



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 05 de novembro de 19 91

ACORDÃO Nº 101-82.245

Recurso nº: 99.379 - IRPJ - Exercícios de 1987 a 1989

Recorrente: CERTAGRO - COMERCIAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

Recorrida : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PASSO FUNDO (RS).

IRPJ - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LUCRO REAL DECLARADO - MATÉRIA LITIGIOSA - O crédito tributário, constituído sobre o lucro real declarado pela própria pessoa jurídica, somente pode ser objeto de matéria litigiosa perante causa razoável e não abstrata.

SUPRIMENTOS DE CAIXA - Créditos por suprimentos de caixa devem ter os recursos comprovados, quanto à origem de onde provêm e quanto à sua efetiva entrega a suprida.

SALDO CREDOR DE CAIXA - A ocorrência de saldo credor de caixa revela omissão de receita na escrituração contábil da empresa.

DUPLICATAS DESCONTADAS - OMISSÃO DE RECEITA - Não se exibindo notas fiscais de venda/faturas que deem lastro a duplicatas descontadas, justo é admitir-se a omissão de receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERTAGRO - COMERCIAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 1.266.182,14 e Cz\$ 800.000,00, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente (padrão monetário à época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

V.v.

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

RELATOR

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 07 NOV 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse
lheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE
PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES
NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL****PROCESSO Nº** 11030-000.531/90-73**RECURSO Nº:** 99.379**ACORDÃO Nº:** 101 -82.245**RECORRENTE:** CERTAGRO - COMERCIAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.**R E L A T Ó R I O**

CERTAGRO - COMERCIAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LIMITADA, empresa estabelecida na cidade de Passo Fundo, Estado do Rio Grande do Sul, foi alvo de auditoria contábil-fiscal. Cada qual resultou a lavratura do Auto de Infração de fls. 66/71, referente aos exercícios de 1987 a 1989. Houve compensação de prejuízos fiscais anteriores.

Decreve-se, na peça de autuação a ocorrência de omissão de receita por suprimentos de recursos de caixa, sem prova da origem e efetiva entrega do numerário, por saldo credor de caixa, e por vendas não registradas.

A contabilização dos suprimentos dos recursos de caixa ocorreu nos exercícios de 1987 a 1989. Pelo Termo de fls. 03, a empresa foi intimada a fazer prova da origem e efetiva entrega dos recursos ao caixa, tendo em resposta, a fls. 04, dito que não localizou os documentos referentes.

Os valores de Cz\$ 1.266.192,14 e Cz\$ 800.000,00, contabilizados, respectivamente, nos exercícios de 1988 e 1989, a título de suprimentos, se creditaram a outra pessoa jurídica, denominada COTARGRO - COMERCIAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LIMITADA. Os autuantes dizem ter efetuado diligência junto à empresa supridora (Cotargo) e não encontraram registro de transferência entre as duas empresas. Não há, nos autos, termo que comprove a realização de diligência nesse sentido.

Acórdão nº 101-82.245

A omissão de receita por vendas não registradas, submetida à tributação no exercício de 1988, no total de Cz\$... 768.892,71, está assim fundamentada:

"O contribuinte efetuou baixa (reembolso) de duplicatas descontadas em agências bancárias, na data de 31-12-87, utilizando de numerário do seu "Caixa", conforme escriturado contabilmente a débito da conta "Bancos Títulos Descontados" e a crédito da conta "Caixa", nas folhas nºs. 180, 183 e 181 do Livro Diário nº 02.

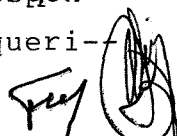
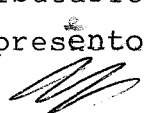
Intimado a comprovar os referidos reembolsos, não o fez, como também, não identificou os sacados (Clientes).

Conseqüentemente, presume-se que as duplicatas relacionadas com estes desembolsos, foram emitidas sem as emissões das Faturas e Notas Fiscais de Vendas Correspondentes."

As declarações de rendimentos dos exercícios de 1987 e 1989 somente foram apresentadas em 29-03-1990, fora do prazo de entrega, e depois do início da ação fiscal, ocorrido em 23-12-1989 (fls. 01).

À parte, pelo processo nº 11030-000.535/90-24, no qual se integra o Recurso nº 99.378, está sendo cobrada multa por atraso na entrega dessas duas declarações de rendimentos.

Com a petição impugnativa de fls. 75/81 inaugurou-se o litígio, salientando a autuada tratar-se de impugnação conjunta, extensiva a todos os autos de infração referenciados em epígrafe em sua defesa como sendo: Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS/Faturamento, Finsocial, Contribuição Social, Imposto de Renda na Fonte - IRF e PIS/Dedução, Silencia quanto ao auto de infração lavrado para cobrança de multa por atraso na entrega das declarações de rendimentos dos exercícios de 1987 e 1989. Quanto ao item 07, constante do Auto de Infração à fls. 70, intitulado "LUCRO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE" pelo valor de Cz\$... 12.084.891,00 (fls. 26), na declaração de rendimentos do exercício de 1989, porque a defesa não lhe fez referências nenhuma, a empresa foi intimada a recolher o crédito tributário correspondente. Em razão dessa intimação, a empresa apresentou o requeri-



Acórdão nº 101-82.245

mento de fls. 94, salientando que a petição anterior fora oferecida por impugnação conjunta.

A petição de fls. 74/81, inaugurativa do litígio, pode ser sintetizado no sentido de argüir:

- que, preliminarmente, o despacho denegatório ' do peido de prorrogação do prazo de impugnação (art. 6º, inc. I, Dec. 70.235/72) acarretou-lhe prejuízos irreparáveis e gritante cerceamento' de defesa;
 - que não se cogita de suprimento de caixa, como sustenta o procedimento fiscal, mas de aporte' de valores para integralização de aumento de capital;
 - que as alterações do contrato social arquivadas na Junta Comercial contraria a alegação de que inexistente comprovação hábil, mais precisamente documento idôneo;
 - que à empresa não compete perquirir a origem' dos recursos aportados pelos seus quotistas, ' ou mesmo por terceiros;
 - que em relação às operações com a empresa congênere (COTARGO), o procedimento fiscal pretende considerar omissão de receita, sob a simples alegação de não ter localizado registro ' contábil na referida empresa, mas o fato relevante, no caso, correspondente ao pagamento das obrigações da impugnante, justamente com os re cursos daí advindos, caso contrário haveria ' saldo credor de caixa;
-
- que a simples omissão de duplicatas, sem fatu-
ras e notas fiscais correspondentes, é prática

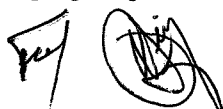


Acórdão nº 101-82.245

comum nas empresas que operam com revenda de produtos para lavoura;

- que essas duplicatas são emitidas com base em pedidos dos agricultores e são descontadas em bancos, com o fim de aproveitar faixas de crédito específico, e, assim, reunir recursos financeiros para aquisição dos produtos na condição a vista das multinacionais, e que se trata de operação de crédito com o fim único de buscar aporte de recursos financeiros, não podendo confundir-se com omissão de receita, e, no caso, todas as operações estão claramente registradas com indicação dos bancos, constituindo prova da regularidade;
- que o procedimento fiscal se equivocou na interpretação do saldo credor de caixa, por não ter examinado que a escrituração do movimento bancário é efetuado consoante os registros nos extratos bancários, porquanto os cheques são contabilizados com o centrado de caixa na data da sua compensação e não na da sua emissão e, assim, pede realização de diligência fiscal;
- que o lucro real, apurado pelos autuantes para o exercício de 1988 (fls. 004 do Auto de Infração) está confuso e equivocado, não podendo a defesa examinar os números ali consignados.

Pela Decisão nº 226/90 (fls. 106/116), após rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, indeferir o pedido de realização de diligência e ter reaberto o prazo de impugnação para aceitação do requerimento de fls. 94 oposto à exigência de cobrança do imposto declarado para o exercício de 1989 (fls. 26), o Delegado da Receita Federal em Passo Fundo julgou a impugnação improcedente, dando à decisão a seguinte ementa:



Acórdão nº 101-82.245

"OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA/' INTEGRAÇÕES DE AUMENTOS DE CAPITAL - Os su-- primentos de caixa, assim como as integrati-- zações de aumentos de capital, promovidos em moeda corrente, devem ter a origem externa e a efetiva entrega dos recursos transferidos' à empresa devidamente comprovados, sob pena de, por presunção legal, serem tributados co-- mo omissão de receita.

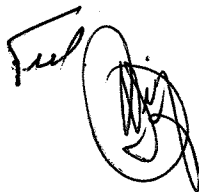
OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - A existência, na escrituração, de saldo cre-- dor de caixa, origina a presunção de que o desembolso correspondente ao valor negativo' deriva de recursos gerados por receitas não escrituradas, passíveis de tributação. Meras alegações de que tal fato decorre de crité-- rios próprios na escrituração dos saques ' bancários, sem lastro documental comprobató-- rio, não são capazes de infirmar a presunção.

OMISSÃO DE RECEITA - VENDAS NÃO CONTABILIZA-- DAS - Assim são entendidas as operações cuja efetividade de sua ocorrência transparece no registro da liquidação bancária de "duplica-- tas descontadas", em contrapartida ao "caix-- xa" sem a prova de sua vinculação com notas' fiscais/faturas de emissão anterior, que lhes dêem lastro.

LUCRO REAL - É tributável, de ofício, quando o contribuinte for omisso na entrega da de-- claração."

Inconformada, a empresa impetra recurso tempesti-- vo, nos termos da petição de fls. 119/120, lida integralmente, na qual alega que a ação fiscal se baseia em operação hipotética, ' porque falte fundamento à acusação de omissão de receita, sendo esta tributável, quando ficar comprovada e não simplesmente presu-- mida.

É o relatório.



Acórdão nº 101-82.245

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

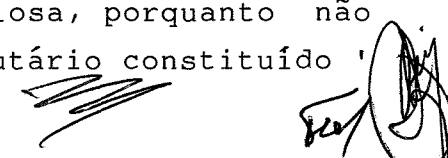
A presente demanda envolve quatro questões, sendo três como omissão de receita e uma como tributação do lucro real, relativo ao exercício de 1989, informado pela própria recorrente, na declaração de rendimentos entregue com atraso, após o início da ação fiscal. Sob as três questões de omissão de receita, a ação fiscal considerou suprimentos de recursos de caixa, saldo credor de caixa e vendas não contabilizadas.

A questão atinente à tributação do lucro real declarado no exercício de 1989 se encontra descrita no item 07 do Auto de Infração, não havendo, portanto, como atinar em se opor a empresa em recolher o crédito tributário correspondente, quando foi intimada a fazê-lo, como se verifica das peças de fls. 91 e 92.

Realmente, na petição impugnativa de fls. 75/81 não há nenhuma alusão específica contrária à incidência tributária sobre o lucro real declarado, no exercício de 1989, na importância de Cz\$ 12.084.891. Dizer simplesmente "impugnação conjunta", nada significa. A citada impugnação de fls. 75/81 se depara assim omissa quanto a essa matéria de tributar-se o lucro real declarado pela própria empresa. A matéria poderia ser até dada por preclusa, caso a autoridade a quo não tivesse reaberto o prazo de impugnação, assim justificado no item 13.1 a aceitação do arrazoado nº 94:

"13.1 - Como, entretanto, apesar de omissa o texto impugnatório, a autuada, ainda que fugindo à lógica, insiste em impugnar o "lucro real" por ela mesma declarado, é de se admitir como impugnação o arrazoado de fls. 94, embora nele não se vislumbre qualquer motivo ou razão que assim o caracterize."

A tributação do lucro real declarado pela própria recorrente não pode compor matéria litigiosa, porquanto não há razão alguma para contestar o crédito tributário constituído



Acórdão nº 101-82.245

sobre o lucro real que ela mesma declarou.

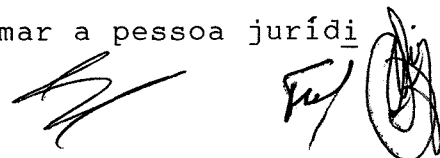
Os recursos contabilizaods como tendo sido fornecidos à empresa por seus sócios, acionistas e dirigentes, ou por titular de empresa individual, aos quais se creditam a título de suprimentos, aumento de capital, ou semelhantes, têm recebido inúmeros pronunciamentos no sentido de mostrar-se a necessidade da comprovarem-se, por meio de oducmentos hábeis, a origem indubitavelmente precisa de onde tais recursos provêm e a forma como eles se transferiram do patrimônio da pessoa creditada para o da pessoa jurídica, na qual se registra o crédito.

São condições cumulativas a origem e a efetividade da entrega dos recursos que, se não foram documentadas, mediante prova instrumental, material, idônea e coincidente em datas e valores, configuram omissão de receita operacional, nos registros contábeis da empresa e desse modo desviada da incidência tributária do imposto de renda devido pela pessoa jurídica. Ambas as condições devem ser satisfeitas, de forma a ficar plenamente atendida a indagação fiscal, não só a respeito de onde provêm os recursos escriturados por créditos de supriemntos de caixa, aumento de capital em dinheiro, etc. e a maneira como eles se transferiram de um para outro patrimônio.

Não havendo prova documental da operação prévia a respeito da maneira como a capacidade econômico-financeira se movimentou ou circulou para se tornar recursos monetários disponíveis no momento da feitura do crédito, em realidade nada se comprova quanto a origem dos recursos creditados.

Dizer que o suprimento para aumento de capital em dinheiro se fez em moeda é utilizar-se a mais traiçoeira das provas, encaminhando-a para a simples tradição, porquanto, em realidade, desta forma nada se prova.

No caso de tratar-se de uma pessoa jurídica que se se credita por suprimentos de recursos de caixa, que teria feito a outra pessoa jurídica, não basta apenas intimar a pessoa jurídica



Acórdão nº 101-82.245

ca suprida, para que demonstre a origem e a efetiva entrega dos recursos. É necessário também diligenciar junto à pessoa jurídica indicada por supridora dos recursos. E tudo isso deve ficar convenientemente esclarecido em termos próprios, lavrados em ambas as pessoas jurídicas.

A fiscalização apenas disse que diligenciou junto à pessoa jurídica supridora, Cotagro-Comercial de Produtos Agropecuários Limitada, no entanto não lavrou junto a essa empresa termo circunstanciado da diligência, para que pudesse corroborar as afirmações de que os suprimentos de recursos creditados a Cotagro não correspondem à realidade.

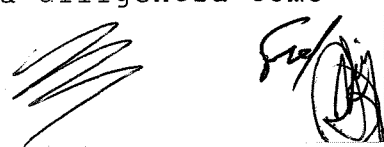
A fiscalização não se amparou com as devidas cautelas. Ficou só no terreno da unilateralidade. Não tendo lavrado termo circunstanciado da diligência, deixou de oferecer os meios a um exame adequado dos fatos, de sorte a formar-se, neste Colegiado, um estado subjetivo de convicção de que tais suprimentos são falsos.

É como disse certa vez o ex-Conselheiro, Dr. SYLVIO RODRIGUES, como relator do Acórdão nº 101-76.726, ao tratar de matéria de suprimentos de recurso por uma empresa à outra:

"Os indícios por certo não merecem os aplausos de apoteose, nem tampouco os deslouvores de excomunhão, mas é necessário ter cautela na afirmação deles, embora não se negue que deles pode provir a certeza do fato.

É de levar-se em conta que a certeza é a verdade do fato nem sempre coincidem. E quando isso ocorre, a prova do fato (aqui dito por omissão de receita através de fornecimento de recursos de caixa), deve, pelo menos, refletir-lhe a certeza, que é um estado subjetivo de convicção capaz de rejeitar definitivamente as possibilidades contrárias."

Da maneira como se manteve na superficialidade, a autuação, não se tendo aprofundado no exame da prova, se conduziu, sem a lavratura de termo circunstanciado acerca da diligência como



Acórdão nº 101-82.245

pormenorização dos fatos relevantes, propiciou à defesa estabelecer, em nosso entendimento, a dúvida na qual das duas empresas ocorreu a omissão de receita por suprimentos de recursos de origem não comprovada. Assim, como está, não há como sustentar-se a tributação das importâncias de Cz\$ 1.266.182,14 e Cz\$ 800.000,00 respectivamente, nos exercícios de 1988 e 1989, creditadas à empresa Cotagro-Comercial de Produtos Agropecuários Limitada.

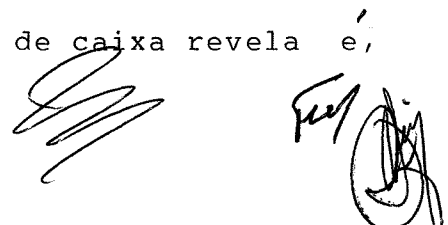
O fato imponível decorrente da figura do saldo credor de caixa, comumente denominada "estorno de caixa", surge no meio da relação jurídico-fiscal, revelado por indícios colhidos na própria escrituração, como estabelece o art. 180 do RIR/80, em autorizar a presunção de omissão de receita, se ressaltar ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Então, o fisco está protegido por uma presunção relativa, incumbindo ao sujeito passivo provar uma situação contrária a tal presunção.

Destarte, sobreleva-se o princípio ontológico da prova, em que o ordinário se presume ("proesumptio hominis", fundado naquilo ordinariamente acontece) e o extraordinário se demonstra.

Na hipótese, o fisco fez o que lhe competia, apontando a ocorrência, em 02-10-1987, de saldo credor de caixa. À recorrente competia demonstrar o extraordinário, e não apenas dizer que o fato decorre em razão de escriturar os saques bancários na data da compensação dos cheques emitidos.

A defesa não procedeu a levantamento algum, com base em documentos, de modo a esclarecer quais os pagamentos que, porventura, fizera com os saques bancários que disse ter escriturado na data da compensação dos cheques. Essa prova, em sentido contrário à acusação que se lhe assacou, lhe incumbiria fazer, como dispõe o dispositivo regulamentar citado (art. 180 do RIR/80), e não ao fisco.

A anomalia que o saldo credor de caixa revela é,



Acórdão nº 101-82.245

sem dúvida, a presunção legal de que ocorreu omissão de receita na escrituração contábil da pessoa jurídica.

Assim, se a empresa efetua pagamentos com disponibilidades superiores àquelas que o caixa suporta, não há como deixar de entender que, paralelamente à contabilidade, existem receitas apuradas em operações mercantis não registradas.

Ao fazer acusação de que houve vendas omitidas, a autuação se apóia no fato de que, existindo duplicatas descontadas em estabelecimentos bancários, teria ocorrido emissão de notas fiscais/faturas de venda, e, se estas, depois de ter a empresa sido intimada a apresentá-las, não são exibidas, não há como fugir ao entendimento de ausência de registro de vendas.

Nas vendas mercantis a prazo, o vendedor é obrigado a emitir e entregar ao comprador a nota fiscal ou fatura e a respectiva duplicata. Esta não é de emissão isolada. Há sempre uma causa a dar-lhe origem. A origem está na fatura que discriminará as mercadorias vendidas. Então, é a fatura ou nota de venda que dá lastro à duplicata.

Não se pode, pois, extrair duplicata que não corresponda a uma venda efetiva. Enquanto não se prescrever a ação pertinente à duplicata, o vendedor é obrigado a conservar em boa guarda a fatura e as notas parciais de vendas.

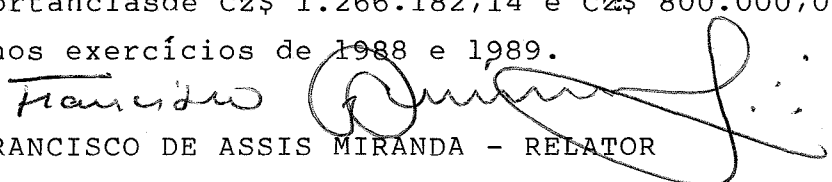
A empresa foi intimada a esclarecer questão do reembolso de duplicatas descontadas em estabelecimentos bancários, não só deixou de fazer, senão também não identificou os sacados. Em razão disso, diz o ato recorrido no item 9.1 (fls. 113):

"9.1 - Tendo-se presente que, por força da lei comercial, a expedição de uma duplicata deve, sempre, estar lastreada numa fatura, e esta, por sua vez, numa nota fiscal de venda a prazo, forçoso é concluir, à vista da aleatoriedade dos argumentos apresentados, e da falta de provas documentais da ocorrência da alegada "operação de crédito comum" - ônus que à impugnante incumbe evidenciar - que as mesmas (duplicatas) derivam de vendas anteriormente feitas sem a devida es-

crituração, tornando cabível, assim sua tribu-
tação."

Realmente, não tendo comprovado a escrituração ' das notas fiscais de venda/faturas em que se baseiam as ' citadas duplicatas, a conclusão lógica é a de ter havido omissão de recei-
ta nos registros contábeis da postulante.

Em razão de todo o exposto, voto no sentido de de-
prover-se, em parte, o recurso, a fim de retirarem-se da base ' de cálculo as importâncias de Cz\$ 1.266.182,14 e Cz\$ 800.000,00, ' respectivamente, nos exercícios de 1988 e 1989.


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

