



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Recurso nº. : 139.539

Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1999

Recorrente : POZOLANA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Sessão de : 17 DE MARÇO DE 2005

Acórdão nº. : 108-08.238

**PAF - NULIDADES** - Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

**PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL** - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nos. 1265/1999 e 3007/2001.

**IRPJ/CSL - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS MANTIDOS À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL** - Entregando ao fisco extratos bancários mantidos à margem da contabilidade, dos quais a administração tributária não tinha conhecimento, não resta configurado o evidente intuito de fraude, cabendo a aplicação da multa determinada no inciso primeiro do artigo 44 da Lei 9430/1996.

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - OMISSÃO DE RECEITAS - COMPRAS NÃO ESCRITURADAS** - Incabível o lançamento dos impostos incidentes sobre o lucro, apoiado apenas em indícios de omissão de receitas, sem suporte em procedimentos de auditoria que caracterizem o quantum tributável sobre o fato detectado como infração à legislação tributária.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA** - Aplica-se a exigência dita reflexa, o que foi decidido quanto à exigência matriz pela íntima relação de causa e efeito existente.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela POZOLANA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência com base em omissão de compras e reduzir a multa majorada de 150% para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente convocado), MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, Justificadamente, o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.



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

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

Recurso nº. : 139.539

Recorrente : POZOLANA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**RELATÓRIO**

POZOLANA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorre voluntariamente a este Colegiado, contra decisão da autoridade de primeiro grau, que julgou procedente o crédito tributário constituído através do lançamento de fls. 383 a 392, no valor de R\$ 1.253.545,08 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, exercício de 1999, períodos base trimestrais de 1998. Foram gerados os autos reflexos para o PIS, R\$ 33.216,06, fl.397; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS de R\$ 102.203,53 (fl.405) e de Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, R\$ 408.814,41 (fl.412). Multas de ofício aplicadas nos percentuais de 75% e de 150%, conforme a natureza da infração. Fundamento legal nos respectivos termos.

Às fls.390/391 dos autos apontam as seguintes irregularidades:

Item 001- Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, efetuado junto ao Banco Real S/A conta corrente 5.703455-9, mantida a margem da escrituração contábil, conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste. Multa de ofício aplicada no percentual de 150%;

Item 002- Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização e/ou contabilização parcial das aquisições de Matéria Primas da Cia de Cimento Itambé Ltda. e Cia de Cimento Portland Rio Branco Ltda., conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste. (multa de ofício de 75%).



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

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

Impugnação, às fls.fls.451 a 487, em apertada síntese, reclamou da forma de cálculo utilizada pelo autuante pois, ao acrescentar às omissões de compras a omissão de receitas, duplicara a penalidade.

Do valor da omissão de venda deveria ser subtraído o custo, nos termos dos art.290 do RIR/99 e parágrafo único do art.275 do RIR/99. O LALUR seria refeito para aferição da base tributável (considerado-se os prejuízos acumulados e incorridos no próprio exercício). Com isto se chegaria a verdadeira base imponível.

A omissão de compra, para ser considerada como "omissão de receita" apenas ocorreria quando a conta caixa restasse positiva (art.281, I, do RIR/99), prática que denotaria a omissão de venda, nos termos do artigo 40 da Lei 9430/96. (Presunção legal que suportaria o lançamento, mas não verificada nos autos).

Da base imponível deveriam ser subtraídos os valores das exações referentes aos reflexos para o PIS, CONFIS e IPI (da mesma forma que o IPI seria dedutível na base de cálculo das contribuições do PIS e da CONFINS).

As provas referentes à omissão de compras seriam meramente indiciárias, não comportando a inversão do seu ônus, linha na qual transcreve decisões do Tribunal Administrativo. Caberia a anulação deste item, por falta de certeza da omissão de receita decorrente da omissão de compra, não podendo ser aplicado, por consequência, o disposto no art.281 do RIR/99;

Somente a realização de auditoria poderia provar se a quantidade do cimento adquirido e do cimento vendido estaria correta, através da apuração da soma das matérias primas adquiridas (cimento e cinza) comparadas com a tonelagem de cimento vendido, como determina, expressamente, o art.286 do RIR.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

Em se mantendo a equivalência entre a entrada e a saída, a omissão de compra seria irrelevante para a apuração do resultado.

Como não há base tributável correta, nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento deveria ser anulado.

Com referência aos depósitos bancários, efetuados na conta corrente nº 5.703455-9, agência 0339, Banco Real; não houve qualquer diligência do fisco no sentido de apurar sua verdadeira origem. Os autos não confirmam que sejam depósitos decorrentes de vendas não registradas.

A conta corrente era utilizada para recebimento de vendas efetuadas pela interessada, devidamente registradas na contabilidade da empresa. Sua manutenção tinha por fim facilitar recebimentos de clientes. Além desses depósitos, transitava por esta conta valores transferidos de outras contas da pessoa jurídica.

O Conselho de Contribuintes já admitira que essas operações não configurariam omissão de receitas, sentido no qual transcreve ementas de acórdãos.

Pede a dedução dos custos e despesas inerentes a sua opção de apuração do lucro tributável, bem como dos prejuízos incorridos no período e acumulados. Alega cerceamento do seu direito de defesa por falta do dispositivo legal infringido e falta de previsão legal do ilícito.

Reclama do agravamento da multa, pois nenhum embaraço causara a fiscalização

A decisão monocrática às fls. 500/527 julga procedente a ação fiscal.

Analisa os argumentos impugnatórios, frente aos documentos apresentados, a legislação de regência, concludo pelo acerto do procedimento fiscal, resumindo suas conclusões na ementa a seguir transcrita:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: Auto de Infração. Disposição Legal infringida.

O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte, contra as imputações que lhe foram feitas, que não ocorreu preterição do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: Omissão de Receitas Caracterizada por Omissão de Compras. Presunção Legal.

A falta de registros contábeis das compras de mercadorias, fato devidamente provado, autoriza considerar que as mesmas foram adquiridas com recursos provenientes de receitas omitidas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: Depósitos Bancários. Omissão de Receitas.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: Multa de Ofício Qualificada

A prática de efetuar recebimentos em conta bancária mantida à margem da contabilidade, reveladora de controle contábil paralelo, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa, justificando a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: Lançamentos Decorrentes. Efeitos da Decisão Relativa ao Lançamento Principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas



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

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes argüições específicas ou elementos de prova novos. Lançamento Procedente.”

O Recurso, tempestivamente interposto, às fls.534/568, argüiu a preliminar de nulidade pela existência de vício insanável, pois houve fiscalização de períodos e estabelecimentos não autorizados em MPF, além de impropriedade e modificação do lançamento pela decisão recorrida.

Discorreu sobre as presunções fiscais no que tange às omissões de compras, transcrevendo decisões administrativas que militariam em favor de sua tese, mesma linha adotada com relação ao item omissão de receitas mensurada por depósitos bancários mantidos à margem da contabilidade.

Reclamou da aplicação da multa agravada dizendo que o evidente intuito de fraude não restara comprovado e que, também, seria necessário respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Expendeu longo estudo quanto a forma de mensurar a base imponível, frente à necessidade de se contemplar as deduções, por lei estabelecida.

Pidiu o cancelamento de todo procedimento fiscal ou, se analisado o mérito, fosse julgado procedente os presentes argumentos.

Arrolamento de bens conforme despacho de fls. 577.

É o Relatório.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

**V O T O**

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

O lançamento se referiu ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, exercício de 1999, períodos base trimestrais de 1998 e os autos reflexos para o PIS; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL. Multas de ofício aplicadas nos percentuais de 75% e de 150%, conforme a natureza da infração. Fundamento legal nos respectivos termos.

A causa de lançar, conforme explicitado no item 01 se referiu a - Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, efetuado junto ao Banco Real S/A conta corrente 5.703455-9, mantida a margem da contabilidade , com imposição de multa de ofício aplicada no percentual de 150%;

O item 002 tipificou a ocorrência de omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização e/ou contabilização parcial das aquisições de Matéria Primas da Cia de Cimento Itambé Ltda. e Cia de Cimento Portland Rio Branco Ltda.

Trouxe a recorrente, nas razões preambulares, as preliminares de nulidade, por cerceamento do direito de defesa (pelos excessos e omissões



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

referentes aos Mandados de Procedimentos Fiscais e a suposta novação realizada pela autoridade de 1º grau que aperfeiçoara o lançamento).

Quanto ao aspecto formal da execução do trabalho fiscal, através do Mandados de Procedimento Fiscal, às fls. 01/03, estão discriminados os seguintes: MPF 09.2.01.00-2002-00159-3, emissão, ciência 09/04/2002, MPF 09.2.01.00-2002-00159-3-1, emissão, ciência 07/08/2002, além da informação em seu rodapé, da disponibilidade eletrônica dos mesmos para qualquer consulta. A prorrogação ocorreu dentro dos prazos constantes na Portaria SRF 1265/99, na forma da Portaria 3.007/01, que disponibiliza ao contribuinte, na internet, todo desenrolar do procedimento. Por isso, não há que se falar em extinção do mandado e, menos ainda, em nulidade. Apenas argumentando, mesmo ocorrendo a hipótese pretendida nas razões recursais, não implicaria em nulidade do procedimento, nos termos do artigo 59 do Decreto 70235/1972. Quando muito, caberia o comando do artigo seguinte do referido diploma legal, assim vazado:

“Art. 60 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade** e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

A científicação por meio eletrônico, na era digital é instrumento legalmente válido e isto também não influenciou, em nada, a solução do litígio.

Demais disso é assente neste Colegiado que, o poder/dever do agente do fisco, frente ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o obriga às ações fiscais. Linha retratada pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior a quem peço vênia para reprodução de parte do Voto expêndido no Acórdão 108-07.465, de 03 de julho de 2003, recurso nº.132.276:





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

"A preliminar referente a vícios quanto ao MPF merece ser rejeitada. Primeiro porque o MPF específico desta ação fiscal não está maculado por qualquer irregularidade. Segundo porque, mesmo que assim o fosse, esta Câmara já decidiu, através do Acórdão 108-07.079, que no âmbito do processo administrativo, regulado pelo Decreto 70.235/72, "é válido todo e qualquer ato praticado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, em exercício nas Divisões de Fiscalização e integrante de Equipe de Fiscalização, não havendo que se falar em pessoa incompetente".

Quanto a suposta nulidade por erro na capitulação legal do ilícito, isto também não é motivo para anular o auto. Frente ao princípio do formalismo moderado (o mesmo que utilizei para responder a preliminar de nulidade quanto ao MPF, matéria não pré-questionada), é assente neste colegiado que, havendo descrição do fato que baste para não deixar dúvidas quanto ao ilícito e exercendo o sujeito passivo seu direito à ampla defesa, a falha já se mostra sanada

Neste item, não avança a tese de novação do feito pelos comentários expendidos pela autoridade de primeiro grau, quando, no dizer das razões de apelo, "... o que ocorreu foi o seguinte: os Srs. Auditores fiscais ao lavrarem o auto de infração contra a ora recorrente, fizeram o enquadramento legal da suposta omissão de compras cometida, com base nos arts. 195,II; 197 e parágrafo único; 226 e 232 do RIR/1994; art.24 da Lei 9249/1995 e no artigo 41 da Lei 9430/96. Este último dispositivo – art. 41 da Lei 9430/96 – é na verdade a norma fundamental que aponta a suposta infração cometida, o qual vimos em preliminar não autoriza a presunção fiscal, exigindo, aliás, a fiscalização minuciosa do estoque e de outros documentos fiscais do contribuinte"

Este tema remete às regras de interpretação quanto à aplicação dos princípios aos casos concretos. Na ponderação de valores hierárquicos qual prevaleceria em caso de colisão? Entendo responder a questão o artigo produzido pelo Prof. TORRES, Ricardo Lobo, em O Planejamento Tributário e a Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

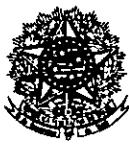
Acórdão nº. : 108-08.238

Complementar 104/coordenador Valdir de Oliveira Rocha . S.Paulo.Dialética,p.235/7, onde lembra que no direito tributário a interpretação segue a teoria geral podendo ser dividida em três momentos distintos: seja a jurisprudência dos conceitos , dos interesses e dos valores.

Na jurisprudência dos conceitos o espaço fiscal foi tomado pela interpretação formalista e conceitual. A interpretação econômica do fato gerador é a tônica na jurisprudência dos interesses. Àquela referente aos valores é contemporânea e adotada em todos os países que privilegiam a interpretação jurídica atrelando-a aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça, primados do estado de direito. Sua origem vem do pandetismo alemão que trouxe para o campo do direito fiscal os fundamentos do direito civil com sobreposição ao direito tributário. Conceitos da estrita legalidade, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade legislativa, da autonomia da vontade, do caráter absoluto da propriedade eram da maior relevância. Na história se alinhou ao Estado Liberal cuja máxima era o individualismo possessivo.

A interpretação baseada na jurisprudência dos interesses considerava o aspecto econômico do fato gerador. Originou-se no artigo 4º do Código Tributário Alemão de 1919 e foram seguidos pelos italianos sob nome de interpretação funcional. Os primados dessa escola, a autonomia do direito tributário; possível uso da analogia; a capacidade contributiva decorrendo dos fatos sociais; atividade judicante integrativa; estado intervindo na propriedade. Na história representou o Estado do Bem Estar Social, também chamado Estado da Sociedade Industrial e vigeu até os anos 70.

A interpretação valorativa trouxe para a teoria geral do direito o primado da justiça, dos direitos humanos. Os excessos das duas correntes se amalgamaram. O direito tributário também sofreu influências e reformulações. É o momento do estado Democrático de Direito que no dizer do Prof. Lobo Torres é o "Estado da Sociedade de Risco.



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

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

E as teses com características pós positivistas começaram a surgir superando o impasse em que se encontrava a teoria da interpretação do direito tributário com destaque para os princípios estruturais do Estado Democrático de Direito. Desses, o artigo 1º da Constituição brasileira expressamente consagrou: "soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo". A capacidade contributiva aplicada sem desvincular-se da idéia de justiça e obtido por argumentação democrática ponderado com o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de segurança de regra mas não no absolutismo da interpretação anterior.

Porque, os princípios pertencem ao sistema de valores e são ajustáveis entre si. Quem define o princípio aplicável é o caso. Ao revés das normas que são extremamente "egoístas" e não aceitam ser contrariadas, os princípios se harmonizam quando devidamente ponderados diante do interesse que protege. O seu ajuste não compromete a segurança jurídica ou legalidade, representam as "tramas" do tecido jurídico garantidor do estado de direito.

No que tange ao item 01 da autuação, "omissão de compras", é assente neste Colegiado que a sua existência só será confirmada se houver aprofundamento da ação fiscal.

A partir da Lei 9249/1995, houve autorização expressa para o tratamento das omissões de receitas seguindo o critério escolhido pelo sujeito passivo na apuração do lucro tributável.

Com esta Lei, opôs-se à presunção fiscal absoluta, vigente até então, a possibilidade de serem considerados os custos dessas omissões e tributado, apenas, o resultado, o que retira a certeza quanto a base imponível do lançamento, no tocante a este item. Por isto se cancela a parcela referente ao imposto de renda e contribuição social sobre lucro.



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

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

Reclama o sujeito passivo do entendimento da decisão recorrida, quanto à ocorrência de omissão de receita, a partir do conhecimento de movimentação bancária mantida à margem da contabilidade, argumentando que nesta se conteriam as receitas oferecidas a tributação.

Mas, a manutenção em paralelo de outro "Caixa" da empresa não representa apenas um erro formal, por isto a pretensão das razões de apelo, querendo justificar o procedimento adotado como perfeito, sem qualquer "ilícito", não prospera, por falta de previsão legal.

A utilização da conta paralela à contabilidade com ajustes contábeis "por fora" do sistema contábil escolhido faz prova contra o sujeito passivo.

A forma de escrituração é livre contanto que siga a boa técnica contábil e não altere o pagamento dos tributos, conforme determina o PN 347/70.

O professor Renato Romeu Renck, em seu Livro Imposto de Renda da Pessoa Jurídica bem definiu o tema quando abordou a Questão Relativa à Apuração Contábil (fls. 119 a 146), em fundamentados ensinamentos, nos quais me louvei nas presentes razões de decidir.

A ciência contábil é formada por uma estrutura única, composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração das mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil deve observar as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

O regime contábil é procedural. Em sendo norma de estrutura prescreve como deve ser processada a transformação dos fatos em linguagem jurídica, dos valores referentes aos direitos patrimoniais, aí contidas as mutações quantitativas e qualitativas ocorridas dentro do universo patrimonial da empresa.

Ao ser aplicado o conceito de lucro, em seu conteúdo, subjaz o resultado de um período de apuração com obediência a todos postulados e princípios contábeis que definem os critérios adotáveis na quantificação do resultado da pessoa jurídica. Feito o registro contábil como determina a lei torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, serve como indício de imprestabilidade da escrita para seus fins.

Os registros contábeis são realizados segundo leis comerciais, por outorga de competência. A obtenção do lucro e da renda tem na ciência contábil a preocupação com a quantificação e qualificação dos direitos patrimoniais de natureza econômica. Enquanto ciência está em constante evolução. A legislação societária instituiu procedimentos para apuração de resultados periódicos, preservando a verdade material que é o objeto da ciência.

A quantificação da renda tributável parte de um resultado comercial, nos termos do artigo 7º do DL 1598/77. O cálculo final da base impositiva é ajustado em consonância às normas ordinárias específicas de apuração, que devem estar em sintonia com as regras constitucionais, conforme inciso I do artigo 8º do mesmo citado DL 1598/77. O resultado comercial é a quantificação da base impositiva. Esta não seria sustentável se a elas não fosse agregada a ciência contábil, através da qual se estuda, cientificamente, as variações quantitativas do patrimônio.

O artigo 227 do RIR/1994, conceitua o que vem a ser receita líquida de vendas e serviços. Por sua vez, o parágrafo 1º do artigo 187 da Lei das S.A,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

também determina que na apuração do lucro do exercício social serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentes de sua realização em moeda e os custos e despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas, devidamente escriturados. (destaquei).

É exigido de todas as pessoas jurídicas o cumprimento de obrigações principais e acessórias. Obrigações positivas e negativas. Observância não somente dos Princípios Gerais do Direito como também dos aspectos científicos da Contabilidade em seus postulados e princípios. A escrita fisco/contábil deve ser o rio que tem curso conhecido e águas translúcidas. Turvá-las, não justifica sua existência, nem autoriza sua aceitação. Navegar sem bússola não garante a chegada a um porto seguro.

Portanto, não há como aceitar os argumentos de que a conta bancária no. 5.703455-9, agência 0339, Banco Real estaria contida nos valores declarados ao fisco.

A cobrança realizada tenta recompor operações comerciais com efeitos tributários ocorridas de forma irregular, sem oferecimento à tributação, desobedecendo à legislação de regência. Nenhuma contraprova desses eventos foi apresentada, diversamente da pretensão espelhada nas razões oferecidas. Os argumentos foram apenas discursivos, notadamente quanto ao caráter intencional da omissão, apenas presumido sem elementos capazes de imputar a ocorrência de dolo, simulação ou fraude.

Aqui é mister o aprofundamento das regras referentes à análise probatória devendo ser consideradas as regras referentes ao “*onus probandi*”.

Com efeito, caberia à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco e foi o que se verificou nos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

autos.(Mesmo com referência a parcela exonerada) Pois o mérito do procedimento permaneceu intocável. As exonerações procedidas se deram pela incerteza na base imponível na forma procedida, (apenas quanto ao IRPJ e CSL pois, para a COFINS e o PIS a base de cálculo está correta).

O indício é uma prova indireta, ou seja, prova-se determinado fato que apesar de não estar diretamente relacionado com o fato ao qual se pretende comprovar diretamente, pode a ele ser relacionado através do método lógico-presuntivo, sendo complementado pela presunção, que pode estar prevista em lei (presunção legal), decorrer de uma análise lógica do indício (presunção simples) ou ainda decorrer da própria experiência do aplicador (*presunção de hominis*).

No caso, a confirmação de omissão de receitas, por omissão de compras e por manutenção à margem da contabilidade dos depósitos bancários, corrobora a tese do fisco.

Comprovado, portanto, o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

Quanto às multas, sua aplicação dependerá da natureza do ilícito detectado. Como norma penal em branco, é preenchida segundo o tipo penal ao qual se subsume. Sendo norma de superposição, em complemento ao direito tributário, somente este dirá o que vem a ser tributo, quais suas espécies, quem é o contribuinte, responsável ou substituto e a qual penalidade se submete, descumprindo essas determinações.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

Nos autos o ilícito decorreu da manutenção à margem dos registros contábeis de movimentação bancária, conhecida pelo fisco por entrega dos extratos, que faz supor a ocorrência da boa fé invocada nas razões.

A multa tem natureza jurídica obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos, se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executando-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.

A multa fiscal tem caráter indenizatório ou de sanção penal. É o instrumento que o estado dispõe para compelir o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, à satisfazê-la. No caso de mora, tem por fim estimular o cumprimento de obrigações, tempestivamente. Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum, porque pune um ilícito.

Ela não prevê o ânimo de delinqüir. Basta o não cumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.

Na Lei 9430/1996 está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no Sistema Tributário Federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício.

A multa imposta no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos decorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.

O devedor civil tem dois vínculos, um, o débito contraído e o outro, a responsabilidade para quitá-lo. Quando não o faz, poderá sofrer execução, onde o patrimônio pessoal responderá pela satisfação da dívida. Este mecanismo teria semelhança com a multa aplicada nos procedimentos de ofício. Quando o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

contribuinte é autuado e confirmado o débito, deverá realizar o pagamento. Tal não ocorrendo, poderá ter o débito inscrito em dívida ativa e encaminhado à execução.

Sua base se assenta na Lei 9430/1996 onde constam os dispositivos seguintes:

"Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas :

I - 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuando a hipótese do inciso seguinte."

As multas compensatórias são proporcionais e bastantes para satisfazer o erário, como o ressarcimento do prejuízo causado pela falta de pagamento. As sanções pecuniárias têm por fim restaurar o patrimônio do credor deixando-o nas condições que estaria se o pagamento houvesse ocorrido tempestivamente.

A Prof. Angela Maria da Motta Pacheco em recentes aulas ministradas no Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, na Cadeira de Direito Penal Tributária promovido pela Universidade Federal de Pernambuco, no dia 16 de outubro de 2003, afirmou que:

"O artigo 138 fala da "sanção premial . Quem se auto-denuncia e paga o tributo fica isento de sanção: sanção pela fraude cometida (sanção por ato ilícito doloso e sanção pelo não pagamento do tributo (sem fraude, sem dolo) o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto (art. 138 aplica-se a qualquer tipo de infração, seja objetiva, seja subjetiva).

O conceito de responsabilidade insculpido no artigo 138 não quer referir-se apenas à satisfação da obrigação (principal ou acessória) mas disciplina,



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

Processo nº. : 11516.001673/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.238

isto sim, a responsabilidade pessoal ou não do executor quanto ao crime , contravenção ou dolo, elencados nos artigos 136 e 137 do CTN.

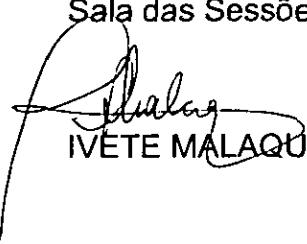
O artigo 138 permitiu excluir a responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico quando houvesse "o arrependimento eficaz" do ato, com a confissão do mesmo, acompanhada da realização da "penitência" determinada em lei. Penitência esta que implica no pagamento do principal e dos acréscimos legais cabíveis : multa e juros. Porque não foi criado com a finalidade de dispensar penalidade de natureza pecuniária.

O artigo 138 é tão somente norma indutora de conduta dirigida às infrações muito graves e dolosas, o que não parece ser o caso dos autos, onde o evidente intuito de fraude não se fez comprovado.

Quanto aos lançamentos decorrentes, frente aos efeitos da decisão do principal, por conta da vinculação que os une, as conclusões daquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não apresente arguições específicas ou elementos de prova, novos, por isto, são todos mantidos.

São esses os motivos que me convenceram a Votar no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento o item 002 do auto de infração – Omissão de Receitas – matérias primas e outros insumos não contabilizados, nos seguintes meses: março de 1998, R\$ 145.583,24/120.149,32/173.581,59; junho – R\$ 137.767,00/ 136.310,28/ 189.864,26; setembro – R\$ 135.811,36 / 129.464,58/ 105.559,50; dezembro – R\$ 2.738,06, para o imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, e reduzir multa do item 001 do auto de infração para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2005.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO