



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Recurso nº. : 118.311
Matéria : IRPJ - Exs: 1989 a 1991
Recorrente : ITABRÁS LTDA.
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE-MG
Sessão de : 25 de fevereiro de 1999
Acórdão nº. : 107-05.545

PERÍCIA - A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

NORMAS PROCESSUAIS - LANÇAMENTO – DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai passados cinco anos contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ser efetuado, se aquela ocorrer após esta data.

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - A permanência no passivo do balanço da empresa de obrigações já pagas caracteriza omissão no registro de receita.

IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa realizados por parte dos sócios da pessoa jurídica, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autoriza a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 181 do RIR/80.

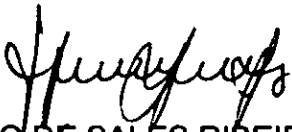
IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador do mesmo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN. art.3º), não pode ser usado como sanção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITABRÁS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de perícia e de

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

decadência do crédito tributário e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Recurso nº. : 118.311
Recorrente : ITABRÁS LTDA.

RELATÓRIO

ITABRÁS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 181/188, da decisão prolatada às fls. 140/164, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou parcialmente procedente o auto de infração consubstanciado às fls. 01, referente ao IRPJ.

O lançamento refere-se aos exercícios financeiros de 1989 a 1991, tendo sido originado pela constatação de omissão de receitas operacionais, tendo como enquadramento legal os artigos 157, § 1º, 175, 178, 179 180, 181 e 387, II, todos do RIR/80.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 123/128, em 09/08/93, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS – PESSOA JURÍDICA

OMISSÃO DE RECEITAS

RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

A mera alegação de se tratar de modalidade de negócio denominada "ação entre amigos", similar à consórcio, não é eficaz para comprovar que ingressos de numerário em caixa não provêm de receita subtraída à tributação.

AUMENTO DE CAPITAL NÃO COMPROVADO

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

A integralização de aumento de capital em dinheiro exige prova idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em datas e valores, que assegure a origem da importância e efetividade do suprimento.

FORNECEDORES NÃO COMPROVADOS

Os saldos individuais componentes da conta de Fornecedores no encerramento do período-base ficam sujeitos à comprovação, sob pena de serem, presumidamente, consideradas omissão de receitas.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO EXERCÍCIO DE 1989

Por força do disposto na Instrução Normativa SRF nº 38/89, improcede a exigência de multa por atraso se a declaração de rendimentos foi entregue até a data de 12 de maio de 1989.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Tendo tomado ciência da decisão em 24/09/98 (A.R. fls. 170-v), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 181/188), no qual alega, preliminarmente, ter ocorrido decadência. Solicita, também, a realização de perícia, tendo inclusive oferecidos os quesitos que considera necessários, bem como a indicação do profissional para a realização da mesma.

Quanto ao mérito, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- a) que inexistiu omissão de receitas, pois existem os lançamentos contábeis, onde é evidenciado o recebimento de valores mensais, a título de adiantamento, para recebimento futuro de veículo;
- b) que, quando o veículo era entregue, não havia outro recebimento, e ainda, havia a baixa de seu crédito em conta corrente;

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

- c) que a tributação processava-se no lucro decorrente das vendas do veículo. Tributá-la quando no recebimento de adiantamentos, não encontra amparo nos fundamentos citados na decisão;
- d) que, caracterizado a figura da recorrente como mera depositária de valores, e não auferidora de lucros, como deseja a fiscalização, restaria requerer a perícia;
- e) que o aumento de capital foi efetuado com base em alteração contratual, depósitos bancários e, principalmente, a cópia da declaração do imposto de renda do sócio, onde consta no patrimônio, referido aumento;
- f) que, quanto ao passivo fictício, houveram erros de fatos na contabilização, bem como atraso no pagamento, que o saldo de caixa é suficiente para suportar as diferenças tributadas.

É o relatório.



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O voto adota a mesma ordem de matérias do relatório.

Entendo desnecessária a realização de perícia por tratar de matéria incontroversa, pois a perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

Relativamente à decadência arguída, não assiste razão à recorrente.

Com efeito, o artigo 711 do RIR/80, dispõe que:

“O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

.....;

§ 2º - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento a ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo.”



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Na aplicação dos dispositivos acima transcritos tem-se decidido que o direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai no prazo de cinco anos contados da data da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

No caso destes autos, a entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1989, ano-base de 1988, ocorreu em 12/05/89, conforme consta do carimbo de recepção aposto em campo próprio às fls. 103. Assim, o direito de a Fazenda Nacional proceder a novo lançamento decairia somente em 12/05/94. Como a ciência do auto de infração ocorreu em 14/07/93, não há que se falar em decadência.

Verifica-se, portanto, que ainda não se consumara o prazo decadencial, tendo a Fazenda Pública, exercido, dentro do prazo legal, o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

PASSIVO FICTÍCIO

A irregularidade encontra-se assim narrada no Termo de Verificação (fls. 89/90):

"1 – OMISSÃO DE RECEITAS – FORNECEDORES NÃO COMPROVADOS

Intimado a comprovar os valores mantidos na conta "Fornecedores" em 31.12 dos períodos-base fiscalizados, o contribuinte apresentou a relação de fls. 18 a 47, e colocou a documentação à disposição da fiscalização para conferência.



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Do exame dos documentos, elaboramos a relação de fls. 91 a 101, em que aparecem os valores lançados na relação apresentada e os valores efetivamente comprovados através de duplicatas devidamente quitadas ou comprovantes de quitação bancária."

Sobre o assunto, o artigo 180 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, estabelece que:

"Art. 180 - o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

Verifica-se, portanto, que o legislador tributário estabeleceu que a falta da comprovação das obrigações registradas no passivo justifica a presunção de omissão de receita. Por isso, trata-se de uma presunção legal, ao contrário do que entende ser, sobre tratar-se de presunção comum. E assim sendo, pesa sobre seus ombros, como acusada, a prova de sua improcedência.

No caso dos autos é fato conhecido e certo a existência das obrigações mantidas no balanço, conforme demonstrado nos documentos de fls. 18/47 e 91/101, cujo saldo não foi devidamente comprovado, seja durante os trabalhos de fiscalização, seja por ocasião do estabelecimento da lide, seja, finalmente, através das razões de apelo.

Dessa forma, a falta de comprovação das obrigações materializou-se através do lançamento, ou seja, as obrigações não comprovadas foram satisfeitas com o produto de receitas mantidas fora do crivo da tributação.



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

O ônus da prova, portanto, cabe à recorrente, que neste caso deve ser hábil, idônea e produzida somente através de documento próprio e individual, capaz de fixar de forma definitiva. Porém, na sua ausência, simples alegações não são suficientes para infirmar o lançamento

AUMENTO DE CAPITAL NÃO COMPROVADO

"AUMENTO DE CAPITAL NÃO COMPROVADO

Intimado a comprovar a origem e efetiva entrada de numerário para aumento de capital, em 29/09/89, no valor de NCz\$ 58.702,00, o contribuinte não o fez de forma hábil e idônea, ensejando na tributação do referido valor como receita omitida."

Durante a realização dos trabalhos de fiscalização, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a comprovar a origem e a efetiva entrega do aumento de capital. No Anexo nº 1 do presente processo (fls. 1611/1620), constata-se que a empresa, visando a comprovação do ingresso do numerário, juntou ao processo um recibo de depósito junto ao Banco Real, no valor de NCz\$ 65.242,00. Para a comprovação da origem do numerário, anexou cópia da alteração contratual nº 9 e cópia da declaração de rendimentos da pessoa física do sócio supridor.

Porém, cabe destacar que o recibo não identifica o depositante, não permitindo assim, a devida comprovação cumulativa da origem e do efetivo ingresso do numerário.



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Face a não comprovação por parte da empresa, referidos suprimentos foram considerados como omissão de receita.

Na prática, tal procedimento tem o mesmo escopo que o suprimento de caixa, eis que o ato de destina a fornecer recursos financeiros à empresa para o atendimento das necessidades regulares do caixa.

Todavia, para ter validade, os suprimentos efetuados por sócios ou pessoas ligadas, devem ser e espelhar legitimidade, regularidade e efetividade. Em outras palavras, o suprimento deve ser comprovado de forma hábil, segura e indubitosa, demonstrando a beneficiária que os recursos são provenientes de fontes externas e que os mesmos ingressaram efetivamente em seu caixa.

A esse respeito, a legislação abordou a questão com o intuito de tolher a prática dos suprimentos simulados, ilegítimos, como forma de omissão de receitas, ao dispor no regulamento do imposto de renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 que:

“Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer elemento de prova, a omissão de receita, 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.”

O ingresso de numerário registrado na contabilidade da empresa constitui pois, o indício a partir do qual restará ou não provada a omissão de receita. O procedimento relativo ao aumento de capital em moeda corrente constitui indício para justificar o procedimento fiscal, de modo que à pessoa jurídica favorecida



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

impõe-se a demonstração da inoccorrência de eventual ilícito fiscal, e, para tanto, deve ela realizar a prova hábil e idônea, coincidente em datas e valores, de que os recursos são de origem externa às suas atividades e que efetivamente ingressaram no caixa. Deve-se atentar para o fato de que tais requisitos são cumulativos, ou seja, o atendimento de um não afasta a obrigatoriedade da justificativa do outro.

No caso dos autos, a recorrente deixou de comprovar a origem dos recursos depositados, tendo apenas justificado o depósito bancário, insuficiente portanto, para infirmar a exigência que lhe foi imposta.

OMISSÃO DE RECEITA – ADIANTAMENTO DE CLIENTES

Na acusação fiscal, a infração informa o seguinte:

“Intimado a comprovar os valores lançados a título de depósitos de clientes em 1988 e 1989, o contribuinte esclareceu tratar-se de ação entre amigos para compra futura de veículos. Intimado, novamente, a esclarecer e comprovar os valores lançados como “ação entre amigos”, o contribuinte apresentou cópia das fls. do Livro Diário com os referidos lançamentos marcados de verde (fls. 57 a 88) e notas fiscais de venda de veículos (cujos lançamentos também estão destacados) com as quais pretende comprovar o adiantamento do cliente e os veículos entregues em decorrência desses adiantamentos.

Ora, examinando a documentação apresentada não nos foi possível identificar a origem do numerário que teria entrado no Caixa, nem tampouco identificar o citado “adiantamento” com as vendas de veículos cujas notas foram apresentadas. Não há correspondência de datas, valores ou beneficiários.

Por esse motivo, os valores lançados como “Depósitos de Clientes” em 1988, no montante de Cz\$ 65.089.632,76 e, em 1989 no montante de NCz\$ 4.747.313,96, referindo-se a entrada de numerário cuja origem e efetiva entrada na



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

empresa não foram devidamente comprovados, foram tributados como omissão de receitas (fls. 55 e 56)."

Por seu turno, ao apresentar a defesa inicial, a pessoa jurídica argumentou que:

"Estamos anexando, individualmente, os recibos firmados pela Itabras quando mensalmente recebia importâncias, e contabilizava, contendo nome e valor. Juntos aos recibos, as respectivas notas fiscais dos veículos entregues, oportunidade em que era quitado o crédito daquelas pessoas junto a empresa autuada. (Documentos de diversos, identificando de quem recebeu).

Algumas vezes a pessoa que antecipava valores para compra de veículo junto a empresa autuada, transferia seu crédito para outro, que por sua vez continuava pagando.

Verifica-se que o recebimento mensal não era renda, não era aumento de disponibilidade econômica ou jurídica. Era um débito da empresa autuada, ou compromisso, que seria quitado ou realizado quando na entrega do veículo.

As antecipações seriam, para um melhor entendimento, como se fosse um empréstimo, correspondente a um percentual do veículo que no futuro seria vendido, de terceiros para com a empresa autuada. A título de exemplo, e ilustração, se uma empresa faz um empréstimo bancário, a entrada do numerário não é receita. Não é aumento de disponibilidade jurídica ou econômica. Entra o numerário, mas surge um compromisso a pagar, em prazo determinado. Ao tributar um empréstimo, ou antecipação, que foi contabilizado, onde não houve sonegação, assim o faz sem fundamentação legal."

Na Informação Fiscal (fls. 131/132), os autuantes noticiam que: *"intimado a justificar e comprovar ingressos de numerário no caixa da empresa, contabilizados como 'adiantamentos de clientes', o contribuinte alegou tratar-se de 'ação entre amigos'. Novamente intimado à mesma comprovação, alegou serem grupos de amigos que se juntavam para a aquisição de carros da empresa, mediante*

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

sorteio entre eles. Durante a ação fiscal, não apresentou prova da relação das antecipações com veículos vendidos. Na fase impugnatória, juntou 5 (cinco) blocos de documentos, com os quais pretende relacionar os pagamentos aos veículos. Do exame dos mesmos constatamos tratar-se de documentação interna da própria empresa (recibos de Itabrás). Não há qualquer elemento que nos possibilite relacionar os valores antecipados às notas de venda apresentadas. E, o que é mais grave: a formação de grupos para a aquisição de um bem mediante sorteio, constitui "CONSÓRCIO". E a atividade de consórcio tem regulamentação específica, altamente controlada pelo governo. Trata-se de captação de poupança popular e para tal é exigido registro específico. Ingressos de numerário em caixa não podem ser comprovados com a simples alegação de tratar-se de consórcio clandestino."

Do decisório da autoridade "a quo" cabe destacar as seguintes passagens:

".....

***Em exame da documentação apresentada a fiscalização não logrou identificar com precisão a origem do numerário que teria entrado no caixa, nem tampouco identificar e correlacionar referidos "adiantamentos" com as vendas dos veículos cujas notas foram apresentadas, em face de ausência da correspondência de datas, valores ou beneficiários (grifei).
(.....)***

Por outro lado, está consagrado pela jurisprudência o entendimento de que o ilícito fiscal fica caracterizado em decorrência da identificação de falta de reconhecimento de receitas auferidas no resultado da empresa, justificando a imposição da exigência do imposto, de ofício, sobre a parcela indevidamente subtraída à tributação, sem prejuízo da tributação normal do lucro apurado. Referida omissão, no caso da prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (grifei).



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Cinge-se, pois, a discussão em torno da presunção de omissão de receitas subtraídas à tributação consubstanciada nos valores recebidos a título de “Depósitos de Clientes”.

(.....)

Por outro lado, consta da quase totalidade dos referidos “recibos” que o pagamento seria proveniente da Parcela “x” do Grupo “x”, Quota “x”, sendo o valor antecedido da expressão “CONS”, denotando, sem muito esforço, ante as circunstâncias e evidências que exalam dos autos tratar-se de modalidade de CONSÓRCIO de fato. (os grifos são do original).

A formação de grupos de pessoas para aquisição de um bem mediante sorteio, afigura “consórcio” e é atividade regida por legislação específica, submetida a rigoroso controle de ente estatal, mediante registro próprio, por tratar-se de atividade de captação de poupança popular. Conquanto ingressos de numerário em caixa não podem ser comprovados com a débil alegação de consistir modalidade de consórcio clandestino ao qual a infratora nominava, sugestivamente, como “ação entre amigos”.

Afigura-se debilitado como meio de prova qualquer registro efetuado na contabilidade, não lastreado por qualquer documento emitido por terceiros e cujo documento interno esteja, além de eivado de vício e ilicitude, desprovido de formalidades essenciais. Portanto, nestas condições, referidos registros não podem ser considerados amparado em prova hábil (artigo 174, parágrafo 1º do RIR/80), restando certo que os créditos recebidos nessas condições constituem omissão de receita.”

Com a devida vênia, ousou discordar daquela autoridade julgadora.

O enquadramento legal da infração ora discutida deu-se com base nos artigos 157 e parágrafo 1º, 175, 178, 179 e 387, inciso II, do RIR/80.

Dispõem os citados artigos do referido regulamento:



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Art. 157 - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

Art. 175 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica

Art. 178 - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

Art. 179 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Art. 387 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.”

O julgador negou a realização de perícia para apurar se teria havido omissão de receitas sob o argumento de que seria a mesma inócua, pois os elementos de que dispõe a autuada já foram coligidos aos autos e que o pedido padece de especificação objetiva acerca de quais pontos controvertidos seriam objeto de perícia, deixa a acusação fundada em mera suposição de desvio de receitas da pessoa jurídica.

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Vale lembrar que a empresa sustentou ter recebido os valores que deram origem ao lançamento, cuja contabilização se deu a título de adiantamentos de clientes. Entendo que a contabilização efetuada pela recorrente está de acordo com os procedimentos e normas contábeis, pois ao ingressar no caixa os valores a título de adiantamentos, escriturou como uma obrigação perante terceiros. Quando da entrega do veículo, procedeu ao faturamento, tendo transferido os valores para receita de vendas, com a correspondente baixa do custo. Com respeito a realização de consórcio irregular, o fato é muito estranho e merecia uma investigação maior, bem como a devida representação ao órgão competente, porém, sem a tentativa de penalização através da autuação com base no Imposto de Renda. Cabível seria a autuação se comprovadamente devido do imposto, porém, jamais com a utilização do lançamento tributário para punir penalidade prevista em legislação não tributária.

Com efeito, a empresa alegou, além da afirmação de que aportara os recursos das contraprestações que serviram de base para a acusação de desvio de receitas operacionais, como sendo adiantamento de clientes, tendo, inclusive, apresentado os blocos de recibos emitidos para os clientes. Porém, foram os mesmos considerados inócuos e que somente teriam validade, caso por documentos emitidos por terceiros. Ora, trata-se de recibos emitidos pela beneficiária dos aportes e somente ela poderia emitir os mesmos, ninguém mais.

Para desconsiderar os recibos emitidos pela recorrente sobre os valores registrados a título de adiantamentos de clientes, caberia ao fisco, em face do disposto no art. 678 § 2º do RIR/80 (RIR/94 art. 894 § 1º), infirmar os esclarecimentos prestados pela fiscalizada e não exigir dela prova negativa.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN. art.3º), não pode ser usado como sanção.

Para a lavratura do auto de infração, sob a acusação de omissão de receitas, referida circunstância deve ser conhecida e devidamente comprovada pois, caso contrário, estaria se lançando tributo de forma presuntiva e não prevista em lei.

A legislação de regência autoriza a autuação por presunção somente nos casos previstos nos artigos 180 e 181 do RIR/80, os quais estabelecem:

"Art. 180 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova de improcedência da presunção.

Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, 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."

O próprio diploma legal estabelece os limites da presunção. Fora disso, a autuação por omissão de receita deve ser assentada em dados concretos, objetivos e não em circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem incapazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do julgador.

Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

Faltou o devido aprofundamento investigatório para a consistência da acusação, ou seja, a concomitância na verificação do registro dos adiantamentos de clientes ou de quaisquer outros elementos que não possibilitassem a sua infirmação através de simples argumentação contrária.

Alberto Xavier nos ensina in “Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

“Dever de prova e “in dubio contra fisco”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.”

Olvidaram-se o autuantes, de investigar mais a fundo a ocorrência da omissão e comprová-la.



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

O fato de não ter a contribuinte respondido a contento às intimações feitas pelo Agentes Fiscais, por si só, não autoriza a presunção de omissão de receitas através da escrituração de adiantamentos de clientes. Muito menos o fato de se tratar da prática de consórcio irregular.

Os autuantes não procederam a qualquer levantamento contábil a nível de estoques. Não efeturam procedimento de circularização, para confirmar sua suspicácia. Não se diligenciou junto aos principais clientes que efeturaram adiantamentos mensais para a aquisição dos veículos, para se confirmar ou não as conclusões hauridas dos indícios apurados. Afinal, trata-se de uma presunção comum ou de "hominis" extraída dos indícios apurados e que podem se prestar a conclusões diversas. Por se tratar de uma operação bilateral, a fiscalização não deveria limitar sua ação apenas na recorrente, desprezando a outra ponta da relação, onde poderia confirmar suas suspeitas, ou não, e até mesmo apurar situações que desconhecia.

No entanto, quando se trata de omissão de receita, o ônus da prova é de inteira responsabilidade do Fisco que, para tanto, tem poderes de investigação não apenas sobre o contribuinte como sobre terceiros, ligados ou não à operação, desde que sobre ela. E desses poderes, na apuração da verdade material, não pode abdicar.

Não é lícito formular acusação de omissão de receitas sob o simples fato de que o contribuinte não comprovou plenamente os adiantamentos recebidos, ou até que estaria praticando o instituto de captação de poupança de forma irregular. Tem que trabalhar um pouco mais em busca da prova da receita omitida, utilizando os poderes que detém sob pena de estar renunciando ao seu ofício.



Processo nº. : 13604.000087/93-95
Acórdão nº. : 107-05.545

No entanto, a verdade é que se deixou de aprofundar a investigação e a coleta de provas concretas e seguras capazes de autorizar a convicção de que o contribuinte agiu de forma a subtrair receitas da tributação.

Os argumentos apresentados pela recorrente procedem. O lançamento não tem a necessária consistência para justificar a acusação de desvio de receitas da fiscalizada.

Por seu turno, a própria decisão monocrática alega que *“em exame da documentação apresentada a fiscalização não logrou identificar com precisão a origem do numerário que teria entrado no caixa”*.

O relator não afasta a possibilidade de que tenham ocorrido irregularidades na empresa. Todavia, se elas existiram, não foram devidamente comprovadas e enquadradas na legislação fiscal.

Assim, sou pelo provimento do presente item.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso, para que se exclua da tributação o item relativo a omissão de receitas por adiantamentos de clientes.

Sala das Sessões - DF, em 25 de fevereiro de 1999.


PAULO ROBERTO CORTEZ