

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CRISTÓVÃO ANCHIETA, CÂNDIDO RODRIGUES VIEIRA, CELSO ALVES FERREIRA, ARISTIDEZ SILVA, BERNARDO DE ALKMIN. Ausente por motivo de força maior o Conselheiro RAY-
STICO DE ARAUJO MENDONÇA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de 20 junho de 1990

ACÓRDÃO Nº 101-80, 209

Recurso nº - 96.665 - IRPJ - EX: 1986

Recorrente - CUNHA, BORBA & CIA. LTDA.

Recorrido a - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS).

OMISSÃO DE RECEITAS - A omissão de estoque de mercadorias destinadas à venda configura desvio de receitas da contabilidade e autoriza o lançamento de ofício para a cobrança da diferença de imposto.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios verossímeis, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (CPC., art. 131 e 332 e Decreto nº 70.235/72, art. 29).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por CUNHA, BORBA & CIA. LTDA.:

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

Sala das Sessões (DF), em 20 de junho de 1990

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: CRISTÓVÃO ANCHIETA D PAIVA, CÂNDIDO RODRIGUES NEU-
BER, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e JOSÉ EDUARDO RANGEL
DE ALCKMIN. Ausente por motivo justificado o Conselheiro FRAN-
CISCO DE ASSIS MIRANDA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

1989

ACORDÃO Nº 101-89

Sessão de 20 Junho de 1989

Recurso nº - 90.662 - TRF - RJ: 1989

Requerente - CUNHA, ROSA E CIA. LTDA.

Requerido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS).

OMISSÃO DE RECEITAS - A omissão de
estoque de mercadorias destinadas à
venda configura desvio de receitas de
contabilidade e autoriza o lançamento
de ofício para a cobrança da diferen-
ça de imposto.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração
fiscal pode realizar-se por todos os
meios admitidos em Direito, inclusive
presuntiva com base em indícios ve-
mentes, sendo, outrossim, livre a cor-
reção do Julgador (CPC, art. 131 e
332 e Decreto nº 70.235/72, art. 29).

Vistos, relatos e discutidos os presentes autos

recurso interposto por CUNHA, ROSA E CIA. LTDA.:

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Tribunal Con-
selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar o recurso, nos termos da legislação, e manter a decisão do Juízo de primeiro grau.

Sala das Sessões (07), em 20 de Junho de 1989

DELEGADO

URGENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES MATHIAS - VICE-PRESIDENTE

DELEGADO

DELEGADO

VISTO EM

DELEGADO

Acórdão nº 101-80.209

Recurso nº 96.665

Recorrente: CUNHA, BORBA & CIA. LTDA.

R E L A T Ó R I O

CUNHA, BORBA & CIA. LTDA., qualificada nos autos, recorre a este Colegiado (fls. 269/280) contra a decisão' do Sr. Delegado da Receita Federal em Porto Alegre-RS (fls. 260/266) que manteve o auto de infração contra ela lavrado às fls.' 192/3.

A peça básica descreve e enquadra os fatos da seguinte forma:

"Tendo em vista decisão do processo número 11080-000.776/87-09, conforme cópia em anexo, na qual houve ganho de causa parcial pelo autuado, reabrimos a ação fiscal nesta empresa, de acordo com autorização do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre. Utilizando-se dos levantamentos feitos anteriormente, lavramos o presente Auto de Infração.

EXERCÍCIO DE 1986

Omissão de receita operacional caracterizada pela omissão de estoques do inventário final de 1268978 Kg de carne bovina apurada pela contagem física das mercadorias entradas e saídas durante o ano-base de 1985, conforme levantamento efetuados na fase de fiscalização e em diligências posteriores, os quais tornam-se partes integrantes deste auto.

Utilizamos para cálculo do valor desta omissão o preço da carne de "Dianteiro" pelo valor de venda no mês de janeiro de 1985, ou seja Cr\$..... 3.050,00 por quilograma.

1.268.978 kg x Cr\$3.050,00 = Cr\$.....
3.870.382.900

BASE LEGAL: artigos 157, § 1º e 182 do RIR/80."

Como registra a descrição supra, a empresa fora autuada anteriormente com base na mesma matéria tributária, e ao auto de infração (fls. 103/104), impugnação (fls. 109/119), in formação fiscal (fls. 124/125), parecer (fls. 178/183), decisão (fls. 184) e demais peças, ora me reporto.

B. S.

Acórdão nº 101-80.209

A autuada impugnou a exigência, alegando, em resumo: a) falta de fundamentação legal do arbitramento da receita considerada omitida, uma vez que não foram detectadas nenhu—mas das hipóteses previstas nos art. 180 e 181 do RIR/80, tendo' a fundamentação espectro menos ampla do que a anterior. Esta baseia-se apenas nos arts: 157, § 1º e 182 do RIR/80; b) mes-mo que se admita a omissão do estoque, seria indispensável veri—ficar a existência de suprimentos de caixa, como retorno dos sôcios ao caixa ou aumento de capital, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, para que se possa lançar o imposto com base em presunção. Em se tratando de uma presunção comum, impõe-se o procedimento fiscal deve ser avaliado à luz dos critérios da gravidade, precisão e concordância, segundo Moacir Amaral Santos, em Prova Judiciária no Cível Comercial, 2ª ed. São Paulo, Max Limonad, 1955, v.5. p. 422-3 e pesquisa efetua—da por Pedro Martins Fernandes, discorrendo a respeito. E a luz dos ensinamentos da doutrina, diz que a fiscalização, partin—do de diferença apurada entre entradas e saídas de mercadorias, fato conhecido, concluiu pela ocorrência de desvio de receitas pela omissão de registro de vendas, quando o fato pode ensejar ' outras explicações como erro na indicação do valor do estoque; as duas hipóteses anteriores; e, perda de mercadoria, considerando que a carne é produto altamente perecível. Tais explicações reve—lam o não atendimento de pressuposto inerentes à presunção; c) falta de sintonia entre os fatos arrolados e o disposto no art. 182 do RIR/80 que normatiza o procedimento de apuração do custo das mercadorias revendidas pelo estabelecimento contribuinte ou das matérias-primas dos produtos industrializados; d) violação à norma contida no § 1º do art. 142 do CTN porque a fiscalização ' não pode tributar com base em simples presunção, forma discricio—nária, cabendo -lhe comprovar a ocorrência do fato gerador e de—terminar existência de matéria tributável.

Informação fiscal às fls. 258, sustentando o lançamento.

A exigência foi mantida com fundamento nos seguintes argumentos de fato e de direito:

7. 4

Acórdão nº 101-70.209

A alegação de que não lhe fora possível, dada a exiguidade de tempo, levantar todos os dados e fazer sua conferência não procede porque cerca de um ano e meio antes (27.6.88) da lavratura do auto (03.10.89) fora cientificada da existência de estoques omitidos no montante apontado na exigência sem que se tivesse manifestado contrariamente. Sua alegação contrasta com a afirmativa, na peça impugnatória (fls. 226), de que este seria o fato conhecido. Analisa as hipóteses apresentadas pela impugnante para explicar a omissão de estoque para resumí-las em venda de mercadorias sem o competente registro, ou seja, omissão de receita. As hipóteses previstas nos arts 180 e 181 do RIR/80, não esgotam as formas de desvio de receitas, que podem ser comprovadas por outras formas. Cita o Ac. 101-74.888, o Ac. 72.244/81 e o disposto nos arts. 29 do Decreto nº 70.235/72 e 332 do CPC, em favor da sua tese.

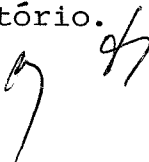
Na fase recursal (fls. 270/280), a empresa ataca a posição do fisco dizendo não existir identidade entre seus diferentes órgãos, pois, enquanto a Divisão de Fiscalização considera caracterizado o desvio pela não escrituração de todas as vendas realizadas no período (AI original), a Divisão de Tributação caracteriza pela omissão de estoques no inventário final (AI substituto), que também coloca em dúvida a regularidade da valorização feita pela fiscalização que, de outra forma, julgou disponíveis no processo todos os elementos necessários à formação do juízo da autoridade singular. Em comum, persiste o procedimento fiscal de arbitrar omissão de receita fora dos casos e condições previstos na legislação de regência, como já apontado na impugnação, uma vez que não foi detectada a existência de suprimientos ao caixa, aumento de capital e etc. Assim não houve fato gerador do imposto, uma vez que não foi observado o princípio da tipicidade cerrada a que está sujeita a atividade lançadora (CTN arts. 43, 108, § 1º, 110 e 142). O fisco não indicou nenhum indício na escrita da empresa para que ela pudesse demonstrar-lhe a legitimidade, limitando-se a afirmar que a recorrente recebeu a importância resultante das diferenças apuradas nos estoques e não as escriturou, ficando a empresa sem poder comprovar que não as recebeu. O fisco tampouco comprovou a existência,

7. 47

Acórdão nº 101-80.209

de um aumento patrimonial, confessando ignorar o destino dado à imaginária receita. Invoca em seu favor o disposto no art. 678, § 2º, do RIR/80, o art. 9º da Lei nº 4.729/65, §§ 1º a 3º do art. 9º do Dec.-lei nº 1598/77, Código Comercial, art. 23, e artigo 8º do Decreto-lei nº 486/69, discorrendo sobre o conceito de "elemento seguro de prova". No máximo, o equívoco na quantificação do estoque poderia servir de indício, fraco, de que operações pudessem ter ocorrido à margem da escrituração. Procura demonstrar que esse indício não corresponde a uma prova da ocorrência do fato relevante à aplicação da lei, citando a doutrina sobre a matéria. Pretende a nulidade do lançamento. Seu recurso é lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo ' conhecimento.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As considerações iniciais expendidas por este relator no voto que embasou o Ac. 101-74.888 ajustam-se ao caso sob julgamento como uma luva, e, por isso, são aqui transcritos como razão de decidir:

"Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, face a particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações que as partes nelas envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantêm-se cuidado somente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra, autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim difícilíssima e só mesmo através de um indício se pode chegar a eles.

E este indício serve de base à presunção comum ou "de hominis" capaz de convencer o julgador da verdade de um fato, como, aliás, ensina Moacir Amaral Santos, em suas Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, volume 02, página 387 e seguintes, Editora Max Limonad, 1962. E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva (CPC/73, artigo 332) e, sendo livre a convicção do julgador (código cit. 131 do Decreto nº 70.235/72, artigo 29), não há porque se afastar a presunção como meio de prova de desvio de receitas.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco, é a mesma.

7.

Acórdão nº 101-80.209

A repercussão tributária desse comportamento é que reclama bases sólidas, elementos de certeza na mensuração dos valores.

Em alguns casos — nos quais não só a existência de desvio de receitas é manifesta pela própria natureza do indício, como a sua quantificação pode ser aferida em bases seguras — a própria lei estabelece, desde logo, a presunção de omissão de receita e determina a sua base de cálculo, invertendo o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda pública ter de provar contra a escrituração mantida pelo contribuinte, regra geral estabelecida no art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, competirá a este produzir a prova da improcedência da presunção. Mais explicitamente, refiro-me às hipóteses de ocorrência de saldo credor de caixa e à manutenção, no passivo de obrigações já pagas e bem assim ao suprimento de caixa, de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 12, do citado decreto-lei.

Na realidade, o legislador apenas incorporou à legislação fiscal o resultado da experiência administrativa e da jurisprudência fiscal, tipificando casos que, pela relação, de causa e efeito, são de nitidez indubitosa e não poderiam comportar erro no emprego imediato da presunção.

Outros que, por suas especificidades não podem ser "a priori" estabelecidos, embora configurem também hipóteses de desvio de receitas, deixou o legislador para que fossem provados em cada caso pelo fisco que pode, para tanto, utilizar-se de qualquer meio de prova permitido em direito, e, portanto, a indiciária e a presunção dela extraída.

Nestes casos, o ônus da prova compete ao fisco, prevalecendo a regra do art. 9º do mencionado decreto-lei. Exatamente como, antes do advento desse diploma legal se fazia em relação, inclusive, às figuras de que tratam as exceções dos §§ 2º e 3º, retrocitadas.

Assim, o fisco tem de provar não apenas o desvio de receitas e o seu montante, podendo arbitrá-lo, com base em elementos de que dispor, desde que seja em bases seguras."

O CASO CONCRETO

Como revelam os autos, a empresa fora fiscaliza-

M.

H

Acórdão nº 101-80.209

da pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul que apurou a prática de desvio de receitas da contabilidade através de notas-fiscais calçadas (fls. 12 e 17), e ainda talão de notas-fiscais impressos em duplicidade (fls. 26).

A recorrente, diante de prova absolutamente incontestável, regularizou a sua contabilidade, de modo a oferecer as receitas correspondentes à tributação do imposto de renda, embora parte dela fora do exercício de competência, justificando a cobrança da postergação (fls. 103-v).

Diante do ocorrido, a fiscalização federal aprofundou o seu exame, apurando, através de levantamentos mensais específicos com base nas notas de aquisição e transferências de carnes que ingressaram na matriz, quadros demonstrativos números 1, 2 e 4. Nos quadros demonstrativos nº 3, obteve o preço médio ponderado mensal e, nos quadros demonstrativos nº 5, o valor das vendas durante o período de 1985 que, reduzido das omissões já apuradas pelo fisco estadual, determinou a omissão de receitas não oferecidas à tributação (fls. 12 a 15 e 103).

Atenta às razões da impugnante e a realização de diligências, a fiscalização, de posse de novas informações como esclarecido no relatório de fls. 124/125, e documentos de fls. 126 a 164, totalizou as vendas uma a uma as notas-fiscais série B-2 e B-4, como se vê do quadro "Relação de Notas Fiscais emitidas no ano de 1985 - Quantidade vendidas no ano-base (em Kg)", apurando a partir daí o estoque final do período que, reduzido do valor contabilizado, apontou a omissão de estoques de 1.268.978 ' Kg, quantidade superior à apurada às fls. 98 (892.504 Kg).

Adotou como valor de venda o da carne mais barata (dianteiro), no início do período-base (mês de janeiro) em que o preço era muito menor (Cr\$ 3.050,00) do que o do último' preço do exercício social (Cr\$ 10.500), ainda assim o valor da receita omitida seria superior (Cr\$ 3.870.382,00) ao apurado anteriormente e tributado no auto de infração, ou seja, Cr\$..... 3.182.179.157 (ver fls. 125 e 103-v). Concluiu, assim, que a em

7.

7

Acórdão nº 101-80.209

presa tinha até sido beneficiada, daí porque opinou pela manutenção do lançamento.

O julgador de primeira instância entendeu não ter sido satisfeita a condição prevista no art. 142, par. ún., do CTN porque, se de um lado a própria fiscalização reconhece em parte as razões da defesa, e por outro, com base em novo critério, apoiado em documentos postos à sua disposição apenas durante a diligência, verificou que o valor a ser lançado supera o originalmente apurado, compete-lhe definir a repercussão financeira da omissão de estoques de 1.268.978 Kg (fls. 141). Por isso, excluiu a exigência referente ao exercício de 1986, e determinou novo exame nos livros e documentos da empresa (fls. 188).

O novo lançamento se fez com fundamento nos levantamentos efetuados após a diligência (fls. 193).

Do exposto, verifica-se que a autuação baseou-se em elementos seguros de prova porque extraídos da documentação produzida e apresentada pela própria recorrente.

O levantamento das vendas foi efetuado com base nas notas fiscais de venda emitidas pela própria fiscalizada e o seu somatório foi confrontado com as entradas e saídas de estoque, registros também da própria empresa.

Se ela tem dúvidas quanto a exatidão desses registros, compete-lhe infirmá-los, com a juntada de prova do erro cometido. E para isso teve tempo de sobra, pois, como assevera o julgador "a quo", fora cientificada em 27.06.88, cerca de ano e meio antes da lavratura do auto, (03.10.89) da existência de estoques omitidos.

O que não pode é levantar dúvidas sobre a fidelidade de sua escrita, sem comprovação de erro nela cometido, para obter vantagem da infidelidade dos dados registrados. Ou seja, infirmar sua escrita para infirmar a autuação nela apoiada.

M

df

Acórdão nº 101-80.209

Seria como beneficiar-se da própria torpeza, uma vez que a ela compete comprovar perante o fisco o seu lucro real, com escrituração regular. Isto é, com os livros comerciais e fiscais escriturados com suporte em documentos hábeis e idôneos.

Portanto, à ausência da prova necessária em contrário, tem-se como corretos os elementos em que se apoiou o levantamento fiscal.

Já se demonstrou nas considerações iniciais que as hipóteses previstas no art. 12 do Decreto-lei nº 1598/77 não esgotam as formas de desvio de receitas, mas apenas que naqueles casos há presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da inveracidade dela, enquanto nos demais compete ao fisco a prova de sua ocorrência, podendo para tanto valer-se de todos os meios de prova admitidos em direito.

Daí, improcede a alegação de que somente com a comprovação da ocorrência de uma daquelas hipóteses poderia haver tributação por omissão de receitas.

Por outro lado, se ao término do período-base a pura-se de forma fidedigna a ausência de mercadorias destinadas à venda e a contabilidade e se omite o seu destino, é inegável a existência de indícios veementes de desvio de receitas. A conclusão lógica e natural é que tenham sido mantidas à margem da escrituração. Mormente quando o fato ocorre em empresa que praticava 'desvio de receitas, com, inclusive, o artifício doloso de emprego de nota-fiscal "calçada", como dão notícia os autos.

As receitas omitidas à contabilidade são detidas pelos sócios que passam delas a dispor livremente, integrando-as' ao seu patrimônio, independentemente de qualquer distribuição formal.

E tanto assim é que a lei considera a receita omitida automaticamente distribuída aos sócios, tributando na fonte essa distribuição. Afinal, não se pode, exatamente por ausên-



Acórdão nº 101-80.209

cia de registro contábil, determinar quais os sócios que se beneficiaram do desvio de receitas e em que valores, para que se pudesse tributar a distribuição na pessoa física de cada um.

Com efeito, diz o art. 8º do Decreto-lei número 2065/83:

"A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% "(grifei).

Se assim é, e pelo próprio mecanismo do desvio de receitas em que o lucro é repassado ao sócio, os recursos omitidos não teriam mesmo que acarretar aumento patrimonial da pessoa jurídica, salvo por um "cochilo" do sócio.

O retorno dos recursos à empresa como crédito aos sócios não ocorre necessariamente, pois apenas quando a sociedade tem dificuldades de caixa eles a suprem.

Desta forma, a fiscalização não teria que comprovar nenhuma dessas ocorrências para caracterizar o desvio.

Tal exigência, seria conceder um passaporte à so negação.

A escrita só faz prova em favor do contribuinte quando mantida com observância das disposições legais e, mesmo assim, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos há beis, segundo a sua natureza (Decreto-lei nº 1598/77, art. 9º, § 1º).

Realmente, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 1598/77, prescreve que: "A escrituração mantida com observância "

100-110

Acórdão nº 101-80.209

das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (o grifo não é do original).

Ora a contabilidade da pessoa jurídica, ainda que não se pudesse considerar imprestável, mostrava-se precária, pois segundo afirmação dos autuantes, não contestada pela defesa (fls. 13) ela adotava o sistema de partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares, em desacordo com o disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69.

É, pior ainda, não registrava o destino de parte do estoque de mercadorias. Evidentemente, que com o propósito de ocultar a receita correspondente auferida que constitui fato gerador do imposto, nos termos do art. 43 do CTN.

E é exatamente por isso, ou seja, por não registrar a receita correspondente a esse estoque, que era destinado à venda, que a empresa foi autuada.

Assim, a escrita da empresa, face ao disposto no § 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, não prova em favor dela.

C O N C L U S ã O

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao re curso.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR