



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa

Processo nº : 13637.000577/96-39
Recurso nº : 116.358
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex.: 1993
Recorrente : LATICÍNIOS RENATA LTDA
Recorrida : DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 28 DE MARÇO 2007
Acórdão nº : 107-08.938

LUCRO REAL – CONTABILIDADE – AVALIAÇÃO DAS PROVAS - Se, apesar das dificuldades relatadas e das incertezas decorrentes da inexistência de livros auxiliares, o fisco aceita a forma de tributação adotada pela fiscalizada, tendo a contabilidade, na forma como apresentada, servido de base para apuração de saldo credor de caixa, é esta contabilidade que deverá servir para avaliação das provas apresentadas.

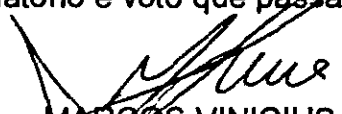
IRPJ – SALDO CREDOR DE CAIXA – CHEQUES COMPENSADOS TRANSITANDO PELA CONTA CAIXA – Mesmo nas presunções legais, o fisco não está dispensado de fazer prova cabal do fato indiciário. O que se presume é a omissão de receitas e não o saldo credor de caixa, que deverá restar provado de forma inconteste, pois o lançamento tributário não pode estar calçado em incertezas.

IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1993 - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - Até o ano-calendário de 1996, a existência de "passivo não comprovado" não comportava a aplicação direta da presunção legal de omissão de receitas, sem que o trabalho fiscal investigasse os reais efeitos do fato. O parágrafo único do art. 228 do RIR/94 não tinha sustentação legal.

CSLL/IRF/PIR/COFINS – LANÇAMENTOS DECORRENTES – Aos lançamentos decorrentes das mesmas infrações, aplica o decidido em relação à exigência principal.

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

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

1



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

FORMALIZADO EM: 07 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiro: NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, SELMA FONTES CIMINELLI e FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplentes convocados) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente a Conselheira RENATA SUCUPIRA DUARTE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

Recurso nº : 116.358
Recorrente : LATICÍNIOS RENATA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração para exigência suplementar de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, cujos fatos geradores teriam ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, abril a junho, agosto, outubro e dezembro do ano-calendário de 1993.

A fiscalização acusou o contribuinte de omissão de receitas operacionais, presumidas a partir da constatação de saldo credor de caixa e de passivo fictício, tudo conforme Relatório Fiscal de fls. 31 a 35.

Como decorrência da constatação de receitas omitidas, exigiu-se, ainda, Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, Imposto de Renda na Fonte – IRF e contribuições ao PIS/Pasep e COFINS.

O saldo credor de caixa foi constatado a partir da exclusão da conta caixa de cheques, listados às fls. 32/33, que foram objeto de compensação bancária e, portanto, deveriam ter sua destinação registrada na referida conta. Fato que a fiscalizada não teria conseguido comprovar. A fiscalização também excluiu da conta, na recomposição que demonstrou às fls. 35, valores nela debitados sem que a fiscalizada comprovasse a efetividade da operação. Referidos valores estão listados às fls. 32.

A infração denominada “passivo fictício”, para a qual se aplicou a presunção legal de omissão de receitas deu-se por não ter a fiscalizada apresentado documentos que comprovassem a existência dos valores devidos a fornecedores, conforme discriminação de fls. 31, item 2.1.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

Impugnação

Impugnando as exigências a autuada contestou o trabalho fiscal de recomposição da conta caixa que, segundo ela, registrava não só as entradas de recursos representadas pelos cheques, mas também os pagamentos que com eles foram efetuados.

Às fls. 313 a 316 relacionou os cheques e os destinatários dos pagamentos. Às fls. 317 a 329 relacionou os pagamentos que, segundo ela, justificam as demais entradas de caixa glosadas pela fiscalização.

Quanto ao "passivo fictício" anexou às fls. 329 a 915 os documentos que, segundo ela, provam a regular existência do passivo e o seu posterior pagamento.

Pediu a realização de perícia contábil, tendo indicado o seu perito e formulado os quesitos.

Decisão DRJ

Julgando o litígio administrativo instaurado com a impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora – MG, após indeferir o pedido de perícia, efetuou análise do farto material ofertado pela impugnante a título de prova de suas alegações, tendo concluído pela validade de alguns poucos.

Assim é que aceitou como comprovadas as saídas de caixa nos valores de Cr\$ 22.234.523,50, Cr\$ 48.600.000,00 e Cr\$ 38.251,00, providenciando nova recomposição da conta caixa pela consideração dos débitos correspondentes que haviam sido glosados pelo fisco (fls. 934).

Quanto às demais provas ofertadas com a impugnação com as quais a autuada pretende provar as saídas de caixa, além de outros aspectos ligados à formalidade dos comprovantes e inconsistências de datas, a motivação comum para a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

rejeição pelo julgador *a quo* foi a de que a contabilidade, da forma como feita, não permite verificar, individualizadamente, o registro de cada pagamento alegado.

O julgador singular também aceitou como comprovado parte do passivo no montante de Cr\$ 358.800,00, restando incomprovado o valor de CR\$ 109.000,00.

Quanto a esse valor restante, o julgador considerou-o não impugnado, apesar de na peça contestatória a autuada ter se insurgido contra essa exigência como um todo, sob o fundamento de que havia saldo de caixa suficiente para liquidar a obrigação.

Registrou o julgador que os valores não impugnados foram transferidos para outros processos de cobrança.

A Multa de Ofício foi reduzida de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento) consoantes art. 44 da Lei nº 9.430/96.

As exigências decorrentes foram mantidas na mesma proporção da manutenção das receitas omitidas.

Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento a autuada apresenta seu recurso de fls. 944 a 966, anexando documentos de fls. 967 a 1.051.

Na peça recursal suscita, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, tendo em vista que, apesar de ter sido solicitada na impugnação, portanto tempestivamente, que fossem realizadas diligências e perícia, indicando, para tanto, o perito e os quesitos reclamados, a autoridade "a quo" descaracterizou os pedidos, sob a argumentação de que *"há que considerá-los não formulados,[...] vez que não foram expostos em sua impugnação, no prazo preclusivo de 30 (trinta) dias..."*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

No mérito, reclamou que apesar de todos os documentos e demonstrativos anexados à impugnação, o julgador de primeiro grau não os apreciou devidamente.

Voltou a reclamar do "passivo fictício" asseverando que possuía saldo de caixa suficiente.

Assinatura manuscrita, provavelmente de um representante do Ministério da Fazenda ou do Conselho de Contribuintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

Início do Julgamento no Colegiado – Resolução para Diligência

Em Sessão de Julgamento de 24 de fevereiro de 1999, em que foi Relator o eminente Conselheiro Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, esta Câmara decidiu, por unanimidade de votos, converter em diligência o julgamento do recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para que fossem efetuadas verificações consideradas necessárias quanto à documentação acostada aos autos às fls. 967 a 1051, submetendo-a à autoridade julgadora de primeira instância para que se manifestasse sobre as provas produzidas pela recorrente e sobre a legitimidade desses documentos, nos termos da Resolução n.º 107-0.238 (fls. 1055/1061).

Em cumprimento à sobredita Resolução, a autoridade julgadora monocrática chegou às seguintes conclusões (fls. 1063/1064):

- que, de acordo com o artigo 16 – III, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dos parágrafos 4º e 6º da Lei n.º 9.532/97, estaria preclusa a apresentação de prova documental acostada às fls. 967 a 1051;

- que essas razões não mais poderiam ser apreciadas pela D.R.J., em virtude de já estar o procedimento fora de sua competência jurisdicional (art. 25 – I, do Decreto n.º 70.235/72);

- que já estava em vigor, quando foi recepcionado o recurso, os parágrafos 4º a 6º da Lei n.º 9.532/97, determinando que deveria estar demonstrada uma das condições previstas nas alíneas do citado parágrafo 4º;

- que, não havendo a contribuinte se acautelado das recomendações internamente contempladas pela Nota COSIT nº 027, de 08/01/98, não deve ser aplicado o disposto no parágrafo 6º, devendo tais elementos serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. Encaminhou os autos à Seção de Fiscalização da D.R.F. em Juiz de Fora - MG, visando o atendimento à solicitação quanto à legitimidade dos referidos documentos de fls. 967 a 1051.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

A repartição preparadora manifestou-se a respeito, nos seguintes termos (fls. 1067/1069):

- que não mais lhes compete efetuar a análise dos documentos de fls. 967 – “Saldo de Caixa Recompuesto” e fls. 979/1051 – “Livro Caixa”, por tratarem-se de remanejamentos associados a novas provas documentais e a outras explicações e argumentações apresentadas no recurso, além de provas documentais e argumentos já submetidos à apreciação da D.R.J.;

- que estariam preclusos os elementos apresentados no recurso, limitando-se a analisar os documentos acostados às fls. 968/978.

Retorno de Diligência e reinício do Julgamento

Em Sessão de Julgamento de 15 de março de 2000, após o retorno dos autos baixados em diligência, esta Câmara houve por bem converter o julgamento em perícia, acatando-se, à unanimidade o voto do Relator, assim redigido:

“Por oportuno deve-se ressaltar que o princípio da verdade material domina todo o procedimento tributário/fiscal, não devendo nenhum esforço ser poupado na observância desse fundamental princípio.

Outro fator que deve ser observado é o de que a regra contida na Lei n.º 9.532/97 está dirigida à primeira instância de julgamento, não sendo aplicável aos julgamentos em grau de recurso junto aos Conselhos de Contribuintes, que se subordinam às normas regimentais aprovadas pela Portaria n.º 55, de 16/03/98, do Sr. Ministro da Fazenda, as quais, por seu turno, foram editadas em data posterior à referida Lei n.º 9.532/97.

Ressalte-se, ainda, que, estando o procedimento na fase recursal, as provas são dirigidas ao Conselho, sendo de sua exclusiva competência qualquer manifestação de mérito sobre eventual preclusão. À autoridade designada para a realização de diligência requerida pela Câmara, visando esclarecer matéria de fato,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

compete tão-somente manifestar-se a respeito dessas provas, nos termos e limites em que a verificação foi solicitada.

Ao Colegiado interessava que os documentos em causa fossem analisados pela fiscalização quanto à sua autenticidade e que fossem prestados os esclarecimentos necessários ao deslinde da questão para, com base nos elementos constantes dos autos, decidir o processo.

Na busca da justiça fiscal, que em última instância a todos aproveita, o Conselho não pode prescindir desses elementos, impondo-se, portanto, a realização de perícia para que seja verificada a exatidão das provas e dos argumentos apresentados pela recorrente, superando-se lacuna que poderia levar à nulidade da decisão monocrática.

Com efeito, a recusa a pedido de perícia, sob o pretexto de falha na sua formalização, mas que, à vista dos termos constantes da impugnação, verifica-se não ser tal alegação procedente, caracteriza cerceamento do direito de defesa, inquinando essa decisão de nulidade, nos termos do art. 59 – inciso I, do Decreto n.º 70.235/72."

Depois de alguns percalços em virtude de desistência e substituição do perito da recorrente e da falta de apresentação de documentos por parte da periciada, sob a alegação de que, devido ao tempo decorrido, não mais os tinha, retornam os autos a julgamento devidamente instruído com os Laudos Periciais elaborados pelo perito da recorrente e da Fazenda.

Os quesitos foram assim respondidos, em apertada síntese:

Perito da Recorrente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

1) Os registros da atividade exercida pela impugnante, de acordo com o seu objetivo social, são feitos em obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos e, ainda, à leis comerciais e fiscais?

Resposta:

"[...] Assim, os registros não atendem a todas as normas a que se submetem, mas no entanto não prejudicam os usuários dos mesmos."

2) A opção da impugnante de fazer transitar pela conta caixa todos os cheques emitidos, contabilizando a entrada e saída, mesmo daqueles nominais a terceiros para pagamento de seus compromissos, colide com alguma norma contábil ou prejudica o erário?

Resposta:

"[...] não prejudica o erário, pois as entradas da conta bancos são as efetivamente realizadas, apenas, levadas a débito diretamente na conta caixa, conforme extratos bancários, e amparadas conforme documentação apresentada. O resultado desse processo é que se torna confuso para os usuários da contabilidade pelo acúmulo de informações em um só conta, deixando a conta bancos apenas como representação do saldo final de cada mês."

3) A impugnante dispõe, ainda, de registros auxiliares analíticos que tornem transparentes as transações realizadas?

Resposta:

"Conforme correspondência de solicitação de mais documentos e conseqüente resposta da empresa ficou constatado que a mesma não possui mais os registros auxiliares analíticos que poderiam tornar transparentes todas as transações realizadas devido ao longo período de tempo transcorrido."

4) Os pagamentos efetuados e escriturados pela impugnante são coincidentes com os valores ingressados no caixa através dos cheques glosados pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

fisco sob a imputação de omissão de receitas – saldo credor de caixa, do Termo de Verificação Fiscal?

Resposta:

“Os pagamentos efetuados coincidem com os valores ingressados no caixa, levando em consideração os documentos apresentados nesse processo. Não podendo a perícia verificar a procedência dos mesmos devido a ausência de registros auxiliares que os embase.

Perito da Fazenda:

O perito da Fazenda Nacional laborou em exaustivo trabalho de análise dos documentos acostados aos autos à vista da contabilidade da impugnante, tendo produzido precisas considerações e conclusões, a partir de elucidativos papéis de trabalho que anexou às fls. 1.244 a 1.361.

Na conclusão do seu trabalho, registrou o competente servidor:

“As alegações e documentos apresentados pela empresa contrariam os seus registros contábeis:

- a) os adiantamentos efetuados a fornecedores de leite, escriturados ao final de cada mês, teriam sido efetuados em datas distintas;*
- b) existiriam adiantamentos efetuados a carreteiros, não expressos pela contabilidade.*

Portanto, acreditando-se nas alegações da empresa, a perícia contábil não seria o elemento hábil para determinar a realidade dos fatos ocorridos, em decorrência dos conflitos de informações já mencionados e do fato de que nenhum elemento auxiliar da contabilidade foi apresentado.

Por outro lado diversos elementos juntados ao processo indicam que podem Ter ocorrido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

- a) *adiantamento a fornecedores de leite em data diversa daquela expressa na contabilidade;*
- b) *adiantamento a carreteiros não devidamente contabilizados na data oportuna.*

As provas da ocorrência desses fatos e de seu relacionamento com as saídas de caixa objeto de autuação não podem ser aferidas com objetividade uma vez que não se encontram comprovadas por elementos hábeis. Existem apenas indícios trazidos ao processo pelo contribuinte baseados unicamente em coincidência de valores, obtidas por método empírico, conforme exposto nos demonstrativos I, IV e V.

Assim podemos afirmar que somente em relação às operações expressas no quadro demonstrativo VII restou evidenciada a comprovação efetiva da operação alegada pelo contribuinte.

Em relação aos demais elementos trazidos ao processo podemos afirmar objetivamente que:

- a) *existe coincidência de valores entre os elementos juntados ao processo e as saídas de caixa questionadas somente em relação aos valores expressos nos demonstrativos I, IV e V. As informações apresentadas pelo contribuinte, no entanto, são conflitantes com os seus registros contábeis;*
- b) *não existe coincidência de valores entre os elementos juntados ao processo e as saídas de caixa questionadas em relação aos valores identificados nos quadros demonstrativos II, III, VI e VIII.*

A conclusão acerca de cada um dos documentos apresentados pelo contribuinte em sua peça contestatória encontra-se detalhada nos papéis de trabalho em anexo que são parte integrante do presente relatório."

É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

VOTO

Conselheiro – LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

Tanto a fiscalização quanto o perito tiveram dificuldades com a contabilidade da recorrente que era feita de modo resumido e não apoiada em livros auxiliares. Logo não tinha ela condições de apurar imposto de renda com base no lucro real.

Mas a fiscalização, apesar de se deparar com essa dificuldade, acabou por aceitar a contabilidade colocada à sua disposição como apta a sustentar a apuração pelo lucro real, fazendo os ajustes necessários na conta caixa.

Ora se é essa a contabilidade que o fisco utilizou como suporte para encontrar saldo credor de caixa e passivo fictício, é essa contabilidade que vale para a apreciação das provas juntadas pela recorrente e muito bem avaliadas pelo Perito da Fazenda.

O lançamento tributário, consoante pacífica jurisprudência deste Colegiado, não comporta incertezas quanto aos aspectos materiais do fato gerador. Mesmo nas presunções legais, como é o caso do saldo credor de caixa, cabe ao fisco esgotar o campo probatório no tocante ao fato indiciário (efetiva existência de saldo credor no montante apurado). O que o fisco não precisa provar nas presunções legais é o fato presumido, no caso, a omissão de receita.

Posto isso como premissa, e levando-se em conta o excelente trabalho do perito sobre o qual a autuada, apesar de intimada, não se manifestou, e para não tomar o Voto exaustivo, formo minha convicção a partir do resultado das análises periciais individualizadas dos valores glosados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

Nesta fase do litígio, a falta de livros auxiliares ou a dúvida quanto à veracidade das alegações da autuada, não podem servir de escudo para a não aceitação da documentação apresentada, nos casos em que esta:

a) evidencie a comprovação efetiva da operação de saída alegada (Demonstrativo do Perito de nº VII), no valor total de Cr\$ 15.084.331,43, em 01/03/1993;

b) se mostre coincidente com os valores das saídas de caixa não encontradas pelo fisco (Demonstrativos do Perito I, IV e V), nas seguintes datas e valores:

1) 05/01/93	Cr\$ 20.100.000,00
2) 05/02/93	Cr\$ 44.000.000,00
3) 11/02/93	CR\$ 6.000.000,00
4) 05/03/93	Cr\$ 98.800.000,00
5) 11/03/93	Cr\$ 7.400.000,00
6) 05/04/93	Cr\$ 60.200.000,00
7) 05/04/93	Cr\$ 86.338.000,00
8) 14/04/93	Cr\$ 10.500.000,00
9) 15/04/93	Cr\$ 9.000.000,00
10) 07/05/93	Cr\$ 17.500.000,00
11) 11/05/93	Cr\$ 11.700.000,00
12) 04/06/93	Cr\$ 13.500.000,00
13) 04/06/93	Cr\$ 25.938.000,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

14)	05/07/93	Cr\$ 23.137.000,00
15)	06/07/93	Cr\$ 16.890.000,00
16)	06/07/93	Cr\$ 32.890.000,00
17)	02/08/93	CR\$ 87.320,00
18)	13/09/93	CR\$ 35.380,00
19)	13/09/93	CR\$ 80.770,00
20)	05/10/93	CR\$ 57.737,50
21)	11/10/93	CR\$ 24.225,00
22)	11/10/93	CR\$ 56.530,00
23)	14/10/93	CR\$ 46.460,00
24)	05/11/93	CR\$ 150.000,00
25)	10/11/93	CR\$ 84.920,00
26)	10/11/93	CR\$ 77.650,00

c) embora não possa ser confirmada por livros ou outros controles do contribuinte, suscitou dúvidas no perito do tipo: *"Efetivamente ocorreu o pagamento no valor de Cr\$ 117.661.008,35. No entanto não existem dados para afirmar que o referido cheque compensado compôs este pagamento."*, ou *"A argumentação da empresa não explica a origem e a destinação dos recursos envolvidos"*. São os seguintes os valores que compõe esta motivação (Demonstrativo do Perito nº VIII*): (

07/04/93 Cr\$ 3.500.000,00

11/06/93 Cr\$ 36.103.000,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

30/06/93 Cr\$ 13.882.277,95

28/06/93 Cr\$ 50.000.000,00

10/08/93 CR\$ 27.288,00

06/09/93 CR\$ 39.304,00

08/09/93 CR\$ 40.000,00

11/10/93 CR\$ 88.700,00

06/12/93 CR\$ 323.260,00

20/12/93 CR\$ 96.000,00

*Em relação ao valor de Cr\$ 21.073.012,93 que consta do Quadro do Perito nº VIII, (item 2.7.002) aqui referido, não está sendo excluído, pois apesar de ter havido o pagamento, este não foi registrado no caixa.

Os demais valores dos documentos apresentados pela autuada (Demonstrativos nºs II, III e IV e parte do VIII) Não podem ser aceitos, pois os valores não são coincidentes, sendo o fechamento obtido a partir de operações matemáticas não retratadas em sua contabilidade ou com incoerências em face da sistemática adotada em seu negócio, tudo conforme apurado e demonstrado pelo perito nos papéis de trabalho.

Aceito, portanto, como comprovadas as saídas de caixa acima relacionadas, devendo a conta ser recomposta partindo-se da recomposição levada a efeito pelo julgador de primeiro grau às fls. 934, obedecendo-se às datas acima indicadas, ajustando-se a partir daí os valores exigidos nos Autos de Infração.

Quanto ao valor remanescente da infração titulada como passivo fictício de CR\$ 109.000,00, discordo do julgador de primeiro grau que o considerou como não impugnado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

Como dito no Relatório, na peça contestatória a autuada insurgiu-se contra a exigência como um todo, sob o fundamento de que havia saldo de caixa suficiente para liquidar a obrigação.

O perfeito entendimento dos eventos denominados "passivo fictício" e "passivo não comprovado", bem assim da natureza e alcance do efeitos que se irradiam pela contabilidade da empresa, são fundamentais para que o fisco não cometa impropriedades ao formular exigência fiscais sancionadoras, ainda que, comodamente, lance mão das presunções legais.

A experiência demonstrava à exaustão que os contribuintes ao liquidarem obrigações com recursos mantidos à margem da escrituração, porque amalhados em anterior omissão de receitas, e não dispendo de saldo escritural suficiente nas contas de disponibilidade, não baixavam contabilmente referida obrigação, exatamente para não provocar saldo credor naquelas contas, denunciativo direto de utilização de recursos estranhos à escrita oficial.

A valoração dessa experiência é que permitiu ao legislador introduzir no ordenamento jurídico a presunção legal de omissão de receitas quando a fiscalização se deparasse com eventos dessa natureza.

Com efeito, dispunha o art. 180 do RIR/80:

"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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)." (grifamos)

Veja, era preciso que o fisco provasse a manutenção no passivo de obrigação já pagas, mais especificamente: era preciso que o fisco provasse o pagamento não registrado.

Apesar do artigo em tela reproduzir fielmente a norma inserta no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, prevalecia o equivocado entendimento de que se o contribuinte não apresentasse os documentos comprobatórios do passivo era porque



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

as obrigações haviam sido liquidadas no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, prevista literalmente no discutido artigo.

Era equivocado o entendimento porque era diferente a situação em que o contribuinte não conseguia comprovar as obrigações constantes do passivo. Não cabia, nessa hipótese, a aplicação pura e simples da presunção legal, sob pena de se perpetrar uma injurídica presunção da presunção.

Com efeito, numa situação desta poderia ter ocorrido:

a) pagamento da obrigação com recursos à margem da escrituração, negando-se o contribuinte a apresentar o título liquidado, exatamente para não produzir prova em seu desfavor;

b) extravio, verdadeiro, do documento;

c) obrigação inexistente, cuja contrapartida serviu a outros propósitos (majoração indevida de custos/despesas, "notas frias", suprimientos fictícios na conta caixa, etc.); ou

d) mero erro de contabilização.

Cabia à fiscalização, por prova direta, desnudar as conseqüência da situação que poderia até desembocar no "passivo fictício".

O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa divergência de interpretação do texto legal, introduziu no art. 228 do Decreto nº 1.041/94, que aprovou o RIR/94, um parágrafo dispondo, *in verbis*:

"Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

a) (...)

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13637.000577/96-39
Acórdão nº : 107-08.938

Mas, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente poderia ter lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142). Daí, fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), que tem o seguinte teor:

"Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita."

Sem embargo da minha posição de que a experiência não permite, nessa hipótese, inferir-se na maioria das vezes, a ocorrência de omissão de receitas, o fato é que, com essa norma, instituiu-se uma nova modalidade de presunção legal de omissão de receitas, confirmando-se a tese da ausência de previsão legal para que a falta de comprovação de obrigações constantes do passivo do balanço pudesse, antes, ser tomada como presunção de passivo já liquidado.

Não que a situação de "passivo não comprovado" não possa, de fato, esconder irregularidades tributárias, como dissemos antes.

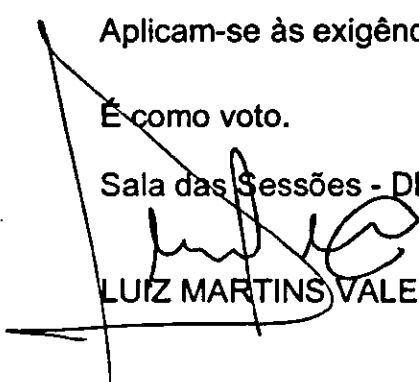
É que não há como fugir da necessidade, antes da Lei nº 9.430/96, da investigação por parte do fisco da contra-partida do lançamento. Vale dizer o fato requeria prova direta do fisco, a ser feita ampliando-se o trabalho investigativo.

Por isso, quanto a essa infração, voto pelo provimento integral do recurso.

Aplicam-se às exigências decorrentes o decido em relação ao IRPJ.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de março de 2007.


LUIZ MARTINS VALERO