



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10880.082211/92-21  
Recurso nº. : 116.0655  
Matéria: : IRPJ - Exercícios de 1988 a 1990  
Recorrente : COMÉRCIO DE ALIMENTOS EDEN LTDA..  
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 23 de fevereiro de 1999  
Acórdão nº. : 101-92.549

I.R.P.J. – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITA - Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, as exigências tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura, a cargo de quem alega, dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação, ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos, expressamente arrolados pela lei, como presunções de omissões de receitas. Se é certo que as presunções *hominis* ou *facti*, não se prestam para alicerçar a incidência do Imposto sobre a Renda, como é cediço na doutrina e jurisprudência, impossível a manutenção da exigência quando se baseia em simples ilação.

Recurso voluntário conhecido e provido.

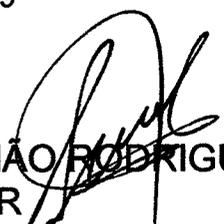
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMÉRCIO DE ALIMENTOS EDEN LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Processo nº. :10880.082211/92-21  
Acórdão nº. :101-92.549

2

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente a Conselheira SANDRA MARIA FARONI.

## R E L A T Ó R I O

COMÉRCIO DE ALIMENTOS EDEN LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. -MF sob o nº 45.665.981/0001-24, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 09/10, recorre a este Conselho na pretensão de reforme da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A exigência fiscal decorre das irregularidades descritas na peça básica nestes termos:

“... foi apurado, em exames realizados nos livros de entradas e saídas e talonários de notas fiscais da empresa, que as notas de entradas anotadas como devoluções de remessas e de vendas não foram comprovadas, diante da inexistência de qualquer controle que demonstre, de forma sistemática e consistente a movimentação dos seus estoques, com o acompanhamento físico das entradas e saídas praticadas. Tudo isto não foi apresentado e nem comprovado, o que levou-nos a considerar que as “notas de entradas” registradas representam vendas realizadas à margem da contabilidade, tipificada como omissão de receita, cujos totais estão indicados no citado termo de verificação.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 18/24, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja emente tem esta redação:

“Constitui indícios que autorizam a presunção de omissão de receitas, dentro do estatuído no art. 181 do RIR/80 e também por força do art. 157 do mesmo Regulamento, não comprovar a empresa, perante a fiscalização, os retornos de mercadorias registradas no Livro de Entradas, dentro do regime disciplinado pelo Decreto nº 17.727, de 25.09.81 – Regulamento do ICM do Estado de São Paulo.

Processo nº. :10880.082211/92-21  
Acórdão nº. :101-92.549

4

**AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.”**

Cientificada dessa decisão em 13 de agosto de 1990, a contribuinte ingressou com recurso voluntário para esta Segunda Instância Administrativa (fls. 695/702), cuja síntese é lida em Plenário para maior conhecimento por parte dos demais Conselheiro (lê-se).

É O RELATÓRIO *d*

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Como assinalado no Relatório, verifica-se dos autos que a Fiscalização, após solicitar a apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais, inclusive documentos de Caixa e Estratos Bancários, como a fiscalizada não possuía registro de controle permanente de estoques, considerou, equiparando, os “retornos” dos ambulantes, isto é, as somas das notas fiscais de **devoluções das mercadorias, registradas no Livro de Entradas, nos anos de 1987, 1988 e 1989** (e que anteriormente haviam-lhe sido entregues com nota fiscal de remessa), **como se vendas fossem, realizadas sem emissão das respectivas notas fiscais aos compradores,** enquadrando a exigência do Imposto sobre a Renda, no disposto no art. 181 combinado com o art. 157, §1º, e 387, inciso II, do RIR/80.

Para manutenção dessa equiparação consignou a autoridade julgadora singular:

“que a falta de documentação da movimentação de estoques perante a fiscalização constitui forte indício de que tenha havido omissão de receitas dentro do espírito do art. 181 do RIR/80, autorizando a presunção, legal, de que os retornos registrados no Livro de Entradas não são reais, por falta de documentação comprobatória, havendo, no caso, também violação do art. 157 do RIR/80;”(destaque e sublinhas da transcrição)

Observa-se que a **exigência fiscal** foi formalizada sem a menor prova de omissão de receita; partiu de subjetiva **ilação fiscal**, vez que a falta do livro da movimentação diária dos estoques ou controle que o substituisse não é indício e



muito menos presunção de que as devoluções ou retornos, registrados no Livro de Entradas representassem vendas sem emissão de nota fiscal.

Na verdade, no caso, parece deduzir-se que o tributo e demais encargos foram exigidos como sanção pela inexistência do controle de movimentação diária do estoque, vez que, segundo definição de Clóvis Bevilacqua (Cod. Civil, Vol. I, pág. 388):

“**Presunção** é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a exigência de outro desconhecido.”

Ora, na hipótese, o Fisco não trouxe para os autos o menor elemento que sustentasse a alegação de presunção e muito menos se tratasse da presunção legal estabelecida no art. 181 do RIR/80, como constou do enquadramento legal da autuação e como ratificado pela decisão recorrida, eis que em nenhum momento se cogitou de suprimentos de caixa.

Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, as exigências tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos expressamente arrolados pela lei como presunções de omissões de receita.

Essas presunções à época da ocorrência dos fatos, no caso da legislação do Imposto de Renda, estavam limitados ao estabelecido nos artigos 180 e 181 do RIR/80. No caso do art. 180 a presunção legal assenta no fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. Na hipótese do art. 181 a presunção caracteriza-se, fundamentalmente, por suprimentos de caixa, fornecidos pelas pessoas ali enumeradas, "se a efetividade de entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas".

Nenhum outro dispositivo da legislação do imposto de renda continha regra jurídica em que o legislador tenha recorrido à técnica legislativa de construir hipótese de incidência a que corresponda fato imponível, assente em presunção legal de omissão de receitas, imputável às pessoas jurídicas.



A tributação com base em presunção só é cabível quando expressamente prevista em lei, simples presunções *hominis* ou *facti*, não se prestam para alicerçar a incidência do Imposto sobre a Renda, como é cediço na doutrina e jurisprudência autorizadas.

Essa também a jurisprudência desta Câmara, como verifica do seguintes julgado:

“Após o advento do Código Tributário Nacional que consagra o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, a tributação com base em presunção só é cabível quando expressamente prevista em lei. Eventuais indícios de desvio de receitas devem ser investigados pela Fiscalização para comprovarem ou não a ocorrência de irregularidades” (Acórdão nº101-80.082, de 1990).

Mesmo que o inadequado enquadramento legal da infração não viesse a se constituir em causa de nulidade do Ato Administrativo de Lançamento, esse fato por si só já evidencia a forma como os trabalhos foram realizados, fragilizando os fundamentos e conclusões da auditoria fiscal levada a efeito.

Tal como ocorreu com ação fiscal, em parte, em tudo semelhante à presente, levada a efeito contra uma coligada da recorrente e objeto dos autos do Processo nº10.880-055.055/92-34, já apreciado por este Colegiado em sessão de 08/11/94, são válidas as razões ali expostas que fundamentaram a improcedência da exigência, ou seja que, não obstante as imperfeições apontadas nos controles mantidos pela Recorrente, a exigência fiscal de:

“omissão de receitas deve assentar em dados concretos, objetivos e sólidos e não em meras ilações deduzidas de circunstâncias não suficientemente comprovadas.

É, no caso sob exame, a Fiscalização não se preocupou em produzir qualquer prova, ainda que indiciária, que pudesse



dar respaldo a acusada omissão de receitas, por vendas sem notas. Sequer diferenças nos estoques foram apuradas, o que, aliás, para tal imputação seria o indício mais indicado.

Para tanto, é óbvio, ter ia que partir de um levantamento quantitativo dos estoques, o que não foi cogitado em nenhuma das fases do procedimento.

Nem mesmo a existência de depósitos bancários não escriturados ou em valor superior ao contabilizado, sem a devida comprovação da origem dos recursos, foi apontada. Ou, ainda, suprimentos de caixa feitos pelos sócios, sem aprova da origem e efetiva entrega dos recursos, indícios esses, que para os efeitos do Imposto de Renda, são considerados evidenciadores de omissões de receita.”

É inegável que os registros contábeis e fiscais, cuja escrituração assentava nas devoluções das vias das Notas Fiscais de Remessa, emitidas para acompanhar as mercadorias, mais as emissões das Notas Fiscais de Entradas, até prova em contrário, demonstram o efetivo retorno das mercadorias ao estoque mantido pela Recorrente. Se dúvidas existissem, caberia à Fiscalização aprofundar suas investigações para apurar a realidade dos fatos, e não simplesmente partir para a tributação tendo por base meras suspeitas.

Nesse sentido é a jurisprudência desta Câmara, como se verifica, entre outros, dos seguintes julgados:

“A omissão de receita, baseada em indícios de escrituração, há que repousar comparativamente, em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista de indução, para tomar-se à esmo, sem conta nem medida exata, fatores escolhidos ao sabor de uma preocupação em fixá-la através de heterogeneidade de elementos cambiantes, inservíveis à segurança dos meios de comparação.”(Acórdão n 101-75.450, de 1984).



Indiretamente, no entanto, está provado que a digna Fiscalização deixou de apontar qualquer diferença de estoque de produtos acabados mantido pela Recorrente durante os três períodos fiscalizados. À falta de prova que indique diferenças entre o estoque físico de mercadorias e os registros efetuados para controle desse estoque, bem como a inexistência de qualquer outro indício: não há como cogitar-se de omissão de receitas operacionais.

Assim, na hipótese, a ação fiscal carece de elementos concretos tendentes a dar suporte à imputada omissão de receita por vendas sem nota fiscal, isto é, da efetiva prova da venda, cujo ônus é de quem alega o fato probando, salvo nos casos de presunção legal, quando ocorre a inversão de tal ônus, ou quando o Fisco demonstrar se falso o que na escrita se consigna (Art. 9º, §§1º e 2º, do Decreto-lei nº1.598/77).

Finalmente, mister se faz também ressaltar ser expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional (art. 3º), a exigência de tributo como sanção de ato ilícito.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões– DF, em 23 de fevereiro de 1999.

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL