



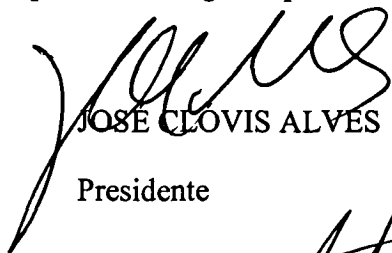
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**


Processo n° 10882.001235/94-11
Recurso n° 128.453 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EXS.: 1993 e 1994
Acórdão n° 105-17.150
Sessão de 14 de agosto de 2008
Recorrente COMÉRCIO DE CARNES CSE LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS- Pairando dúvidas quanto ao valor das receitas omitidas, a revelar que os indícios coletados pela fiscalização não são suficientes para formar a convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, o lançamento deve ser cancelado.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.


JOSÉ CLOVIS ALVES
Presidente


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
Relator

Formalizado em: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA, RENATO COELHO BORELLI (Suplente Convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIN TEIXEIRA.

Relatório

Aos 08/08/1994 a contribuinte foi cientificada dos autos de infração de IRPJ, IRRF, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos anos-calendário de 1992 e 1993, lavrados em decorrência das irregularidades apuradas, assim descritas pela autoridade autuante:

“1. O contribuinte dedica-se ao comércio varejista de carnes e similares, tendo apresentado Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, pelo regime do Lucro Real, no ano de 1992 e pelo regime do Lucro Presumido, no ano de 1993.

2. No curso da fiscalização constatei que a empresa utiliza-se da firma Protege – Proteção e Transporte de Valores S/C Ltda., a qual encarrega-se do transporte e guarda de valores coletados no estabelecimento comercial, mediante a entrega de malotes lacrados pelo contribuinte em questão, acompanhados de Guias de Embarque igualmente preenchidas por este, nas quais são declarados os valores contidos nesses malotes.

3. Em face disto, intimei a empresa Protege a fornecer cópias das Guias de Embarque correspondentes aos anos de 1992 e 1993, as quais foram processadas mês a mês, apurando-se os valores constantes dos demonstrativos de fls.

4. Intimado a informar qual a origem dos valores apurados através dos levantamentos acima citado, o contribuinte apresentou as alegação de fls., as quais, resumidamente, notificam serem os valores declarados meramente informativos, incorporando, inclusive valores de terceiros, por razões de segurança.

5. Dos registros da empresa, constam tão somente as receitas declaradas em suas Declarações de Imposto de Renda apresentadas, nada havendo que pudesse corroborar as alegações do item acima, tudo fazendo crer, trataram-se os valores constantes das Guias de Embarque examinadas, da correta receita auferida pelo contribuinte, pela venda de mercadorias, no estabelecimento examinado.

6. Tal fato autoriza a presunção da existência de omissão no registro de receitas, no montante das diferenças existentes entre os valores contabilizados e declarados e aqueles recolhidos regularmente pela Protege, no estabelecimento comercial em pauta e constantes das Guias de Embarque preenchidas por funcionário do próprio contribuinte, constituindo-se, portanto, tais valores em receita bruta do contribuinte, na forma do art. 226 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 1041 de 11.01.94”.

As alegações produzidas nas impugnações podem ser assim resumidas:

- é frágil a afirmativa de que o valor declarado para efeito de transporte de valores represente “omissão de receitas”;

- o fechamento do malote se faz às pressas, sendo simbólico o valor constante das guias de embarque, sem qualquer conferência da transportadora;

- no dia seguinte, o malote é aberto pela própria empresa, sem qualquer responsabilidade da transportadora;
- inexistente a identidade de valores entre o valor constante da guia e o conteúdo do malote;
- é muito comum o malote conter valores pertencentes a terceiros que se utilizam dos mesmos meios de segurança para a sua guarda provisória;
- o lançamento tem caráter meramente presuntivo e as exigências feitas são incogitáveis, impagáveis e injustas, pois indicam lucros de mais de 1.000% quando, na verdade, na atividade desenvolvida pela impugnante a margem de lucro varia de 15% a 20%;
- a multa aplicada deve ser reduzida para 20% na conformidade dos arts. 59 a 60 da Lei nº 8.383/1991;
- os juros só são devidos a partir do vencimento do crédito tributário, cuja exigibilidade se acha suspensa pela interposição das impugnações;
- a cobrança da CSLL não pode prosperar uma vez que a sua instituição se fez por medida provisória convertida em lei ordinária, contrariando a Constituição Federal que, no seu art. 146, III, "a", c/c o art. 149, reserva à lei complementar a eleição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes alcançados;
- os Decretos 2.445 e 2.449, de 1988, embaixadores da exigência da contribuição para o PIS, foram declarados inconstitucionais;
- a base de cálculo do PIS está incorreta por incluir o ICM, do qual a impugnante é mera depositária;
- a LC 70/1991 contém várias inconstitucionalidades, pois não obedece aos princípios da não cumulatividade, do exclusivismo dos impostos e contribuições, do não confisco e da capacidade contributiva;
- o art. 8º do Decreto-Lei nº 2065/1983, em que se baseou a autuação do IRRF, foi revogado pelo art. 35 da Lei nº 7.713/1988.

Após o oferecimento das impugnações, o Delegado da Receita Federal autorizou a retificação dos lançamentos, face a constatação de erros na sua formalização, o que importou no reinício do procedimento fiscal, lavrando-se novo Termo de Verificação, refazendo-se os autos de infração e se acrescentando a autuação referente ao Finsocial.

Notificada dos novos autos de infração, a contribuinte aditou as suas impugnações, insurgindo-se contra a retificação por carecer de fundamentação o despacho que a autorizou e alegando que, uma vez inaugurada a fase litigiosa do procedimento com a apresentação da impugnação, cabe ao Delegado da Receita Federal de Julgamento decidir a lide.

No que pertine ao Finsocial, introduzido na revisão do lançamento, alega que, se devido fosse, a alíquota aplicável seria de 0,5%, pois a sua majoração para 2% foi julgada inconstitucional, sendo, além disso, indevida a inclusão do ICM na sua base de cálculo.

A DRJ de Campinas, entendendo necessários novos elementos probatórios para apreciação da lide, solicitou à autoridade lançadora a realização de diligência para que fosse verificado, junto aos estabelecimentos bancários indicados como destinatários dos malotes nas guias de embarque, se foram efetuados depósitos nos valores constantes das guias.

A informação da autoridade lançadora, fls. 490, dá conta de que a diligência resultou infrutífera, não conseguindo a fiscalização outros elementos ou provas para melhor suportar a imputação de omissão de receitas.

Diante disso, o Delegado da DRJ de Campinas deu pela improcedência do lançamento em decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1992, 1993

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS

Se os indícios coletados pela fiscalização não permitem firmar a convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, cancela-se o lançamento, tendo-se em conta que subsistem dúvidas quanto ao real montante das receitas omitidas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE”.

A Terceira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em julgando o recurso de ofício, deu-lhe provimento, restabelecendo a exigência, através do Acórdão nº 103-21.032 de 18 de setembro de 2002, com a seguinte ementa:

“OMISSÃO DE RECEITA – PROVA CONSTITUÍDA A PARTIR DA COLETA DO ‘CORPO DE DELITO’ – Tendo a Fiscalização apurado que o sujeito passivo fazia transportar numerário de sua propriedade sem que suficientemente tivesse demonstrado a origem e a contabilização do mesmo, o indício de sonegação se transforma em prova direta concreta da omissão de receita”.

Oferecido recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais, esta, por sua Primeira Turma, através do Acórdão nº CSRF/01-05.390, de 20 de março de 2006, acolheu a preliminar de nulidade de todos os atos praticados a partir da apresentação da impugnação, determinando a devolução dos autos para retomada dos procedimentos processuais a partir das impugnações, conforme ementa abaixo:

“IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. INAUGURAÇÃO DO LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE DE NOVO LANÇAMENTO SEM QUE TENHA HAVIDO DECISÃO SOBRE A MATÉRIA LITIGADA. NULIDADE. – Descabe a lavratura de novo Auto de Infração tendo por base a mesma matéria tributária quando, inaugurada a fase litigiosa do procedimento, deixa a autoridade competente de proferir decisão sobre lançamento anteriormente efetuado. A superveniente



formalização da exigência, por ineficaz, não produz qualquer efeito, devolvendo-se os autos para que sejam observadas as disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972.

Preliminar de nulidade acolhida”.

Em novo julgamento, a DRJ, por maioria, deu pela procedência parcial do lançamento, vencido o presidente, que votou pela sua improcedência, estando assim ementado o acórdão:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1992, 1993

NULIDADE DO ACÓRDÃO

Em face do julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão CSRF nº 01-05.390, de 20 de março de 2006, que anulou o processo a partir dos Autos de Infração de ‘Retificação’, procede-se a novo julgamento.

LANÇAMENTO. REVISÃO.

Instaurado o litígio, incumbe à autoridade julgadora competente a retificação do lançamento, quando constatadas irregularidades na sua constituição.

Cancela-se a exigência quando a retificação cabível implica mudança do critério jurídico adotado no lançamento, bem como quando fundamentada em norma revogada por legislação vigente à época do respectivo fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1992, 1993

PRESUNÇÕES

Na apuração da omissão de receita, o Fisco não sofre qualquer restrição e, assim, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação Fiscal, pode realizá-la através de todos os meios admitidos em Direito, inclusive com base em presunção simples, desde que firmada com indícios veementes.


As contribuições para o Pis e a Cofins incidem sobre o faturamento, permitindo-se somente as exclusões contidas na legislação de regência.

O ICMS está incluso no preço da mercadoria, que, por sua vez, compõe a receita bruta de vendas. Não havendo nenhuma autorização expressa da lei, para excluir o valor do ICMS, esse valor deve compor a base de cálculo das contribuições.

Lançamento Procedente em Parte”.

Dessa decisão recorre a contribuinte, centrando suas razões de recurso na impossibilidade da apuração de receitas com base em presunção simples.

É o relatório, no que interessa.



Voto

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

O recurso, regularmente formalizado, foi interposto dentro do prazo assinado em lei, merecendo ser conhecido.

Verificando diferenças significativas entre os valores das receitas contabilizadas e declaradas e os valores constantes das Guias de Embarque que acompanham os malotes recolhidos no estabelecimento da recorrente por empresa de transporte de valores, a fiscalização entendeu que os valores consignados nas referidas guias representam a receita realmente auferida e tributou, como receita omitida, as diferenças apuradas entre os valores assinados nas Guias de Embarque e os contabilizados como receita.

Nesse quadro, no ano-calendário de 1992, em que a tributação se fez pelo lucro real, a receita declarada foi de 341.131.545,00, a receita verificada representou 1.282.736.425,00 e a receita omitida montou a 941.604.880,00 e, no ano-calendário de 1993, no qual a recorrente optou pela tributação com base no lucro presumido, a receita declarada foi da ordem de 6.459.466,00, a receita verificada correspondeu a 35.530.331,14 e a receita omitida ascendeu a 29.070.865,14, ou seja, no ano de 1992 a receita omitida representou mais de cinco vezes a receita declarada.

Constatado esse indício de omissão de receitas representado pelas Guias de Embarque, competia à fiscalização trazer aos autos outros elementos que o robustecessem e o tornassem apto a sustentar a acusação fiscal, ônus do qual, dadas as circunstâncias, facilmente se desincumbiria, bastando para tanto que, por exemplo, fosse simplesmente o procedimento de circularização junto a fornecedores e/ou clientes da recorrente, através do qual se apuraria o volume de compras e/ou de vendas realizadas, demonstrando-se a incompatibilidade dos pagamentos e/ou dos recebimentos com o valor a receita declarada e apurando-se a matéria tributável.

Ao discorrer acerca do conceito de indício, DE PLÁCIDO E SILVA ensina:

“INDÍCIO. Do latim indicium (rastros, sinal, vestígio), na técnica jurídica, em sentido equivalente a presunção, quer significar o fato ou a série de fatos, pelos quais se pode chegar ao conhecimento de outros, em que se funda o esclarecimento da verdade ou do que se deseja saber.

É geralmente usado no plural: indícios, precisamente porque se manifestam na pluralidade de vestígios ou rastros capazes de darem corpo à presunção por eles construída.

Nesta razão, os indícios são circunstâncias que se mostram e se acumulam para a comprovação do fato, assim tido como verdadeiro.

Entre as circunstâncias indiciárias e o fato a ser provado deve haver certa harmonia, a fim de que se possa compor como perfeita a presunção deles gerada.

Assim, devem os indícios ser graves, precisos e concordantes.

A gravidade se refere à verossimilhança deles, em virtude do que se possa induzir a existência do outro fato. Precisos, porque o que é vago,

indeterminado, indefinido, sentido que se empresta ao impreciso, não pode ter força de indício. Concordante, porque não sendo estabelecida uma relação de inter-dependência entre os indícios e o fato a provar, não se pode tirar deles qualquer indução, pois, o que discorda de outra coisa não pode ser elemento para formação ou composição dela, desde que se repelem e são insomáveis.

Como dedução, os indícios, assim, devem manifestar-se de tal maneira que possam completar e determinar a certeza do fato controverso, como conseqüência lógica da relação de causalidade estabelecida entre eles, como fatos conhecidos, e a presunção, fato induzido, antes incertos.

Os indícios dizem-se provas indiretas, porque não vêm por si mesmos, mas como provas circunstanciais, conciliáveis ou conexas, para evidenciarem o fato que se quer demonstrar e por eles se demonstra.

Quando os indícios se apresentam irrefutáveis, coincidentes com o fato controverso, dizem-se veementes. E como tais fatos fazem presumir de modo claro e inconcusso que o fato incerto ou controverso, realmente, se deu”.

(Vocabulário Jurídico, Forense, Vol. II, Pág. 817/818).

A respeito, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA lança a seguinte advertência:

“Na verdade, não há que se confundir a dedução lógica com os indícios. Estes são fatos que se apresentam como premissas para a conclusão, mas fatos que, eles próprios, já se apresentam sem a necessária clareza ou certeza da conclusão que se quer afirmar. São meros rastros, sinais, vestígios, a suportar vagamente uma conclusão. Daí a conclusão ser passível de erro ou engano, e daí a possibilidade de se identificar a presunção do homem com o indício, porque aquela é resultado lógico da aplicação de fatos conhecidos, mas cuja aplicação a fatos conhecidos é possivelmente (não certamente) errônea.

A prova indiciária, assim como a presunção do homem, tem pouco valor em direito tributário, e nenhum valor quando isolada e única”.

(Presunções no Direito Tributário, 2ª Edição, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, Pág. 283).

À luz da doutrina citada, portanto, para que a partir de fatos conhecidos se conclua pela existência de fato gerador desconhecido é necessário que haja correlação lógica, relação de causalidade, entre eles. Assim é em todos os casos de presunções relativas erigidas pelo legislador tributário à condição de presunções legais. Nestas, os fatos conhecidos (índices de produção, consumo de matéria-prima, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais a descoberto, saldo credor de caixa, passivo fictício, suprimentos de caixa, depósitos bancários de origem não comprovada) guardam estreita correlação com o fato gerador desconhecido cuja existência se quer provar, ou seja, a percepção de receitas/rendimentos não oferecidos à tributação.

Nesses casos, por ser manifesta a ocorrência da omissão de receitas/rendimentos e possível a sua quantificação em bases seguras, a lei estabelece, desde logo, não só a presunção da omissão, mas também a sua base de cálculo, invertendo o ônus da prova e, ao invés de cometer ao fisco o ônus de provar contra a escrituração do contribuinte, comete a este o ônus de produzir a prova da improcedência da acusação.



No presente caso, em que pese a existência de fortes indícios de omissão de receitas, caracterizada pela divergência entre os valores relacionados como contidos nos malotes transportados e os valores das receitas contabilizadas, a indicar a ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias exigidas no lançamento, esse indício, contudo, não fornecem elementos para a quantificação da matéria tributável, considerada pela fiscalização como sendo a diferença entre a soma dos valores constantes das guias que acompanham os malotes e a receita escriturada.

Com efeito, não há como se afirmar, com segurança, que os valores consignados nas guias que acompanham os malotes correspondem aos valores realmente neles contidos; que os valores contidos nos malotes pertenciam à recorrente; que os valores saídos da recorrente para depósito na empresa de guarda de valores não retornavam para a empresa e não voltavam a compor novos malotes.

Sendo como é nuclear a importância da base de cálculo, já que a obrigação tributária tem sempre por objeto o pagamento de uma quantia em dinheiro que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato gerador, daí afirmar ATALIBA que a base de cálculo é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*, sendo, no dizer de AIRES BARRETO, a referência para medir um fato tributário, pairando dúvidas quanto ao valor das receitas omitidas, não há como se manter a exigência.

Por tais fundamentos, dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento.

Sala das Sessões, 14 de agosto de 2008.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO 