



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

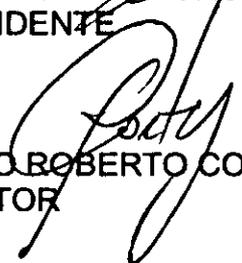
Processo nº. : 11516.001047/00-71
Recurso nº. : 130.202
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exs: 1995 e 1996
Recorrente : EUGÊNIO RAULINO KOERICH S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 10 de setembro de 2003

RESOLUÇÃO Nº 101-02.411

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por EUGÊNIO RAULINO KOERICH S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligencia, nos termos do voto do Relator.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº. : 130.202
RECORRENTE : EUGÊNIO RAULINO KOERICH S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

RELATÓRIO

Trata-se de retorno de diligência conforme decisão proferida por este Colegiado nos termos da Resolução nº 101-02385, de 28/01/2003, com a finalidade de dirimir dúvidas existentes com relação ao lançamento de ofício levado a efeito contra a empresa EUGÊNIO RAULINO KOERICH S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

O julgamento de primeira instância, conforme o Acórdão nº 0.446, de 27/02/02, prolatado pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis – SC (fls. 1630/1665), manteve o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 259; CSLL, fls. 268; e IRFONTE, fls. 273.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração (fls. 260), consta que o lançamento decorre da constatação da seguinte irregularidade fiscal:

“Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para determinação do lucro real, e em virtude de outras irregularidades apontadas no Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante deste auto de infração, que resumimos abaixo:

- a) o contribuinte não manteve escrituração na forma das leis comerciais e fiscais;*
- b) a escrituração contém vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para determinar o lucro real;*
- c) a contribuinte deixou de apresentar à autoridade tributária os documentos comprobatórios da escrituração fiscal;*
- d) o contribuinte não apresentou os arquivos na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei 8.383/91;*
- e) a contribuinte auto arbitrou-se no ano-calendário de 1996, deixando de fazê-lo em 1995, onde as irregularidades foram as mesmas.*



Enquadramento Legal: Art. 47, incisos I, II, III e VI da Lei n. 8.981/95.

01 – RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA

**ARBITRAMENTO COM BASE NO VALOR DAS COMPRAS
– EMPRESAS COMERCIAIS**

Arbitramento do lucro sobre o valor das compras de mercadorias efetuadas no período-base, nos termos do art. 51, inciso V, da Lei 8.981/95, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal."

Na peça recursal, o contribuinte apresentou, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que os autuantes exploram à exaustão inexpressivos equívocos de transcrição praticados por funcionários de remuneração mensal não superior a R\$ 500,00. Nenhum dos equívocos provocou redução da base de cálculo de qualquer tributo federal;
- b) que nenhum dos inexpressivos equívocos está caracterizado na escrituração contábil ou nos livros obrigatórios, atribuição para a qual é exigido profissional qualificado;
- c) que nas respostas às sucessivas e sutis intimações, e mais clara, detalhada e objetivamente no item 6 da impugnação, demonstrou a recorrente dezenas de equívocos praticados pelos autuantes no decorrer das suas verificações e conclusões;
- d) que os equívocos dos funcionários da recorrente não justificam os do Fisco e vice-versa. Servem, todavia, para demonstrar que os equívocos são próprios dos seres humanos e só podem explorá-los os que não os praticam;
- e) que, nessa linha de percepção, atente-se para o que diz a relatora, votando com tal fundamento e conduzindo os demais colegas (fls. 1659): ‘... no tocante aos demais erros de digitação cometidos pelos autuantes, não referidos acima, cumpre ressaltar que se tratam de erros banais, que não tiveram qualquer reflexo no presente lançamento nem na clareza dos fatos a eles relacionados, pois a própria contribuinte os identificou e corrigiu’. Ou seja, os erros de digitação dos funcionários da recorrente, nenhum de valor expressivo ou de efeito tributário representativo, todos corrigidos pela recorrente, foram decisivos para manter o arbitramento. Todavia, os erros dos qualificados auditores foram classificados de banais. Ora, os erros dos digitadores da recorrente também foram identificados e analisados pelos autuantes, os quais não ousaram indicar valores e respectivos efeitos tributários, para não incorrerem no ridículo;



