

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
RECURSO Nº. : 108.761
MATÉRIA : IRPJ - EX de 1988
RECORRENTE : SANTA HELENA COMERCIAL AGRÍCOLA LTDA
RECORRIDA : DRF em CURVELO - MG
SESSÃO DE : 03 de dezembro de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

PASSIVO FICTÍCIO - Constitui presunção de omissão de receita, a manutenção no exigível de obrigações já pagas ou incorporadas, insuficientes para descaracterizar a presunção fiscal, a alegação de ter havido erro na contabilidade dos pagamentos das obrigações e de existir saldo suficiente na conta caixa se não ficar provado que os recursos utilizados provieram da própria empresa.

PASSIVO FICTÍCIO - A glosa de despesa inexistente implica na impossibilidade de considerar como passivo fictício eventual título representativo de tal despesa.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - A integralização inicial ilide a presunção de omissão de receita, todavia não se pode confundir-la com a subscrição inicial de capital.

GLOSA DE DESPESAS - As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões só constituem autênticas despesas quando comprovada a efetividade da prestação de serviços que lhe daria causa para torná-las devida.

NOTAS FRIAS - O lançamento como custos ou despesas operacionais, cujos comprovantes foram fornecidos por empresa emitente das chamadas "Notas frias", comprova o evidente intuito de fraude, sujeitando a empresa fiscalizada à multa de 150% a que se refere este inciso.

TRD - Inaplicável no cálculo de juros de mora referente ao período de fevereiro/91 até julho/91.

DADO PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANTA HELENA COMERCIAL AGRÍCOLA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência a parcela de Cz\$ 824.376,00 (Passivo Fictício), bem como para excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE



CHARLES PEREIRA NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, JORGE PONSONI ANOROZO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO e NILTON PÊSS. Ausentes os Conselheiros GILBERTO GILBERTI e VICTOR WOLSZCZAK.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

RECURSO Nº. : 108.761
RECORRENTE : SANTA HELENA COMERCIAL AGRÍCOLA LTDA

RELATÓRIO

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que, apreciando sua impugnação, julgou procedente o Lançamento de IRPJ/88 formalizado no Auto de Infração de fls.01/146 em virtude das seguintes irregularidades :

1- OMISSÃO DE RECEITAS - caracterizada pela falta de comprovação da origem e/ou de efetiva entrega do numerário que SUPRIRAM O CAIXA, conforme intimações feitas à empresa, no valor de Cz\$ 298.380,00;

2 - OMISSÃO DE RECEITAS - caracterizada pela manutenção, NO PASSIVO, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme recibo dado na nota nº 00042 de Seminas em 08/12/87. E parte dessa nota passou para o passivo da autuada. Também não comprovou a quitação do financiamento a curto prazo no valor de Cz\$ 900.000,00. Valor total desse itemCz\$ 1.724.376,00;

3 - NOTAS FRIAS - contabilizadas como "Adiantamentos de Comissões". Todas em dezembro. Antes de 23.11.87 não foi contabilizada nenhuma nota de "Comissão de Vendas" e após 31.12.87 também nunca mais foi contabilizado esse tipo de "Comissão". Na relação de nota que foi apresentada a fiscalização não há nenhuma ligação entre tais notas e os beneficiários das "Comissões de Vendas". As empresa fornecedoras das notas então todas, elas e seus sócios, com CGC e CPF extintos. Todas desapareceram da praça. Tudo conforme Termos de Diligência, de Intimação e de Verificação em anexo.

Valor desse item..... Cz\$ 3.550.000,00.

Para facilitar a compreensão da matéria, serão relatados sintética e diretamente no VOTO, item a item, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam tanto a impugnação de fls. 148/182 quanto o recurso de fls.25/26, bem como os pontos de discordância, razões e provas apresentadas, bem como a informação fiscal, fls.184/187, e os fundamentos da decisão recorrida, fls.190/205.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

VOTO

CONSELHEIRO CHARLES PEREIRA NUNES, RELATOR

Processo com instauração e tramitação legal.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Alegando cerceamento do direito de defesa a recorrente levanta nulidade da decisão recorrida a qual tratarei como preliminar para, como veremos a seguir, rejeitá-la e em seguida apreciar as matérias de mérito.

Segundo a empresa a decisão silenciou sobre as duas reivindicações seguintes, não conhecendo dos argumentos da impugnação :

1- dizendo que a decisão singular silenciou a respeito, pretende a empresa compensar parte do crédito tributário exigido com o crédito da correção monetária dos balanços posteriores ao exercício notificado relativa à parcela correspondente ao acréscimo do lucro líquido encontrado pela fiscalização (reserva oculta). Ampara sua pretensão no Ac. nº 101-77.958 no qual grifei:

MATÉRIA TRIBUTADA - REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.
.....
SENDO DOIS OU MAIS OS EXERCÍCIOS FINANCEIROS
ABRANGIDOS PELA AÇÃO FISCAL QUE NELES APUROU
INFRAÇÕES, A MATÉRIA TRIBUTADA LEVANTADA QUE REALMENTE
REPERCUTIA NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO NO EXERCÍCIO
SUBSEQUENTE, INCLUSIVE PARA FINS DE CORREÇÃO
MONETÁRIA, DEVE SER CONSIDERADA NA RECOMPOSIÇÃO DOS
RESULTADOS DOS EXERCÍCIOS ALCANÇADOS PELO PROCEDIMENTO
FISCAL, ÚNICOS EM QUE PODERÁ ENSEJAR REDUÇÃO DA BASE
DE CÁLCULO DO TRIBUTOS DEVIDO POR DECORRÊNCIA DO
PRÓPRIO PROCEDIMENTO.

Acrescenta que a decisão recorrida equivoca-se na sua assertiva "DE QUE NÃO HÁ COMO COGITAR EM TAL COMPENSAÇÃO, PORQUE A PRESUNÇÃO É DE QUE O PRODUTO DAS VENDAS TIDAS COMO OMISSAS TEM A DESTINAÇÃO ÚNICA DA DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS" e em cima dessa assertiva a empresa desenvolve o raciocínio de que nessa hipótese deveria ser reformulado parte do lançamento uma vez que houve glosa de despesas (comissões)que não se caracteriza como omissão de receitas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

1.1- sobre o assunto, a decisão recorrida manifestou-se da seguinte forma, com grifos meus:

" Em relação ao Imposto de Renda retido na Fonte, conforme preceitua o DL 2.065/83, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionista ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Desta forma, como essas receitas omitidas são consideradas automaticamente distribuídas aos sócios, por não fazerem parte da contabilidade, não alteram o balanço e conseqüentemente a correção monetária das demonstrações financeiras, sendo portanto sem fundamento a solicitação de "créditos fiscais".

1.2 - CONCLUSÃO:

Como se observa não houve fuga na apreciação da matéria, mas talvez uma explicação incompleta pelo julgador que analisou a matéria como sendo compensação do IRPJ com o IRRF, face a forma confusa como o assunto foi apresentado pela própria empresa, querendo compensar créditos fiscais com correção monetária dos lucros acumulados.

No entanto verifica-se que a decisão singular ofereceu a base legal correta para indeferir a solicitação. A própria recorrente reconhece que a decisão *a quo* abordou o assunto, tanto é que desenvolveu outra tese em cima do decidido, a de que tratando-se de glosa de despesas aflora a reserva oculta. Esta tese também não merece prosperar senão vejamos:

Nos fundamentos da decisão singular acima transcritos observa que o art. 8º do citado Decreto-Lei 2.065/83 prever como hipóteses de distribuição automática dos lucros não somente a receita omitida mas também (ou) a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido.

Este conselho tem entendido que somente ficam fora dessa determinação legal aquelas diferenças que não poderiam de fato serem absorvidas pelos sócios dada sua própria natureza. Como exemplo temos a despesas com a compra de um bem ativável que foi erroneamente levado à conta de resultados ao invés de uma conta do ativo. Nesse exemplo é evidente que a diferença verificada nos resultados da empresa jamais poderia ser distribuída ao sócio pois a compra

**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

efetivamente ocorreu, o seja, a destinação do recurso financeiro da empresa estar claramente identificada.

Já no caso sob exame, como veremos adiante, não ocorreu o pagamentos das despesas glosadas, isso implica que os recursos a elas alocadas (escrituradas) tiveram outra destinação que, por força da presunção legal, foi a distribuição aos sócios, não podendo, assim, compor o lucro contábil a ser incorporado ao patrimônio da empresa.

Ainda que o caso fosse idêntico ao exemplo dado (bem ativável) não caberia invocar a reserva oculta pois esta somente afloraria se a empresa tivesse sido autuada em pelo menos dois exercícios consecutivos para que a alteração do lucro no primeiro (onde foi observado o erro contábil) repercutisse no segundo, e a própria fiscalização fizesse a compensação pleiteada. No caso sob exame autuou-se apenas um exercício, não havendo como se alterar o lucro tributável no seguinte.

2 - a empresa reivindica ainda que a base de cálculo da exigência seja arbitrada em 50% da receita omitida, considerando os outros 50% como custos, para isso invoca o art. 396 do RIR/80 e o Decreto-Lei nº 1.648/78, art.8º, § 6º onde estar expresso que "verificada a omissão de receita será considerada lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos".

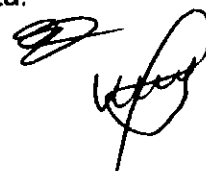
Reforça esta pretensão com o argumento de que o próprio fisco cobrou-lhe a título de IRRF 25% da receita omitida, restando-lhe apenas 75%.

2.1 - a decisão recorrida considerou tal reivindicação improcedente porque o dispositivo invocado aplica-se somente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, o que não é o caso, pois a recorrente contribui com base no lucro real.

2.2 - CONCLUSÃO:

Com se observa, a autoridade julgadora singular não se omitiu no enfrentamento da questão, e sob esse aspecto apresenta-se inteiramente correta sua decisão. Efetivamente o artigo citado pela empresa pertence ao capítulo III do subtítulo III que trata exclusivamente do lucro presumido.

A redução no lucro presumido justifica-se porque o mesmo não é apurado considerando os custos/despesas reais, já que não se exige escrituração dos mesmos, mas aplicando-se um percentual sobre a própria receita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23

ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

Já no caso de lucro real, somente os custos/despesas devidamente escriturados podem ser deduzidos para efeito de encontrar o lucro. Como esses custos/despesas não foram apresentados especificamente ou destacadamente em relação às receitas omitidas, presume-se que eles já estão embutidos na totalidade escriturada, assim sendo nada mais há para ser considerado ou deduzido da receita omitida, pois, repetindo, no lucro real não se deduz por percentagem.

Por todo o exposto rejeito a preliminar de nulidade suscita.

No mérito verifica-se o seguinte:

**1 - OMISSÃO DE RECEITAS / SUPRIMENTO DE CAIXA /
INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL :**

1.1 - a impugnação sustenta que tratando-se de Integralização de capital Inicial descabe a presunção de omissão de receitas, conforme entendimento dos seguintes Acórdãos, os quais grifei:

Ac. nº 101-76.729/86:

"A integralização de aumento de capital por terceiros que ingressem na sociedade não comporta a intimação desta para provar a origem dos recursos, devendo a efetividade do aporte ser acolhido, se o fisco não comprovar o contrário, mediante recomposição do fluxo do caixa de recursos de caixa e de bancos"

Ac. nº 101-73.861/82:

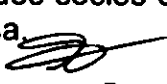
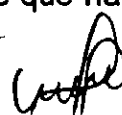
"No início do negócio, em razão da impossibilidade factual de desvio de receitas, cabe ao fisco provar a sonegação, e, assim, desfazer a presunção que milita em favor do fiscalizado"

Rem. ex-officio 124.226-MG,J 29.06.87 - TFR - 5a REG:

"Procede o pedido para anular débito oriundo de integralização de capital e empréstimo de sócio, efetivamente realizados e comprovados, sem que se conteste a capacidade financeira do contribuinte e se o caixa apresenta saldos devedores"

Esclarece que a própria fiscalização fez constar no termo de intimação fiscal de fl.81 que a primeira nota fiscal de venda foi emitida pela empresa em 24.04.87, mesmo assim foi glosada a integralização efetivada em 22.04.87 pelo sócio Eder Luiz Bolson. Lembra que a integralização correspondente à subscrição inicial do capital se daria em 36 meses a partir da assinatura do contrato social em 12/12/886, não havendo portanto SUBSEQÜENTE aumento de capital.

Esclarece ainda que houve registro simultâneo da variação patrimonial (via integralização de capital) de forma fidedignamente coincidente, na declaração do imposto de renda da pessoa física dos sócios e que não há dúvidas de que o dinheiro entrou na conta bancária da empresa.


7 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

1.2 - a informação fiscal limita-se a opinar que em resposta à intimação de fls. 81 (combinado com o item VI do Termo de Início de Fiscalização) a empresa pouca coisa apresentou sobre a efetiva entre do numerário e nada sobre sua origem.

1.3 - a decisão recorrida fundamenta-se em vários acórdãos e dispositivos para indeferir a impugnação, dos quais transcrevo e grifo os seguintes:

Art.181 do RIR/80:

“ 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, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas “

Ac. nº 101-73.601:

“A prova deve ser idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em datas e valores, de forma a ficar plenamente atendida a indagação fiscal sobre a proveniência das importâncias supridas e conferidas no aumento de capital”

Ac. nº 105-0136/83:

“O simples lançamento contábil, a débito de caixa e a crédito da conta do sócio ou dirigente, não ilide a presunção de omissão de receita que tal operação traduz, a não ser que se prove a origem do numerário e sua efetiva entrega “

PN 242/71 decorrente de jurisprudência pacífica:

“A simples prova de capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos, efetuados à Pessoa jurídica. É necessária para tal, a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas”

No mesmo sentido cita o Ac.101-73.902/82:

“ É irrelevante a capacidade econômica do administrador da empresa, titular de crédito por suprimentos, se não for comprovada, plena, objetiva e inquestionavelmente, se comprove a efetividade da entrega dos recursos supridos, exibindo-se prova indubitável de que eles se transferiram para o patrimônio da Pessoa Jurídica ”

1.4 - O Recurso limita-se a reiterar os termos da impugnação reforçando a idéia de que houve a efetiva TRANSMISSIBILIDADE DOS RECURSOS e que O FISCO NÃO PODE IGNORAR A DECLARAÇÃO DE IRPF DOS SÓCIOS.

1.5 - conclusão:

A questão da integralização de aumento de capital com recursos dos sócios sem a devida comprovação de efetiva entrega e origem, resume-se no entendimento do que seja origem dos recursos e se, uma vez verificada a

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

impossibilidade de ser comprovadamente demonstrada a citada origem, é possível considerar esse mesmo fato como prova de omissão de receita, conforme exige o Art.181 do RIR/80.

Por origem dos recursos entende-se não a origem física mas a origem tributária. Ao fisco não interessa se o dinheiro do contribuinte provém de atividades ilícitas ou não. Em tese, a ele interessa apenas que se pague o tributo devido ao Estado, deixando para a força policial investigar a origem física da disponibilidade econômica do contribuinte, se originário do narcotráfico, corrupção, jogo do bicho e coisas do gênero, daí a presunção legal de que qualquer importância escriturada a favor da empresa fornecida por seu(s) sócio(s) sem que fique provada sua efetiva entrega e origem tributária (se foi ou não já tributada) originou-se de omissão de receitas da própria empresa cujo resultado teria sido entregue ao(s) sócio(s) à margem da escrituração e portanto sem pagamento do tributo correspondente.

Assim sendo logicamente não basta que a importância tenha provindo da conta bancária do(s) sócio(s) é preciso esclarecer sua origem tributária. Ou seja, dentro da presunção supracitada é interesse da empresa provar que o numerário não foi depositada por ela mesma na(s) conta(s) do(s) sócio(s) sem passar pela contabilidade fiscal.

No caso em exame, nem sequer o numerário transitou pela conta dos sócios para que houvesse a transmissibilidade, pois foi depositado em espécie na conta da empresa como se tivesse sido depositado pelos sócios, conforme recibos de fls.83/88, mas sem nenhuma prova de que não tenha sido depositado pela própria empresa.

Sobre a prova atente-se para o disposto nos §§ 1º e 2º do Art.174, "verbis",

Art. 174 -

"§ 1º - 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 " . (grifos)

* § 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º.* (grifos nossos)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

Em função do art. 181 do RIR/80 e da vasta jurisprudência que exige comprovação plena, objetiva e inquestionavelmente da efetividade da entrega dos recursos supridos, exibindo-se ainda prova indubitável de que eles se transferiram para o patrimônio da Pessoa Jurídica, é que se conceitua o que seja o documento hábil.

Por tudo isso, não podem ser aceitos como prova o simples lançamento contábil, a débito de bancos e a crédito da conta dos sócios, nem a simples prova de capacidade econômico/financeira dos mesmos, conforme esclarecem respectivamente o Ac. nº 105-0136/83 e Ac.101-73.902/82, já transcritos na decisão recorrida.

Uma vez assente que a *origem dos recursos* não foram comprovadamente demonstrada, nem mesmo a efetiva entrega *pelos sócios*, como exige o art.181, vejamos se é possível considerar esse mesmo fato como prova da omissão de receita como nos propomos no início.

Observe-se que o início do artigo 181 do RIR/80 não exige prova "real" mas sim apenas prova indiciária coletada na escrituração do contribuinte, não precisando nem ser indícios veementes. Também o dispositivo não exige a "notoriedade" da omissão de receita, se assim fosse não precisaria de prova alguma, nem mesmo indiciária, pois já seria de conhecimento público, uma verdade irretorquível.

Na verdade o legislador sabia da dificuldade fática ou mesmo a impossibilidade do fisco demonstrar documentalmente ou mesmo com indícios veementes a existência de omissão de receita, talvez devido a existência de outras fontes ilícitas de aquisição de riqueza conforme já comentamos linhas atrás, daí o apelo legal para a presunção. Sim, trata-se realmente de presunção pois parte-se de um fato verdadeiro (a falta de origem tributária dos recursos ou da sua efetiva entrega) para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso que é a omissão de recita (Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva).

Com isso considero que um fato certo preexistente (falta de origem/entrega) possa ser transformado em prova indiciária de um outro fato duvidoso

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

(omissão de receita) pelo trabalho investigatório infrutífero da fiscalização nas pessoas dos sócios, através da empresa, em busca da verdade material. Na verdade a presunção é um meio de prova que se realiza por indícios. Assim sendo, a falta de comprovação da origem dos recursos ou efetiva entrega à empresa não provam "real" e concretamente a omissão de receita mas são indícios na escrituração do contribuinte que autorizam o fisco, ex vi da parte inicial do Artigo 181 supratranscrito, a presumir a omissão de receita, não sendo necessária a ampliação do conjunto probatório por não ser a veemência dos indícios exigência legal.

Nesse sentido, dentre a enorme Jurisprudência deste Conselho, cite-se o Ac. 1º CC 105-1.098/84:

SUPRIMENTOS DE CAIXA - As quantias supridas em aumento de capital da empresa em dinheiro, sem prova da operação que deu origem aos recursos, são consideradas indícios de omissão de receitas, sujeitas ao lançamento .

Entendimento esse consolidado e levado à Doutrina através do Manual de Processo Administrativo, ed. Jan/93, pág.34, da autoria do Conselheiro Luiz Henrique Barros de Arruda, publicado pela editora Resenha Tributária, que assim expõe:

"A inversão do ônus da prova apontada, no entanto, somente se opera a favor do Fisco quando a lei expressamente o determinar (art.174, § 2º do RIR/80), como nos casos de presunção de omissão de receita previstos nos artigos 180 e 181, os de distribuição disfarçada de lucros, os de distribuição automática de rendimentos, quando do arbitramento da base de cálculo, os das situações previstas no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, etc..." (grifos)

Sobre os Acórdãos que a empresa apresentou verifica-se o seguinte:

- o Ac. nº 101-76.729/86, trata de integralização de capital por terceiros que ingressem na sociedade, o que não é o caso;
- o Rem. ex-officio 124.226-MG,J 29.06.87 - TFR - 5a REG, trata de integralização de capital e empréstimo de sócio, efetivamente realizados e comprovados, sem que se conteste a capacidade financeira . No caso presente nem houve a efetiva comprovação nem as declarações de IRPF dos sócios foram trazidas

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

para que o fisco demonstrasse, "na prática", porque é irrelevante tal capacidade financeira, como tem sido decidido invariavelmente a matéria.

- o Ac. nº 101-73.861/82 ampara a integralização no valor de Cz\$ 80.000,00 contabilizado em nome de Eder Luiz Bolson no dia 22.04.87, por ter ocorrido no início do negócio (antes da emissão da primeira nota fiscal de 24.04.87) o que impossibilita, em tese, o desvio de receitas. Acontece que este valor não foi considerado no Auto de infração, pois ali o valor tributável é Cz\$ 298.380,00 e não Cz\$ 378.380.

Observe-se ainda que nos valores relacionados no Termo de Intimação de fl.81, não foram incluídos a integralização inicial efetuada em 15/04/87 no valor de Cz\$ 20.000,00 para cada sócio. É que por trata-se de integralização inicial, teoricamente não há como omitir receitas já que primeiro a empresa tem que ter capital integralizado para poder operar. Todavia integralização inicial não se confunde com subscrição inicial, como pretende a recorrente, é evidente, e o caso confirma, que um integralização parcelada do capital inicial subscrito não inviabiliza o início das operações de venda da empresa, e eventual omissão de receitas.

Por todo o exposto, neste item nego provimento ao recurso.

2 - OMISSÃO DE RECEITA / PASSIVO FICTÍCIO:

2.1 - na impugnação a empresa alega que: 1- a falta de baixa, no passivo, de título já pago somente configuraria omissão de receitas se uma vez baixado esse título provocasse o chamado estouro de caixa. 2- O simples erro contábil por falta de tempo, deixando de conciliar a conta fornecedor, sem querer mascarar qualquer saldo credor de caixa, não pode ser tido como omissão de receita. 3 - Seu saldo DISPONÍVEL na data do balanço é capaz de acobertar folgadoamente o quantum pretendido como passivo fictício. 4- laudo técnico anexo comprova a singela imperfeição crontolística da contabilidade.

2.2 - a informação fiscal diz que estando as provas materiais, bem como todas as intimações feitas não há mais o que discutir.

2.3 - a decisão recorrida, rebatendo a tese apresentada pela empresa, transcreve os seguintes Acórdãos que grifei;

Ac. 103.5519/83:

"A manutenção no passivo de obrigações já liquidadas traduz passivo irreal e constitui indício veemente de omissão de receitas, irrelevante a existência de saldo credor de caixa para infirmar a tributação"

Ac.101.7815/88:

"Obrigações já liquidadas mas que constam no passivo circulante da pessoa jurídica geram a presunção de omissão de receitas, não servindo de prova de sua inocorrência o fato de o contribuinte apresentar, no mesmo balanço saldo de caixa suficiente à contabilização dos pagamentos, pois implicaria em

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

se admitir que a disponibilidade retratada naquela peça é igualmente fictícia"

Ac. 103.7304/86:

"A existência de saldo credor na conta caixa em valor suficiente para absorver o passivo fictício não o ilide"

Ac. 101-79.864/90:

"Constitui presunção de omissão de receita, a manutenção no exigível de obrigações já pagas ou incorporadas, insuficientes para descaracterizar a presunção fiscal, a legação de ter havido erro na contabilidade dos pagamentos das obrigações e de existir saldo suficiente na conta caixa se não ficar provado que os recursos utilizados provieram da própria empresa "

Ac. 101-03.706/81:

" Desde que não comprovado adequadamente o passível exigível irreal, configurado está a omissão de receitas operacionais "

Esclarece ainda a autoridade *a quo* que o passivo fictício resultou de Cz\$ 824.376,00 pagos em 08/12/1987 e transferidos indevidamente para 1988, conforme NF nº 000042 de fl.71, e do valor de Cz\$ 900.000,00 referente a um financiamento de curto prazo no banco real contabilizado em 31/12/87 sem documentação comprobatória.

2.4 - o recurso limita-se a reiterar os termos da impugnação acrescentando reclamos por não ter sido aplicado o art. 112 do CTN pela autoridade julgadora recorrida que, segundo a recorrente, preferiu emprestar sua adesão a outra jurisprudência, citada no "R. Decisum" que melhor se coaduna com a pretensão fiscal.

2.5 - CONCLUSÃO:

Não merece acolhida a tese da autuada, que não se respalda em nenhuma doutrina ou jurisprudência mas apenas numa interpretação legal própria totalmente desprovida da técnica exegética mais simplória. efetivamente o art. 180 do RIR/80 coloca de forma alternativa (ou) as hipóteses em que se presume a omissão de receitas, ou seja, tanto pelo saldo credor de caixa como pela manutenção de obrigações, no passivo, já pagas. Basta a ocorrência de uma das hipótese.

