



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13629.000222/91-16  
Recurso nº : RP/107-110818  
Matéria : IRPJ – Exs: 1989 e 1990  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 7ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessado : CREMAC COMÉRCIO E INDÚSTRIA MADEIREIRA LTDA. (SUC  
DE CREMAC COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE MATERIAIS  
DE CONSTRUÇÃO LTDA.)  
Sessão de : 21 de setembro de 2005  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO ACÓRDÃO – FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO – A decisão proferida pelo Colegiado, no sentido de cancelar integralmente o auto de infração deve abranger todas as acusações constantes da peça fiscal, inclusive aquelas que não integraram a peça de defesa recursal, de modo a demonstrar os fundamentos que motivaram o cancelamento do crédito tributário.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, para declarar a nulidade do Acórdão nº 107-06.698, de 09 de julho de 2002, e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para nova decisão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 OUT 2005

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, DORIVAL

D

Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

PADOVAN e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes justificadamente os  
Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E JOSÉ HENRIQUE  
LONGO.



Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

Recurso nº : RP/107-110818  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Suj. Passivo : CREMAC COMÉRCIO E INDÚSTRIA MADEIREIRA LTDA. (SUC  
DE CREMAC COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE MATERIAIS  
DE CONSTRUÇÃO LTDA.)

## RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador junto à Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão consubstanciada no Acórdão nº 107-06.698, de 09/07/2002, o qual retificou o Acórdão nº 107-04.128, de 13/05/97, e cancelou a exigência do crédito tributário constituído contra a interessada, cuja ementa tem a seguinte redação (fls. 187/192):

### EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

Procedentes os embargos de declaração opostos, em razão de dúvida. Reexame de mérito que impõe retificação de acórdão.

Omissão de receitas. Omissão de Compras. Não havendo investigação complementar, deve ser cancelado o auto por omissão de receitas cuja apuração é suportada por verificação de compras. Com supedâneo no princípio da estrita legalidade e da tipicidade fechada, não pode a autoridade lançadora elevar à condição de fato gerador de tributo mera presunção de ter havido ingresso financeiro na empresa, não oferecido à tributação, utilizado para alavancar aquisições de mercadorias não comprovadas pelo fisco.

A douta Procuradoria fundamentou o seu recurso especial no artigo 5º, inciso I (decisão não-unânime contrária à lei ou à evidência da prova) do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 12/03/98.

Consta do lançamento de ofício, as seguintes irregularidades fiscais:

Exercício 1989/Ano-base 1988:

*Gal*

Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

- Omissão de receita bruta operacional de Cz\$ 14.540.334,00, em função da discrepância entre o valor de Cz\$ 55.008.524,00, informado nesta rubrica consoante sua Declaração de Rendimentos – Pessoa Jurídica (DIRPJ) de cópia às fls. 08, e aquele declarado ao Fisco Estadual através da Declaração Anual de Movimento Económico (DAME), de cópia às fls. 13, no valor de Cz\$ 69.548.858,00;
- Omissão de receita, via omissão de compras, no valor de Cz\$ 22.405.826,00, caracterizada pela supremacia do somatório do estoque final e do custo de mercadorias vendidas da empresa de Cz\$ 81.623.088,00, em relação ao somatório do seu estoque inicial e das compras de Cz\$ 59.217.272,00, sem que a contribuinte lograsse comprovar a origem dos recursos utilizados para fazer face ao pagamento das compras dos produtos estocados em 31/12/88;
- Omissão de receitas, via aumento de capital no valor de Cz\$ 1.992.000,00, sem a comprovação documental da origem e da efetiva entrega deste numerário ao patrimônio da empresa;
- Desclassificação da escrita da empresa e o decorrente arbitramento do lucro, no valor de Cz\$ 8.251.278,60 (...) em função de falta de permissivo legal para que a contribuinte apresentasse sua DIRPJ (...) no formulário III, próprio para as pessoas jurídicas que optam pela tributação pelo lucro presumido, face à ocorrência de excesso de receita bruta pelo segundo exercício consecutivo (...).

#### Exercício 1990/Ano-base 1989:

- Omissão de receita, via omissão de compras, no valor de NCz\$ 531.186,50, caracterizada pela supremacia do somatório do estoque final e do custo de mercadorias vendidas da empresa de NCz\$ 1.214.151,00, em relação ao somatório do seu estoque inicial e das compras de NCz\$ 682.965,00, sem que a contribuinte lograsse comprovar a origem dos recursos utilizados para fazer face ao pagamento das compras de produtos estocados em 31/12/89."

O julgador de primeira instância manteve parcialmente o lançamento relativo ao ano-base de 1988, tendo tão-somente desqualificado a multa de ofício. Em relação ao ano-calendário de 1989, reduziu a base de cálculo do imposto exigido sobre a totalidade da receita omitida, passado a ser apurada pelo sistema de arbitramento dos lucros, ou seja, à razão de 50% do valor omitido.

Ao apreciar a matéria, a Egrégia 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 13 de maio de 1997, decidiu pelo provimento do



Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

recurso voluntário interposto, para declarar nulo o agravamento da exigência decorrente da decisão de primeira instância, cujo aresto encontra-se assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL PROCEDIDA POR DRJ – NULIDADE. A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do disposto no artigo 2º da Lei nº 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, de modo a agravar a exigência impugnada, sob pena de nulidade do ato decisório nos termos do disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso provido.

Ao executar o acórdão proferido por aquele Colegiado, a autoridade competente opôs embargos de declaração, por meio dos quais solicitou esclarecimento se fora declarada a nulidade da decisão de 1ª instância, em sua totalidade, ou apenas na parte relativa ao agravamento.

Em sessão de 09 de julho de 2002, nos termos do Acórdão nº 107-06.698, a Câmara ora recorrida decidiu pela retificação do Acórdão nº 107-04.128 e cancelou a exigência do crédito tributário, conforme ementa já transcrita neste relatório.

Assevera o d. Procurador da Fazenda Nacional (fls. 194/208), no recurso especial, que a decisão da Câmara *a quo* não apresentou fundamentos para a anulação integral do auto de infração, pois no voto condutor há somente justificativa para a anulação do agravamento da exigência.

Afirma ainda a douta Procuradoria que no julgamento dos embargos de declaração foi cancelado integralmente o auto de infração, sem que tivessem sido reparados os vícios que maculavam o acórdão anterior.



Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

Segundo o i. Procurador , o Colegiado somente expôs os motivos para o cancelamento da acusação de omissão de receitas decorrente da apuração de omissão de compras. Não há, no r. acórdão, menção às supostas razões para o cancelamento das outras acusações de omissão de receitas, além da anulação do arbitramento dos lucros.

Sustenta também a Fazenda Nacional que o valor de certa prova decorre não de sua natureza, mas da certeza que pode inculcar ao julgador e que a doutrina e a jurisprudência demonstram que a certeza, necessária ao julgamento, pode ser originada tanto da prova direta, quanto dos indícios veementes. Conclui que os indícios veementes possuem tanto valor quanto uma prova direta e que proporcionam ao julgador a certeza de que certo fato efetivamente ocorreu.

Assevera o ilustre Procurador da Fazenda que o acórdão atacado não expôs os motivos para o cancelamento do imposto de renda exigido com base nas acusações de omissão de receitas, fundamentadas na apuração de discrepância entre valores informados na DIRPJ e o valor declarado ao Fisco Estadual por meio da Declaração Anual de Movimento Econômico (DAME), bem como da apuração de aumento de capital social no valor de Cz\$ 1.992.000,00, sem a comprovação documental da origem e da efetiva entrega deste numerário ao patrimônio da empresa.

Ademais, segundo a Fazenda Nacional, o aresto recorrido não expôs os motivos para a exoneração do imposto decorrente do arbitramento dos lucros, denotando assim, contrariedade aos dispositivos legais citados.

O Recurso Especial resultou admitido pelo Presidente da Colenda Sétima Câmara (fls. 209/211), nos termos do pedido.



Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

Intimado, o sujeito passivo CREMAC – COMÉRCIO E INDÚSTRIA MADEIREIRA LTDA ofereceu tempestivamente suas contra-razões (fls. 216/227), protestando pela manutenção da decisão recorrida.

É o breve relatório.



Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

## VOTO

Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, Relator.

O recurso especial privativo da Fazenda Nacional é tempestivo e está fundamentado. Foi admitido pelo presidente da câmara recorrida e, portanto, deve ser conhecido.

Conforme relatado, sustentou a douta Procuradoria que o aresto vergastado está em contrariedade com as provas dos autos, tendo em vista que a Câmara *a quo*, ao acolher os embargos de declaração opostos em face da decisão proferida no Acórdão nº 107-04.128, de 13 de maio de 1997, procedeu à retificação do mesmo e cancelou a exigência do crédito tributário.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 07), que o lançamento trata de: I) omissão de receitas em decorrência de: a) divergência entre a receita informada na declaração de rendimentos no valor de Cz\$ 14.540.334,00, no ano-base de 1988; b) diferença no estoque final declarado, denotando a omissão de compras e, por decorrência, omissão de receitas no montante de Cz\$ 22.408.816,00 em relação ao ano-base de 1988 e NCz\$ 531.186,00 no ano-base de 1989 ; e c) falta de comprovação da origem e da efetiva entrega do numerário decorrente do aumento de capital social em moeda corrente no valor de Cz\$ 1.992.000,00 no ano-base de 1988; e II) arbitramento de lucros no ano de 1988.

Ao apreciar o recurso voluntário, a Câmara *a quo* deu provimento ao mesmo, sob o entendimento de que, muito embora a autoridade julgadora de primeiro grau tenha excluído parte da exigência, teria dessa forma, agravado o lançamento, fato esse que ultrapassaria a sua competência legal. De acordo com o voto condutor daquele aresto, o § 3º, art. 1º, da Lei nº 8.748/93, dispõe sobre o rito



Processo nº : 13629.000222/91-16

Acórdão nº : CSRF/01-05.316

decorrido de alteração do lançamento original (reemissão do auto de infração ou emissão de notificação complementar), com a conseqüente reabertura de prazo ao contribuinte para se manifestar sobre a exigência de crédito tributário agravada.

Por ocasião da execução do citado acórdão, a autoridade competente opôs embargos de declaração questionando se a decisão proferida declarara a nulidade da decisão de primeira instância, em sua totalidade, ou apenas quanto ao agravamento.

A matéria retornou à pauta de julgamento e, em sessão de 09 de julho de 2002, nos termos do Acórdão nº 107-06.698, a Câmara recorrida decidiu, por maioria de votos, retificar o acórdão anteriormente proferido e, quanto ao mérito, pelo cancelamento integral do crédito tributário.

Examinando-se o teor do recurso voluntário (fls. 162/167), verifica-se que o contribuinte limita-se a questionar as acusações de omissão de receitas decorrente das diferenças apuradas nos estoques e em razão de compras não registradas. Insurge-se também contra a cobrança da TRD, por entedê-la ilegal.

Em síntese, são os seguintes os argumentos apresentados:

#### OMISSÃO DE RECEITAS

No tocante à pretensa "omissão de receitas" nos anos-base 1988 e 1989 há, evidentemente uma capitulação errônea da legislação aplicável, realizada pela digna fiscalização, senão vejamos: Naqueles anos-base a recorrente procedeu à escrituração do estoque segundo as normas então vigentes, a saber: o § 2º do art. 14 da Lei nº 1.598/77 c/c o Parecer Normativo nº 6 CST, de 02.02.79. (...).

A norma federal estabelecia que a avaliação dos estoques deveria ser feita pelo "custo médio ou das aquisições mais recentes", enquanto a norma estadual, compulsoriamente, elegia o "preço corrente". Assim, é natural a existência de discrepâncias entre uma forma de apuração e a outra.

A digna fiscalização não levou em consideração esses fatos e avaliou com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro, os



Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

estoques daqueles anos-base. O procedimento adotado pela digna fiscalização é o estabelecido no § 2º do art. 14 da Lei nº 1.598/77, com a alteração introduzida pelo art. 2º da Lei nº 7.959/89. Todavia, o art. 8º deste diploma legal estabelece que esta alteração só terá eficácia a partir do ano-base 1990.

Além disso, não houve, como presumido na autuação fiscal, a "omissão de compras", todas as mercadorias compradas foram registradas, de modo que é impossível à recorrente comprovar origem de recursos que existem apenas na imaginação da digna fiscalização.

Por seu turno, o voto condutor do aresto recorrido não faz qualquer menção em relação aos demais itens constantes da exigência fiscal, conforme se depreende dos excertos extraídos do mesmo:

É que em ambos os exercícios, a dimensão do crédito tributário foi erigida a partir da presunção de omissão de receitas oriunda, de sua vez, de omissão de compras.

Para fatos tais quais os apurados à época, aplica-se iterativa jurisprudência de nossos tribunais administrativos, segundo a qual, no procedimento de fiscalização do contribuinte, a autoridade deve obediência ao princípio da legalidade. (...).

Em se tratando de uma presunção comum 'do homem', as autoridades fazendárias devem observar, então: a um, que o indício não pode servir de prova; a dois, que, nestes casos, é mister aprofundar (e isto compete ao fisco) as verificações no sentido de colher outros elementos probatórios (soma de indícios) que convirjam para o mesmo ponto. (...)

É evidente que saídas não documentadas caracterizam ilícito tributário, porém, este deve ser exaustivamente comprovado pelo fisco por elementos materiais convergentes. A maior ou menor valia da presunção como elemento de convicção depende da relação existente entre o fato que se indicia e o fato sobre cuja existência se questiona. (...).

Como se averbara, nos dois exercícios fiscalizados, a autoridade contextualiza a verificação das irregularidades à legislação no critério 'omissão de receitas' fulcrada na 'omissão de compras' (págs. 7 e 8).

À luz dos arestos e da doutrina antes enunciados, situação assim não se conforma viável para a exigência de crédito tributário. Voto, pois, no sentido de **retificar o acórdão embargado e, no mérito, de ofício cancelar por inteiro o crédito tributário lançado.**



Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

Como visto, apesar de acolhidos os embargos de declaração, não consta do seu voto condutor, qualquer esclarecimento a respeito da contradição apontada pela autoridade embargante, pois simplesmente foi determinado o cancelamento integral do auto de infração, sem o devido reparo da inconsistência verificada no acórdão anterior.

Repita-se: não há no aresto qualquer manifestação em relação aos demais itens do auto de infração, quais sejam, omissão de receitas pela discrepância entre o valor informado na declaração de rendimentos e aquele declarado ao Fisco Estadual, bem como omissão de receitas pela falta da comprovação da origem e da efetiva entrega do numerário registrado a título de aumento de capital social.

Da mesma forma, o aresto recorrido é omissivo a respeito do arbitramento dos lucros do sujeito passivo. Mesmo em relação ao ano-calendário de 1989, permanece a dúvida se a decisão proferida em relação à nulidade do agravamento feito pela DRJ implica no cancelamento integral ou parcial da exigência.

A lei oferece ao contribuinte a oportunidade de manifestar sua discordância com o lançamento procedido pela autoridade fiscal, oportunidade em que o mesmo tece alegações acerca dos fatos e do direito aplicável ao caso concreto, bem como oferece as provas pertinentes, para, diante de tais elementos, a autoridade investida do poder julgador emitir sua decisão, considerando-se como tal o resultado do contraditório.

Portanto, o lançamento, como ato de determinação e exigência de tributos, não é sempre definitivo, posto que, por força do ordenamento positivo, ocasionalmente irá se aperfeiçoar com a ação da administração da justiça fiscal.

Processo nº : 13629.000222/91-16  
Acórdão nº : CSRF/01-05.316

Entretanto, tal aperfeiçoamento requer, necessariamente, que a ação jurisdicional seja observada em toda sua plenitude, devendo a autoridade julgadora perseguir o devido processo legal, decidindo em razão dos fatos, das provas e do direito aplicável ao caso.

Na espécie de que se cuida, temos que a E. Câmara *a quo* não se pronunciou em relação às demais acusações constantes da peça fiscal. Ainda que a contribuinte não tenha se insurgido contra todas elas não consta dos autos que a mesma procedeu ao recolhimento das parcelas não impugnadas, sendo incabível, portanto, o cancelamento integral do auto de infração.

## CONCLUSÃO

Nessa conformidade, conheço do Recurso Especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional e, no mérito, voto no sentido de dar-lhe provimento, para declarar a nulidade do Acórdão nº 107-06.698, de 09/07/2002, devendo os autos retornarem à Câmara *a quo*, para nova decisão.

É o meu voto.

Sala das Sessões - Brasília (DF), 21 de setembro de 2005.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS – RELATOR