- f) que nenhuma nota fiscal emitida deixou de ser escriturada e as vendas respectivas apropriadas para efeito dos tributos indiretos e determinação de resultados;
- g) que houve exploração dos infortúnios sofridos pela recorrente, a começar pelo incêndio (dito pelo Fisco de 'alegado incêndio') ocorrido em 10.02.98, às 04:30 horas, do qual são provas os documentos de fls. 17 (Boletim de Ocorrência da Secretaria de Estado da Segurança Pública); de fls. 18/19 (Boletim de Ocorrência do 1º Batalhão de Bombeiro Militar) e de fls. 20 a 21 (comunicação oficial à Junta Comercial do Estado de Santa Catarina);
- h) que, note-se que consta na comunicação (fls. 20) que os livros (fiscais e societários) foram preservados, em razão de se acharem depositados na sede da recorrente, fato confirmado pelos ilustres autuantes, eis que todos os livros, sem distinção, lhes foram entregues, circunstância que desautoriza a medida extrema do arbitramento;
- i) que causa espécie que os autuantes pretendam valer-se de outro infortúnio para extrair as fotos de fls. 212 a 216, ali podendo-se observar documentos em sacos plásticos, blocos de documentos úmidos e umidade no chão, provocada pelas chuvas dos dias 05 e 06 do mês de março de 2000, segundo fazem prova os seguintes documentos: a) fls. 392: Decreto Municipal declarando situação de emergência no município de São José, onde está situado o depósito da recorrente e o arquivo de documentos fora de uso diário; b) fls. 393 a 403: flagrantes tirados em 06.03.2000, demonstrando os efeitos provocados pelas chuvas no depósito da recorrente, com o fim de avaliar a extensão dos danos e o preço pago pela calamidade;
- j) que a própria fiscalização declara às fls. 282, que o sinistro tornou indisponíveis apenas as notas fiscais de vendas, permanecendo as notas fiscais de compras e os livros contábeis e fiscais, ficando afastada a pretensão do fisco de abandonar a escrituração contábil e o conseqüente arbitramento de lucros;
- k) que causam espécie as declarações do Fisco sobre a falta de apresentação de arquivos magnéticos de notas fiscais de vendas (fls. 281/282) anteriores a 01.07.96, como se a falta se estendesse a todos os arquivos, inclusive aos contábeis. Ficou claro nos esclarecimentos (fls. 27) que a simples emissão de notas fiscais por computador, concomitante com a emissão manual, sem sistema apropriado não gera arquivo magnético;
- l) que ficou claro que os elementos disponibilizados ofereciam plenas condições de realização da atividade fiscal e de aferição das bases de cálculo dos tributos e contribuições pagos;
- m) que foram apresentados ao Fisco todos os livros fiscais de saídas de mercadorias, nos quais estão discriminadas, dia a dia, as notas fiscais emitidas, ou seja, os livros contêm,



precisamente, os mesmos elementos que estariam presentes em arquivo magnético, nada mais, nada menos;

- n) que o Fisco faz referência a inventário de estoques (fls. 281), todavia, em nenhum momento interessou-se em examinar os controles do estoque da recorrente e sequer abriu os livros de inventário em 31.12.95 e 31.12.96;
- o) que nenhuma das alegadas irregularidades apontadas às fls. 283 a 286 provocaram apropriação a menor da receita mensal de vendas e não logrou o Fisco demonstrar e comprovar um só centavo de receita omitida;
- p) que os documentos de fls. 916 a 919 comprovam que as notas fiscais emitidas pela Filial 04, no dia 10.05.96, foram escrituradas, por engano de digitação, no Livro de Saídas de Mercadorias da Filial 08 – Shopping Beiramar, integrando aquele valor a soma das vendas do mês de maio/96, no montante de R\$ 231.839,40, tudo conforme contabilizado no Diário Geral, sendo prova o balancete do mês de maio/96 (fls. 871). Está comprovado, sem qualquer dúvida, que as vendas do dia 10.05.96, da Filial 04, estão escrituradas, contabilizadas e sobre o respectivo valor foram pagos todos os tributos devidos, de tal forma que qualquer exigência ou medida fiscal em relação ao fato pode ser interpretada como arbitrariedade e não opera em favor da justiça fiscal;
- q) que a exemplo dos equívocos de digitação ou de soma, de funcionários pouco qualificados da recorrente, os autuantes também incorreram em equívocos da mesma natureza, com a diferença que aqueles foram sanados com retificações e complementações (Resolução CFC nº 596/85) e estes persistiram para efeito de arbitramento. É exemplo de equívoco a soma das 63 notas fiscais correspondentes aos documentos de fls. 118 a 180, em que os autuantes totalizaram em R\$ 15.564,50, segundo consignaram às fls. 116 e 285, todavia, a soma correta daquelas notas fiscais é R\$ 13.435,00;
- r) que o arbitramento pretendido, dito com base nas compras escrituradas tem como verdade real, de fácil constatação, comprovada pela mais absoluta igualdade de valores, até nos centavos, que os diligentes autuantes valeram-se exclusivamente da contabilidade para determinar o valor das compras, elegendo como fonte única os balancetes apreendidos em 10.02.2000 (docs. fls. 817 a 903), ou seja, a mesma fonte em relação à qual os autuantes emitiram o conceito expresso a fls. 286: "Todas estas incongruências e deficiências instauram completa insegurança na qualidade da escrituração, ferindo mortalmente os atributos necessários à informação contábil previstos na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T-1, Resolução CFC 785/95, que exige que a informação contábil deva ser, em geral e antes de tudo, veraz e eqüitativa, devendo propiciar revelação suficiente sobre a entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se



- de atributos entre os quais são indispensáveis: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade”;
- s) que está evidente que a contabilidade desprezada pelos autuantes é a mesma de que se valeram eles para o arbitramento;
 - t) que, em relação ao período-base de 1995, submetido ao regime de lucro real, nenhum livro deixou de ser apresentado, assim como as demonstrações financeiras exigidas pela legislação;
 - u) que, quanto ao período-base de 1996, nenhum indício de fraude foi sequer referido pelo Fisco, assim como não há indicação de nenhum vício, nenhum erro ou nenhuma deficiência que torne a escrituração imprestável para qualquer fim;
 - v) que o acórdão recorrido refere-se à falta de digitação das notas fiscais a que correspondem os documentos de fls. 131 a 287 do Anexo I, segundo relatado a fls. 1656. A afirmação de que as 157 notas fiscais não estão escrituradas no livro de Saídas de Mercadorias, ou a versão de que naqueles dias pelo menos cerca de 50% do montante das notas fiscais deixou de ser registrado e que o valor das vendas não foi objeto de tributação, firma a convicção de que estaria caracterizada a omissão de receitas. Porém, no relatório não consta que os valores da receita das vendas relativas às notas fiscais de fls. 131 a 287, estão escriturados no livro da saídas e todos os tributos federais e estaduais foram pagos;
 - w) que a nobre relatora do acórdão recorrido, no esforço de sustentar o arbitramento, declara reiteradamente que os sucessivos equívocos de digitação de valores não foram regularizados por meio de lançamento de estorno, transferência ou complementação, conforme prescreve o § 2º do art. 214 do RIR/94. Tais vícios, no seu entender, justificariam a desclassificação da escrituração e o conseqüente arbitramento. Porém, não há nenhuma referência, indicação ou citação, em todos os atos lavrados pela fiscalização, de qualquer erro, vício ou irregularidade na escrituração contábil. Os erros de digitação cometidos, sem efeito quanto à base de cálculo de quaisquer tributos, limitaram-se à escrituração do livro de Saídas de Mercadorias, no qual não comporta lançamento de estorno, mas sim complementação;
 - x) que as diferenças entre a soma das notas examinadas pelos autuantes e os valores escriturados no livro da Saídas e conseqüentemente tributados, são de tal ordem irrisórias que a recorrente considera ridículo invocar que em quase todos os meses o valor escriturado e tributado é maior que a soma das notas fiscais;
 - y) que é evidente que os autuantes jamais deixariam de confrontar os valores das vendas expressos nas notas fiscais em seu poder com os valores tributados, eis que nenhum outro fato seria mais relevante do que apontar omissão de receita para sustentar a



medida fiscal. A única acusação de falta de contabilização de receitas refere-se às vendas do dia 10.05.96, da Filial 04. Todavia, a acusação ficou frustrada com a prova de que aquela receita foi escriturada e tributada na Filial 08, conforme os documentos de fls. 917 a 919;

- z) que não há relato, para efeito de sustentar o arbitramento pretendido, da constatação de evidentes indícios de fraude na escrituração e que através dos demonstrativos de fls. 365 a 371, ficou comprovado que os valores das compras que fundamentaram o arbitramento em todos os meses, são precisamente os que constam nos balancetes mensais extraídos da escrituração do Diário Geral.

Esta Câmara, ao apreciar a matéria, em sessão de 28/01/2003, decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização se manifestasse a respeito dos novos documentos, bem como dos argumentos apresentados por ocasião do recurso voluntário.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Ao apreciar os elementos constantes dos autos, este Colegiado entendeu que o presente processo deveria retornar à repartição de origem para que fossem esclarecidas as dúvidas pendentes sobre a matéria.

Dessa forma, foram elaboradas as seguintes questões sobre as quais a fiscalização deveria se manifestar:

1 – Confirme a fiscalização se é procedente a alegação do recorrente (fls. 326 a 328) quanto à escrituração e contabilização das notas fiscais emitidas pela Filial 04, em 10.05.96, informando ainda se os documentos de fls. 916 a 919, são cópias autênticas do livro correspondente, bem como a soma das notas fiscais emitidas naquele dia, confrontando com o valor contabilizado.

2 – Confirme se a diferença entre a soma das notas fiscais do dia 11/12/95 (R\$ 37.248,20) e o valor escriturado no Livro Registro de Saídas (R\$ 36.433,20) está compensada com outras diferenças em sentido contrário no mesmo mês, conforme alega a recorrente no demonstrativo de fls. 341.

3 – Considerando que no Termo de Verificação Fiscal constam irregularidades entre notas fiscais e o Livro Registro de Saídas nos meses de dezembro de 1995 e maio de 1996, informe, em relação aos mencionados meses, se a soma dos valores das notas fiscais registradas nos livros e mais os valores das notas fiscais cujos números não se encontram registrados naqueles livros, confrontando com os valores constantes nos mesmos livros e escriturados no Diário Geral, indicando eventual diferença de receita apropriada a menor em cada um dos meses acima referidos.



4 – Confirme a não contabilização das notas fiscais emitidas em 24 e 29 de maio de 1996, referidas no item 2 do Termo de Intimação nº 16/2000 (fls. 116), tendo-se presente a resposta do recorrente de fls. 185 e as constatações expressas pelos autuantes no Termo de Verificação Fiscal de fls. 285 sobre o mesmo fato, indicando ainda se a receita correspondente àquelas notas fiscais foi omitida na contabilidade da recorrente.

5 – Tendo em vista a irregularidade apontada no TVF (fls. 285), em que *“diversas notas fiscais foram escrituradas em dias diversos aos de sua emissão”*, e considerando ainda a legislação pertinente, se a citada irregularidade provocou contabilização a menor de receitas de vendas, informando as diferenças em cada um dos meses objeto da autuação.

6 – Confirme se os valores que constam nos demonstrativos de fls. 360 a 371 correspondem ao exposto nas respectivas fontes (livros e balancetes) indicando eventuais diferenças, bem como, confirme as diferenças alegadas pelo recorrente, demonstradas às fls. 365 e, ainda, se os valores das compras que serviram de base de cálculo ao arbitramento coincidem com os balancetes de fls. 817 a 903, na forma em que alega o recorrente no demonstrativo de fls. 371.

7 – Confirme de são procedentes os equívocos alegados pelo recorrente, conforme descrição às fls. 372 a 375.

8 – Tendo em vista as alegações da recorrente quanto à ratificação da receita escriturada/contabilizada, na forma exposta às fls. 353/356, bem como, atender a diligência pleiteada pela mesma quanto à consistência dos dados apresentados, informe a fiscalização:

- a) a autenticidade dos documentos de fls. 929 a 1602, em relação aos respectivos livros;
- b) se a escrituração dos livros “Diário Auxiliar de Cobrança/Recebimentos” contém os mesmos elementos dos respectivos “tickets”, valendo-se da amostragem de fls. 920 e 921;



- c) se os demonstrativos de fls. 1603 a 1620, reproduzem os dados das fontes a que se reportam, limitando-se a diligência, por amostragem, aos meses de março e agosto de 1995 e janeiro e maio de 1996;
- d) se os mesmos demonstrativos permitem e oferecem consistência às pertinentes alegações da recorrente;
- e) se os referidos demonstrativos oferecem suporte às receitas de vendas contabilizadas no Diário Geral, ou, se for o caso, indique eventuais diferenças e o conseqüente efeito tributário no âmbito dos tributos federais.

9 – Informe se existem fatos que demonstrem objetivamente omissão de receita de vendas no período fiscalizado, a partir da receita bruta conhecida através do livro de Registro de Saídas de Mercadorias, escrituração contábil e declarações de rendimentos do recorrente.

Tendo retornado os autos da diligência determinada por esta Câmara, cabe, inicialmente, transcrever o Termo de Diligência emitido pela autoridade encarregada (fls. 1838/1840):

“Recebi o presente processo em diligência conforme despacho de fls. 1825 a 1827 em que o Conselho de Contribuintes, atendendo às súplicas da impugnante e contrariando a decisão do colegiado “a quo”, acolheu as questões secundárias que a autuada procura discutir dentro de um universo por demais restrito (notas fiscais de saída de uma única filial dentre trinta e sete outras em que não se apresentou documentação alguma), em detrimento de outras, muito mais relevantes, e que verdadeiramente deram origem ao arbitramento que ora se discute.

Conforme decisão de primeira instância de fls. 1630 a 1665:

‘O motivo principal que levou ao arbitramento do lucro foi a não apresentação das notas de saídas, conforme relatado nos itens anteriores. Subsidiariamente, têm-se os vícios da escrituração encontrados na pequena parcela de escrita que foi possível ser auditada, a desqualificação da escrita, e, por fim, a não apresentação dos arquivos magnéticos.’



Ocorre que além das questões secundárias, exigiu também aquele Colegiado que a fiscalização comprovasse em diligência a existência de omissão de receitas (mesmo que esta não fosse a verdadeira capitulação do lançamento).

Pois bem, assim procedendo, obtivemos finalmente junto ao Fisco Estadual a efetiva comprovação da omissão de receitas, solicitada pelos conselheiros no despacho de fls. 1825 a 1827, e passaremos a discorrer apenas sobre esta questão concreta, já que a robustez e importância da prova tornou ainda mais irrelevantes as questões secundárias que a contribuinte procura discutir em suas impugnações.

Por isso, anexei a este termo, folhas 1832 a 1836, cópia da notificação fiscal de omissão de receitas nº 527178-77 (18/07/97), efetuada pelo Fisco Estadual antes do incêndio seletivo (10/02/98), e que comprova que a contribuinte sonegou receitas de maneira sistemática deste o ano de 1991 até março de 1996, tendo sido autuada pela fiscalização do ICMS de Santa Catarina sob as seguintes acusações (fls. 1832):

'Deixou de submeter operações tributáveis à incidência do ICMS, constatadas pelo registro a menor de documentos fiscais de vendas a prazo nos livros registro de saídas e registro de apuração do ICMS, apuradas mediante confronto entre a soma das notas fiscais e os valores escriturados nos livros fiscais próprios.'

Em outras palavras: a contribuinte OMITIU RECEITAS, SIM, continuamente, por anos a fio, somando a menor os valores contábeis das notas fiscais de saídas, que por sua vez eram registradas também a menor nos livros de saídas e nos livros de apuração do ICMS.

Isto significa que a tese de autuação que ora se discute (imposto de renda) está mais do que correta, ou seja, a escrituração da contribuinte contém vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para a apuração do lucro real, especialmente na ausência da documentação comprobatória (notas fiscais), por faltar-lhe (também) uma outra característica essencial, a "veracidade".

Perceba-se que conforme demonstrativo anexo à citada notificação (fls. 1836), a fiscalizada chegou a sonegar mais de 218.000,00, reais num único mês (R\$ 218.981,26), no caso, dezembro de 1995. Perceba-se também que entre janeiro de 1995 e março de 1996, a contribuinte contabilizou a menor em todos estes períodos, sem uma única exceção.

Isso explica porque o incêndio seletivo atingiu apenas as notas fiscais de saídas e não os livros correspondentes.

Isto justifica (ainda mais) o arbitramento efetuado neste processo.



Saliente-se que extratos de acompanhamento relativos à Notificação estadual acima transcrita (nº 527.178-77), já haviam sido anexados a este processo, desde o princípio, conforme documentos de fls. 104 a 110; Notificação esta que a contribuinte negou-se a nos fornecer cópia à época da auditoria conforme documentos de fls. 92 (item 3), 96, 103 e 114. Só não tínhamos como comprovar, à época, que a notificação havia sido exarada exatamente como omissão de receitas, já que o fisco estadual ainda não localizara a cópia da notificação ora anexada às fls. 1832 a 1836 (fls. 113).

Ressalte-se também que conforme documentos anexados às fls. 104 a 110, a contribuinte reconheceu o mérito da notificação estadual, pois, pagou-a efetivamente, embora curiosamente não tenha contabilizado tais pagamentos (fls. 103 a 114).

Aliás, esses fatos também já haviam sido relatados no item 09 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 289 e 290) sob o título 'DOS ERROS E DEFICIÊNCIAS ENCONTRADOS PELA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL'.

Assim, tendo em vista a veemência e a importância da prova ora inserida, e em benefício dos princípios da economia processual e da eficiência administrativa, deixou-se de discutir questões menores, firulas e outras provocações nas quais a autuada procura tergiversar em suas impugnações.

Isto posto, uma vez que está alcançada a finalidade precípua da diligência solicitada, ou seja, que está comprovada que a contribuinte REALMENTE OMITIA RECEITAS (de maneira sistemática e contumaz), E QUE ISSO SOLIDIFICA AINDA MAIS O ARBITRAMENTO DO LUCRO EFETUADO COM BASE NAS COMPRAS (já haviam vários motivos necessários e suficientes, tais como a falta do documentário fiscal de vendas)."

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência acima, a recorrente retornou aos autos (fls. 1850/1873), arguindo em síntese, o seguinte:

- que a diligência, na verdade, não foi cumprida, pois o atuante que deveria cumpri-la, não respondeu a nenhuma das proposições realizadas;
- que a diligência visava a confirmação das alegações da recorrente, no sentido de serem improcedentes as imputações feitas pelo Fisco, sobre a contabilização das notas fiscais de vendas, bem como discrepâncias entre as notas fiscais e seu competente registro no livro de saídas; fosse confirmado que os valores que serviram de

base para o arbitramento coincidem com os balancetes, etc., etc.,

- porém, entendeu o autuante, por sua exclusiva deliberação, não responder nenhum dos quesitos formulados, qualificando os quesitos como "questões secundárias", ou "questões menores" ou ainda de "firulas". Porém, os quesitos reportam-se às diversas imputações, tais como: não contabilização de diversas notas fiscais nos dias 24 e 29/05/96, e não contabilização de todas as notas fiscais do dia 10/05/96, tudo isso expresso no Termo de Verificação Fiscal que serviu de fundamento à medida de arbitramento. Portanto, não atendia aos interesses do autuante responder quesitos não demonstrariam a insubsistência de suas acusações;
- que a simples juntada da notificação estadual não tem o poder de substituir as respostas dos 9 quesitos. Se o autuante tinha em seu poder aquela notificação, por que não aprofundou os exames para confirmar a sua interpretação de receita omitida? Ou ainda, se tinha convicção de que aquela notificação indicava efetiva omissão de receita não apenas diferença de ICMS em razão da exclusão das receitas financeiras da base de cálculo daquele tributo, porquê não tributou as alegadas diferenças?
- a notificação estadual juntada, não tem relação de nenhuma natureza com as imputações do Fisco Federal para sustentar a medida de arbitramento. Trata-se de um pretexto para esquivar-se de responder os quesitos formulados na Resolução. Se o autuante tem convicção nas imputações invocadas para o arbitramento, certamente não haveria razões para omitir-se em relação à verdade resultante das respostas dos quesitos;
- com relação a notificação do fisco estadual, embora não seja matéria suscitada nos autos, afirma que os pagamentos estão rigorosamente contabilizados nas datas em que se efetivaram, ou seja, a partir de abril de 1997 até novembro de 1997, conforme prova, por amostragem, nos documentos anexos nºs. 01 a 03. A matéria se refere unicamente ao recálculo do ICMS sobre acréscimos de encargos financeiros, segundo está expresso no demonstrativo de fls. 1836. Nenhum dos dispositivos citados pelo Fisco Estadual, na fundamental legal considerada infringida, reporta-se ou trata de omissão de receita. A recorrente praticou a exclusão do valor integral dos acréscimos financeiros, daí a razão da notificação estadual;
- que o autuante, na diligência atribuí à recorrente a prática de omissão contumaz desde 1991, valendo-se do



condenável ensinamento do ex-ministro Ricupero no episódio de "dizer, falar e publicar apenas o que interessa". O ilustre autuante omitiu que em diversos meses do demonstrativo de fls. 1836, a diferença é negativa, e mesmo assim houve a exigência do ICMS naqueles meses, comprovando-se que a notificação tem como fundamento único a glosa de parte dos acréscimos financeiros calculados e excluídos pela recorrente da base de cálculo do ICMS; causa espécie o fato de o ilustre autuante pretender valer-se de prova emprestada, quando não logrou produzi-la por seus próprios meios e elementos disponibilizados;

- o próprio autuante reconhece e declara na diligência, que a prova emprestada não tem qualquer relação com a verdadeira capitulação do lançamento. Porém, manifesta-se no sentido de que a prova emprestada, que sequer tributou omissão de receita, produza o excepcional efeito de dispensar as respostas dos quesitos determinados e, ainda, pretende convertê-la em prova original, absoluta e verdadeira;
- que é precisamente em casos de circunstâncias análogas às deste processos é que o Conselho de Contribuintes tem decidido pela rejeição da prova emprestada, empregada isoladamente, ou utilizada pura e simplesmente sem outros exames;
- tendo em vista que o autuante esquivou-se de realizar a diligência determinada pelo Conselho, anexa aos autos laudo pericial decorrente de diligência realizada por perito independente, o qual atua prioritariamente como Perito do Juízo em diversas Varas Federais.

A questão do ônus da prova em matéria tributária é de vital importância para o julgamento do processo administrativo fiscal. Deveras, prescreve o art. 142 do CTN:

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."



Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento.

Na verificação da ocorrência do fato gerador, o qual dá o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, possibilita a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, pois ela foi escolhida pelo legislador como o elemento que constitui o núcleo da hipótese de incidência.

Nesse sentido é a manifestação de Geraldo Ataliba, em sua obra "Hipótese de Incidência Tributária", *verbis*:

"41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i.) consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 Assim, o aspecto material da h.i., é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence.

Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere" (Ed. RT, 3ª ed., p. 99).

Trilhando esse rumo, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, prevista na norma legal e descrita pela doutrina, como sendo o elemento material da hipótese de incidência, é de fundamental importância restar



perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

Nesse sentido, a caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade fiscal, conforme determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99:

"Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º)."

"Art. 923. A escrituração mantida com observância 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 (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º)."

Ônus da Prova

"Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)."

Deve-se ressaltar que existem situações em que a regra do art. 924 não se aplica, quando ocorrem as situações que possibilitam a inversão do ônus da prova, as quais referem-se às presunções legais de omissão de receita, tais como:

"Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º)."

"Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;



II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada."

Suprimentos de Caixa

"Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II)."

Portanto, ressalvadas essas exceções, a regra é que o ônus da prova é mister da autoridade fiscal.

Como visto anteriormente, a autoridade diligenciante deixou de se manifestar sobre as questões suscitadas por esta Câmara, as quais referiam-se às dúvidas existentes para o devido julgamento da lide.

Com a devida vênia, entendo que não se tratam de "firulas" como exposto no Termo de Diligência, mas de argumentos expostos pela recorrente sobre a matéria, os quais, se não devidamente esclarecidos, tendem a colocar dúvidas na validade do lançamento, qual seja, no sustentáculo do arbitramento dos lucros.

Nesse sentido é a lição de Paulo Bonilha em sua obra "Da Prova no Processo Administrativo Tributário" (Ed. LTR, 1992):

"Em suma, como já acentuamos, o exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso. Não lhe compete ir além do 'petitum', ou seja, dos pontos definidos como controversos na impugnação do contribuinte, muito menos suprir a inércia deste ou da Fazenda com a sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para seu convencimento e que, porventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas aportadas ao processo pelas partes."



Ou seja, com respeito à juntada aos autos, pela autoridade encarregada da diligência, do auto de lançamento do ICMS, trata-se de um fato novo nos autos, pois não serve para justificar os fatos consignados por ocasião da lavratura do auto de infração, tampouco serve para configurar qualquer nova infração.

Nesse sentido é de se dar razão à contribuinte, pois a simples juntada de auto de lançamento da fiscalização estadual não tem o condão de substituir as respostas dos quesitos propostos pela resolução. A notificação estadual não tem qualquer valor na presente lide, pois não mais se presta para justificar a autuação levada a efeito, trata-se de prova que não se identifica com a irregularidade consignada no auto de infração. Se fosse o caso, poderia embasar um novo lançamento a título de omissão de receitas, desde que os fatos fossem devidamente comprovados pelo Fisco Federal, para não ocorrer a evidência de prova emprestada.

Com efeito, no entender da autoridade lançadora, a notificação do ICMS juntada aos autos por ocasião da realização da diligência, tratar-se-ia de omissão de receitas, porém, citada omissão não consta do lançamento original, motivo pelo qual não tem qualquer validade no presente momento processual. Além disso, a recorrente afirma tratar-se de simples diferença de ICMS em razão da exclusão das receitas financeiras da base de cálculo daquele tributo. Justifica que a matéria se refere unicamente ao recálculo do ICMS sobre acréscimos de encargos financeiros, segundo está expresso no demonstrativo de fis. 1836. Contudo, esse fato não está sendo discutido na presente lide, motivo pelo qual não deve ser tomado conhecimento por exclusiva falta de objeto.

Diante disso, conclui-se que a notificação estadual juntada, não tem relação com nenhuma das imputações da fiscalização para sustentar o arbitramento dos lucros. Em casos dessa espécie, este Conselho de Contribuintes, de acordo com remansosa jurisprudência, tem decidido pela rejeição da prova, tendo em vista tratar-se de prova emprestada, empregada isoladamente, ou utilizada pura e simplesmente sem outros exames.



Voltemos então ao assunto que trata da matéria objeto do presente julgamento.

No estado em que se encontra o presente processo, não conseguimos vislumbrar a clareza necessária para uma perfeita apreciação dos fatos em discussão.

A diligência levada a efeito pela fiscalização, por não responder nenhum dos quesitos formalizados na citada resolução, manteve pendentes de solução todas as dúvidas existentes, impossibilitando assim o julgamento. Nesse particular, o diligenciante limitou-se a manifestar sua opinião sobre os fatos ocorridos. Aceitar os fatos da forma como se encontram no processo, seria impingir ao recorrente uma situação de cerceamento do direito de defesa.

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador do tributo. Para formar sua convicção, pode o julgador determinar a realização de diligências e, se for o caso, perícia. Na realidade, está em jogo a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

Não é o caso que encontramos no presente estágio do processo. A diligência não trouxe qualquer auxílio para a solução do litígio.

Assim, considerando que as constatações resultantes daqueles quesitos são relevantes para se estabelecer condições de exame e juízo das alegações da recorrente, contraditórias do exposto pela Fiscalização em seus atos e, tendo em vista a falta dos esclarecimentos necessários para o perfeito deslinde da questão, mesmo após a realização da diligência determinada por esta Câmara, entendo que é imprescindível a realização de perícia.

Diante do exposto, voto pela conversão do julgamento em perícia, a ser conduzida pela autoridade preparadora local que indicará o perito da Fazenda, a quem se delega todos os poderes, inclusive para aprovação de quesitos e fixação de



prazo para a sua realização e demais providências que julgar oportunas ao perfeito esclarecimento dos quesitos propostos na Resolução nº 101-02.385, de 28/01/2003, supratranscritos, incluindo ainda o quesito nº 10: Se os documentos apresentados à autoridade autuante durante a realização da fiscalização possibilitariam ou não a apuração do lucro tributável com base no lucro real.

Das providências acima, deve-se dar ciência à recorrente para que esta, querendo, (i) apresente quesitos suplementares, (ii) designe assistente para acompanhar os trabalhos periciais, e (iii) manifeste-se sobre o resultado final da perícia.

Concluída a perícia, que os autos retornem a este Colegiado.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2003


PAULO ROBERTO CORTEZ