É claro que estouro de caixa é uma fratura exposta na contabilidade, mas sua ausência, mesmo incluindo um pagamento não contabilizada, não garante que naquele dia não tenha havido venda sem emissão de nota fiscal, daí a presunção em cima do passivo fictício.

A farta jurisprudência trazida aos autos não deixam dúvidas sobre a matéria, pois a recorrente nada apresentou para discussão. Por outro lado em nenhum momento foi detalhada a alegada imperfeição crontolística já que o laudo técnico que a empresa diz ter anexado aos autos na realidade não o acompanhou quando da protocolização, não sendo sequer mencionado pela autoridade monocromática que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

certamente considerou o fato de somenos importância, dado os acórdãos existentes, o que foi confirmado pelo silêncio da recorrente.

Observe-se que o Termo de Intimação de fl. 55 onde a fiscalização solicita explicações sobre o valor de Cz\$ 824.376,00 não foi respondido ou comentado pela empresa em qualquer momento da sua defesa, todavia, os argumentos de tributação levantados pela recorrente nos fez perceber que o valor acima é parte da mesma NF 00042, emitida à vista pela SEMINAS em 08/12/87, já glosado como despesas inexistentes e portanto sem pagamento real correspondente, Assim sendo fica claro que o valor acima não se trata de uma obrigação já paga mantida no passivo.

Já em relação ao outro valor de Cz\$ 900.000,00 relativo ao empréstimo de curto prazo nos bancos do Brasil e Real, a empresa também silenciou mas no autos nada consta que lhe possa beneficiar.

Por todo o exposto, nesse item dou provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a parcela correspondente a Cz\$ 824.376,00.

3 - GLOSA DE DESPESAS / NOTAS FRIAS:

3.1 - a impugnação coloca a os fatos da seguinte forma:

- devido a atipicidade do seu ramo de comércio, sementes para lavoura, nos meses de outubro e novembro incrementa seu departamento de vendas acertando contratos e adiantando comissões das vendas que se estendem até dezembro (período chuvoso), cujos gastos com vendedores constituem as únicas despesas operacionais necessárias ao comércio realizado pela empresa;

- as notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas (vendedoras) prova a saciedade e lisura das transações já que indica a operação e a causa das importâncias pagas, individualizando e indicando o beneficiário do rendimento contratados que efetuaram os serviços, e a impugnante efetuou os pagamentos das comissões. Cita o art. 191, § 1º, do RIR/80 (despesas necessárias) e os PN 07/76, 58/77 e 32/81) ;

- caso se confirme a suspeita do fisco, os sujeitos passivos que adquiriram disponibilidade econômica são a empresas emitentes das notas fiscais glosadas. A contratante de boa-fé, simples tomadora dos serviços e que não dispunha de meios para fiscalizar seus vendedores e assim averiguar sua idoneidade fiscal, não pode ser co-responsabilizada no pagamento do tributo por falta de amparo legal.

3.2 - a informação fiscal esclarece que:

- os PNs citados não amparam a autuada;
- os diversos documentos, o livro, e as próprias notas fiscais provam indubitavelmente que tais comissões não aconteceram;

- as 400 notas fiscais relacionadas pela autuada às fls.33/42 são de sua própria emissão, não havendo vínculo nenhum entre tais notas e a alegadas comissões;

- as empresas "prestadoras de serviço" são todas fantasmas;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

- o PN 50/76 e os seguintes acórdãos, ao lado de outros, ratifica a autuação:

Ac. 105-2.666/88:

"Não servem para respaldar a escrituração documentos emitidos por pessoa jurídica que teve sua inscrição na Cadastro Geral de Contribuintes suspensa em data anterior à indicada como dos Serviços Prestados"

Ac. 05-1.543/85:

"É insuficiente a comprovação de pagamento de despesa, através de cheque nominativo cruzado, endossado em preto, quando se evidencia, pelo conjunto de elementos do processo, que os serviços não puderam ser prestados e não há comprovação da efetiva prestação "

- chama ainda a atenção para alguns indícios que comprovam a compra das chamadas notas frias .

3.2 - a decisão recorrida fundamenta-se, em síntese, no seguinte;

- as notas fiscais referem-se a evento futuro que não podem ser tidos como despesas, as quais só poderiam ser contabilizadas quando comprovada sua efetiva realização, ainda assim a discriminação dos serviços não permite sua identificação para que se verifique sua necessidade e os endereços dos emitentes não correspondem a realidade;

- aprofunda esse ponto demonstrando que as empresas emitentes à época da emissão das citadas nota frias eram fantasmas;

- nas diversas vezes em que a empresa foi instada a comprovar a efetiva prestação dos serviços (Intimação de fls. 32 e 55 e fase impugnatória) não logrou êxito, devendo ser-lhe aplicado os Acórdãos 101-72.727/81 e 72.812/81, verbis,

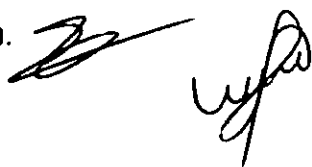
"As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões só constituem autênticas despesas quando comprovada a efetividade da prestação de serviços que lhe daria causa para torná-las devida"

3.3 - o recurso reitera as razões apresentadas na impugnação e lamenta que a autoridade *a quo* não tenha examinado a atipicidade do ramo comercial da recorrente; acrescenta ainda que sem as comissões de venda não haveria fonte geradora de receita;

3.4 - CONCLUSÃO:

O cerne da questão é a comprovação de que as vendas, sobre as quais foram contabilizadas as comissões, efetivamente realizadas pela empresas emitentes das notas fiscais suspeitas.

Que as vendas ocorreram não restam dúvidas, mas por quem foram realizadas? eis a questão. A alegada atipicidade apenas concentram a realização das vendas nos três últimos meses do ano, mas não diz nada a respeito de quem as realizou.



PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

A empresa pretende provar que as notas fiscais de serviço suspeitas são verdadeiras simplesmente relacionando as notas fiscais de venda por ela mesma emitida, fls.33/42, e, aleatoriamente, fazendo incidir comissões de vendas sobre elas, de forma a fechar exatamente com os valores discriminados como “adiantamento de comissões de vendas”. Como é possível essa coincidência entre “comissões antecipadas” e “comissões efetivas” ? evidentemente que essas comissões não foram destacadas nas próprias notas fiscais de venda nem registradas individualmente em qualquer outro registro de controle.

A única tentativa realmente válida para provar a realização dos serviços é a apresentação do controle de cheques emitidos pela autuada, fls.17/31, onde registra, a partir de 16.12.87, alguns pagamentos de comissões efetuadas à SEMINAS, num total em torno de Cz\$ 410.000,00, (valor bem abaixo dos Cz\$ 3.550.000,00 deduzidos na DIRPJ, dos quais Cz\$ 1.300.000,00 em nome da SEMINAS), todavia por si só tais provas se fragilizam pois além de serem documentos emitidos pela própria autuada empresa sustentados por recibos avulsos sem qualquer garantia de quem os tenha assinado. O que leva ao entendimento, dado o conjunto probatório contra a autuada, que os cheques ali identificados não estão pagando comissões de venda.

E isso é tudo que a autuada apresenta como “prova” de que as notas fiscais de serviço não são falsas.

Por sua vez a fiscalização esmerou-se em diligência para provar que as empresas emitentes dessas notas fiscais eram fantasma e que tais notas fiscais foram efetivamente vendidas, talvez por uma terceira pessoa, pois as empresas não poderiam realizar qualquer venda de mercadorias da autuada simplesmente porque não mais existiam, conforme demonstra a farta documentação juntada ao auto de infração.

Só para ilustrar esse aspecto verifique-se que a nota fiscal 000042, número baixo, emitida pela SEMINAS (a única empresa que a autuada apresentou “prova” de ter efetuado seu pagamento, como vimos acima) pertence a bloco de notas cuja autorização para impressão data de 13/09/76, fls. 16, não foi sequer cadastrada no CGC sendo inválido o nº ali informado, bem como o endereço, tal como ocorre com



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

as demais empresas, todas sem endereço certo. Vide Termos Fiscais anexados ao Auto de Infração.

Assim sendo, fica claro que tais empresas, pelo menos no ano de 1987, jamais poderiam ter vendido mercadoria da autuada.

Finalmente esclareça-se que a autuada não estar sendo co-responsabilizada pelo pagamento do imposto que as empresas emitentes das notas frias deixaram de recolher. Na verdade quem vendeu as notas frias deveria pagar imposto sobre o valor de venda dessas notas, que não se sabe quem vendeu nem por quanto. A autuada por sua vez estar sendo tributada pela diferença do lucro reduzido em função da utilização dos valores dessas notas fiscais como despesas operacional.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso neste item.

4- Outra alegativa da recorrente, intrinsicamente relacionada com a questão anterior é a inaplicabilidade da multa de 150%, pois segundo seu entendimento não ficou provado o evidente intuito de fraude com conluio, única modalidade de infração aceita para aplicação da citada multa agravada.

Sob esse aspecto entendo que uma vez demonstrado que os serviços não foram realizados e que as empresas emitentes da notas frias eram fantasma não há mais o que se indagar a respeito do evidente intuito de fraude.

Como se observa a fiscalização declarou a inidoneidade da Notas Fiscais com base em documentação que formam um conjunto probatório demonstrando com indícios veementes tal inidoneidade, enquanto que o contribuinte tentou afastá-la basicamente com palavras, sem conseguir provar que pelo menos um daqueles indícios é falso. Mais forte do que esse conjunto probatório só mesmo uma confissão de algum dos envolvidos na simulação autuada.

Nesse sentido a farta jurisprudência administrativa pode ser exemplificada com o Acórdão 105-1.444/85, *verbis*,

"O lançamento como custos ou despesas operacionais, cujos comprovantes foram fornecidos por empresa emitente das chamadas "Notas frias", comprova o evidente intuito de fraude, sujeitando a empresa fiscalizada à multa de 150% a que se refere este inciso".

Por isso concordo com a decisão recorrida também quanto a aplicação da multa qualificada de 150% sobre o imposto apurado no item anterior

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

5 -ainda como exame de mérito a impugnação alega haver dupla tributação tendo em vista que lhe estar sendo imputada num mesmo ano-base Omissão de Receitas tanto por Suprimento de Caixa como por Passivo Fictício. No seu entender a omissão seria uma só, a de maior valor, nesse sentido transcreve o seguinte trecho do Acórdão 105-0.511 no qual grifei :

“RESULTA LÓGICO, PORTANTO, E POR FORÇA, INCLUSIVE, DA CONCLUSÃO A QUE SE CHEGOU A ORIGEM DOS SUPRIMENTOS DE CAIXA, E DA CONSTATAÇÃO DA COINCIDÊNCIA DE DATAS COM AS SAÍDAS DE MERCADORIAS, TER COMO CERTO QUE A SUA ORIGEM PROVEIO, TOTAL OU PARCIALMENTE DESTAS, MOTIVO PELO QUAL SE IMPÕE A MANUTENÇÃO, EM CADA UM DESTES MESES, APENAS DO MAIOR VALOR ENCONTRADO REFERENTE A UMA OU OUTRA DESTAS OPERAÇÕES, CASO CONTRÁRIO, NÃO SE ESTARIA CUIDANDO DE PREVENIR UMA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO EM CASCATA DE OMISSÃO DE RECEITAS”. (GRIFOS NOSSO)

5.1 - a decisão recorrida rejeita a tese de dupla tributação trazendo em auxílio o Ac. CSRF/01-0.292/83, *verbis*,

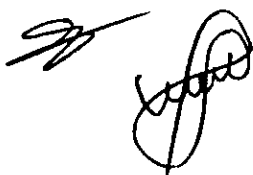
“Detectado a existência de suprimento de caixa não comprovados, passivo fictício e saldo credor de caixa, o montante tributável como omissão de receita, será a soma das duas parcelas encontradas em cada uma dessas rubricas.”

5.2 - o recurso, enfatizando o argumento de que não pode haver duas omissões de receitas num mesmo período de apuração do IR, repete os argumentos da impugnação e, invocando o art.112 do CTN, acrescenta que a decisão *a quo* não nega validade ao Acórdão nº 105-.0511, apenas preferiu ignorá-lo, rebatendo-o com outros julgados que não beneficiam em nada a recorrente.

5.3- CONCLUSÃO:

Não merece prosperar a tese da autuada uma vez que o caso presente se diferencia do que trata o Ac.105-0.511, senão vejamos:

No citado acórdão fica claro que as datas em que ocorreram efetivamente as omissões de receitas (saídas de mercadorias, no vocabulário do acórdão) foram identificadas e que estas datas coincidiam com as datas em que foram efetuados os suprimentos de caixa. Na realidade o que foi feito nesse acórdão foi alocar a omissão da receita (saída de mercadoria, detectada não sei por que meios) à sua destinação que foi o suprimento de caixa, ou seja, fez-se uma correspondência



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23

ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

biunívoca entre a receita omitida e sua destinação porque ao que tudo indica havia apenas uma destinação do numerário, que era o suprimento de caixa.

Já no caso sob exame foram detectadas duas destinações distintas para as receitas omitidas: a integralização do capital e o pagamento do empréstimo bancário mantido indevidamente no passivo. Por tanto elas devem ser somadas para se chegar ao total das omissões.

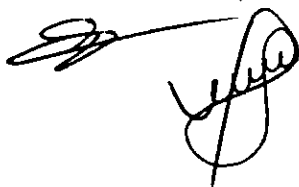
Todavia, como vimos na análise da matéria referente as notas frias e ao passivo fictício, a fiscalização realmente promoveu uma dupla tributação ao glosar o total do valor correspondente a despesa discriminada na NF 00042, emitida à vista pela SEMINAS em 08/12/87, por considerá-la fria e portanto sem pagamento real correspondente, e ao mesmo tempo, considerar que parte do valor da mesma foi levado indevidamente para o passivo. Nesse caso procede a tese da bi-tributação, tanto é que essa parcela a título de Passivo Fictício foi afastada.

Finalmente, considero como matéria de mérito a preliminar da impugnação onde a empresa contestou a aplicação da TRD nos cálculos dos acréscimos, e que foi aceita parcialmente pela decisão recorrida. Entendo que essa ponderação deva receber o tratamento decidido através do Acórdão CSRF/01-1.773, de seguinte teor:

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.

Assim sendo, os juros de mora devem ser cobrados aplicando-se a TRD nos períodos de agosto/91 até 31/12/91 e, nos períodos anteriores ao mês de agosto/91 e posteriores a dezembro/91, cobrados a razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração, de acordo com o artigo 726 do RIR/80 e Lei 8.383/91, art.59, § 2º.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as demais preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13609.000.044/93-23
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.953

cálculo da exigência a parcela de Cz\$ 824.376,00 (passivo fictício) e os encargos da TRD na forma acima determinada.

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 1996.


CHARLES PEREIRA NUNES
