP (fls. 165/166) que manteve o auto de infração de fls. 121, retificado pela decisão de fls. 147/155.

A empresa fora autuada às fls. 121, com base nas conclusões do Termo de Verificação de fls. 3/5, tendo impugnado parcialmente a exigência (fls. 124/127). A autoridade julgadora de primeira instância alterou os termos iniciais da matéria litigiosa, o que ensejou a reabertura de prazo (fls. 147/155) e nova impugnação (fls. 156/162).

A matéria objeto da controvérsia é omissão de receitas evidenciada:

- 1) pelos maiores saldos credores de caixa nos exercícios de 1983, 1984 e de 1985, nos valores de Cr\$ 70.127.981, Cr\$ 37.800,081 e Cr\$ 25.544.222, respectivamente;

Acórdão nº 101-80.428

- 2) por diferenças no estoque apurados com auxílio de levantamentos efetuados pelo fisco estadual, sendo

Exercício de 1983Cr\$ 30.795.500
Exercício de 1984Cr\$389.136.000
Exercício de 1985Cr\$715.908.934

Em sua defesa, a autuada alegou, em síntese, que o lançamento foi baseado em levantamentos feitos pela fiscalização estadual, estando a questão pendente de recurso naquela esfera. Ademais, os efeitos gerados pelos citados levantamentos são diversos na esferas estadual e federal, em face da diferença dos fatos geradores de cada tributo. Os saldos credores de caixa nos períodos em questão são irreais diante das disponibilidades existentes nas pessoas físicas dos sócios da empresa. Tece considerações sobre o lucro distribuído aos sócios e que foram objeto de tributação reflexiva em procedimentos específicos. Protesta pela produção de prova pericial, contábil e prova documental.

Informação fiscal às fls. 145/6, sustentando o lançamento.

A autoridade julgadora de primeira instância motivou o seu convencimento nos seguintes argumentos de fato e de direito: 1) a existência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de desvio de receitas, segundo o art 180 do RIR/80, cabendo à fiscalizada a prova da improcedência da presunção. A existência de disponibilidade financeira dos sócios não desfaz a presunção por não se confundir a pessoa jurídica com a pessoa física dos sócios (fls. 147/155).

Com a reabertura de prazo, em face dos novos termos da exigência referente à diferença de estoques (fls. 148/154), a pessoa jurídica afirma (fls. 156/162) a improcedência do lançamento porque baseado em simples amostragem e não no exame da

7.

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

Acórdão nº 101-80.428

contabilidade como um todo. O auto de infração não descreve fatos típicos geradores da obrigação tributária. Não ficou comprovada a efetiva saída e entrada de carne e gado sem notas fiscais. O ônus da prova cabe ao fisco, não cabendo à acusada apresentar prova negativa.

A autoridade recorrida, em novo julgado (fls. 165/166) esclarece que o recurso interposto pela fiscalizada na esfera estadual foi improvido pelo Tribunal de Impostos e Taxas, conforme decisão publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo, e não tendo a impugnante apresentado nada que justificasse a mudança da decisão anterior, ratificou a decisão de fls... 147/155.

Em seu recurso (fls. 168/170), a sucumbente sustenta a nulidade da decisão de primeira instância porque eivada de vício, notadamente à luz do disposto no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que se fixou em decisões havidas por órgãos estaduais sem atentar para as considerações de ordem fática e jurídicas apresentadas em sua defesa.

No mérito, pleiteia a reforma da decisão recorrida porque baseada em simples amostragem de sua escrita e em levantamento do fisco estadual que contraria os fatos constantes de sua escrituração regular. Sua contabilidade não foi examinada em toda a sua extensão como cumpria. O procedimento adotado pelo fisco inverte o ônus da prova.

Esta Câmara anulou a decisão de fls. 165 por preterição do direito de defesa, ante o seu silêncio diante do pedido de perícia formulado pela impugnante (fls. 173), sendo nova decisão emitida às fls. 177/180.

Em seu pronunciamento, o julgador de primeira instância indefere o pedido de perícia por conterem os autos todos os elementos necessários para a constituição do crédito tributário.

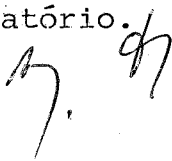
7.  

Acórdão nº 101-80.428

No mérito, assevera que a falta de registro de entradas e saídas de mercadorias em livros fiscais, presume-se ... omissão de receitas pela movimentação de recursos à margem da escrituração, reiterando assim os fundamentos das decisões anteriores.

A recorrente (fls. 181/183) persevera no pedido de realização de diligência e também nas restrições já apresentadas contra a autuação e a decisão de primeira instância.

É o relatório.



Acórdão nº 101-80.428

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator Designado:

Com a devida vênia, não acompanho o ilustre Relator na parte em que dá provimento às parcelas de Cr\$ 14.548.500,00 e Cr\$ 694.340.934,00, nos exercícios de 1983 e 1985, respectivamente, correspondentes a omissões de receitas caracterizadas por compras não escrituradas.

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 se quiser falar em presunção simples, e nos escrúpulos que ela causa em alguns espíritos, teríamos, em linhas gerais, o que se segue:

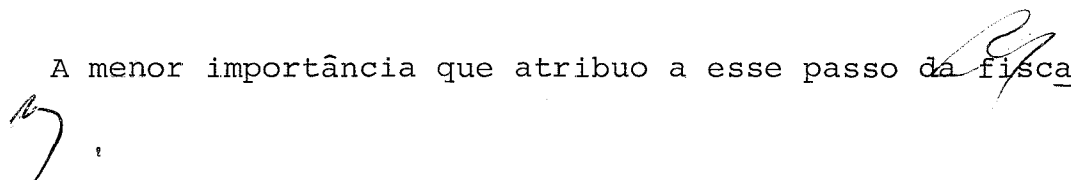
a) o fato provado: a aquisição de mercadorias, não contabilizada, com recursos igualmente não escriturados.

b) o fato probando: a omissão de receitas.

Ora, se mercadorias foram adquiridas pela empresa e pagas com recursos não contabilizados, ter-se-á por provado que os recursos utilizados para pagar tais mercadorias provieram de receitas de atividades paralelas desenvolvidas à margem da escrituração.

Diferentemente do douto Relator vencido (nesta parte) não empresto maior relevância à necessidade de prévia intimação do contribuinte para que este comprove a origem dos recursos utilizados para pagamentos de tais compras.

A menor importância que atribuo a esse passo da fiscal



Acórdão nº 101-80.428

lização, no desenrolar dos trabalhos de investigação que lhe são próprios, não chega ao ponto de o considerar indevido. A nuance está na diferença entre o aconselhável, quiçá 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 instância, caso haja autuação, impugnação ou recurso.

Por outra parte, se o agente do fisco entender comprovada a origem dos recursos, nem autuação poderá haver, limitando-se a avaliação da prova à instância fiscalizadora, o que, aliás, sempre ocorre nos casos em que a fiscalização encontra os negócios dos contribuintes em ordem, do ponto de vista fiscal. O mesmo ocorreria se o contribuinte, autuado, oferecesse 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 para 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

3,

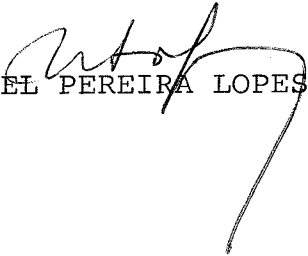
Acórdão nº 101-80.428

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 Comer-
cial, vol. V).

Quanto ao restante do voto do ilustre Relator - sor-
teado acompanho-o por inteiro, pedindo vênias para considerar
suas razões e fundamentos como se aqui reproduzidos.

Isto posto, nego provimento ao recurso.



URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR.



Acórdão nº 101-80.428

V O T O VENCIDO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a fiscalizada poderia infirmar a presunção de omissão de receitas por saldo credor com a juntada de prova de erro de escrituração ou de omissão de registro de alguma operação a débito de caixa, por exemplo; a decorrente de omissão de registro de vendas com a juntada de cópia dos lançamentos referentes às saídas que a fiscalização diz não terem sido escrituradas.

Como se vê, trata-se de prova cujo fato probando pode ser demonstrado com a simples juntada de documentos, sendo, por isso, totalmente despicienda a realização de perícia.

Além do mais, não se pode esquecer que relativamente ao saldo credor de caixa o ônus da prova compete ao contribuinte, e a fiscalização demonstrou a saída de produtos sem nota.

No mérito, a pessoa jurídica que declara o imposto com base no lucro real deve manter escrituração regular de todas as suas operações alicerçada em documentos comprobatórios cuja guarda e conservação também lhe incumbe (Dec.-lei nº 1598/77, art. 7º e 9º, § 1º c/c o Decreto-lei nº 486/69, art. 4º).

Cumprida essa formalidade, a escrituração faz prova a favor do contribuinte, cabendo ao fisco a prova da inveracidade dos fatos nela registrados (art. 9º, cit., § 2º).

Nestes autos, a fiscalização comprovou a existência de saldo credor de Caixa na escrita da empresa com a juntada das

Acórdão nº 101-80.428

fichas de Razão da referida conta (fls. 12,43 e 116), o que demonstra a inobservância daquela exigência.

Entrementes, o artigo 180 do RIR/80 (DL nº 1.598/77, art. 12, § 2º) estabelece que a existência de saldo credor de caixa na escrita da empresa autoriza o lançamento com base em omissão' de receitas, cabendo à fiscalizada demonstrar o oposto.

É a inversão do ônus da prova em face de uma presunção relativa estabelecida na lei fiscal.

À fiscalização não compete mais do que fez, isto é, mostrar a existência de saldo credor de caixa.

Desta forma, como a fiscalizada não infirmou a presunção legal de omissão de receitas esta deve prevalecer.

A alegação' de improcedência da presunção em razão das disponibilidades existentes nas pessoas físicas dos sócios não procede porque os pagamentos não foram feitos por eles em nome da empresa.

Quanto à omissão de receitas com base em levantamentos efetuados pelo fisco estadual, deve-se consignar que a juris prudência administrativa aceita a prova emprestada assim produzida, desde que suficiente a comprovar a infração na legislação do imposto de renda, não se cerceie o direito de defesa da parte, e que seja definitiva na instância estadual a decisão contrária ao contribuinte.

No caso concreto, o lançamento tem apoio em levantamento da Secretaria da Fazenda que demonstrou a ocorrência de dois fatos distintos: a) diferença para menos no estoque final de produtos destinados a venda da ordem de Cr\$ 20.247.000, Cr\$ 389.136.000 e Cr\$ 21.568.000, nos exercícios de 1983 a 1985, res

7

4

97

Acórdão nº 101-80.428

pectivamente; e, b) diferença para mais no estoque final de produtos nos valores de Cr\$ 10.548.500 e Cr\$ 694.340.934, nos exercícios de 1983 e 1985, respectivamente.

A ausência de mercadorias destinadas a venda é um indício veemente de saídas sem notas, o que implica em omissão de receitas de vendas.

A ilação é precisa porque o fato não se presta a dúvidas ou a contradições lógicas: se estão destinadas a venda e não são encontradas fisicamente ou em operações de venda através de nota fiscal é porque foram vendidas sem o documentário fiscal, com omissão de registro de vendas.

Diferentemente, a existência de 200 couros a mais no estoque da empresa não significa necessariamente que tenham sido adquiridos à conta de receitas de operações de vendas mantidas à margem da escrituração porque seria mera suposição, como, aliás diz o julgador às fls. 154: "fazendo supor a entrada sem registro..."

A fiscalização federal deveria investigar melhor esse fato, pois o lançamento, por definição legal (CTN. art. 142) 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

Acórdão nº 101-80.428

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 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 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.



Acórdão nº 101-80.428

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 disposto no artigo 142 do CTN.

Em relação à parcela de Cr\$ 694.340.934, no exercício de 1985, a improcedência do lançamento é mais patente ainda em relação ao imposto de renda porque, se o estabelecimento deu saída a 477.758 kg. de carne bovina que não constava do estoque, ofereceu o valor correspondente à tributação sem custos, e, neste caso, o fisco não foi prejudicado.

Nesta ordem de juízos, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 10.548.500 e Cr\$ 694.340.934, nos exercícios de 1983 e de 1985, respectivamente.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

