



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 11 de março de 1986.

ACORDÃO Nº 101-76.486

Recurso nº 90.055 - IRPJ - EXS. 1981 e 1982

Recorrente ARAÚJO E PORTO LTDA. (SUCESSORA DE JOSINO ARAÚJO - FIRMA INDIVIDUAL)

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MONTES CLAROS - (MG)

OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - 1) PROVA PRODUZIDA PELO FISCO ESTADUAL: Os fatos descritos em auto de infração estadual, por conterem declarações prestadas por agente do Poder Público, presumem-se verdadeiros até prova em contrário. O pagamento da exigência formulada pelo fisco estadual implica, também, no reconhecimento da exatidão do levantamento efetuado. 2) OMISSÃO DE COMPRAS: Para caracterizar a hipótese de que as compras foram custeadas com recursos desviados da contabilidade é preciso que a fiscalizada, intimada a tanto, não prove a origem dos recursos. 3) SUPRIMENTOS DE CAIXA: A falta de comprovação da realidade dos suprimentos, com base em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, autoriza a presunção legal de omissão de receita, consoante dispõe o § 3º, do art. 12, do Dec.lei 1.598/77.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - O ônus do imposto exigido do adquirente pela legislação estadual, na condição de contribuinte substituto, e correspondentes aos tributos ou contribuições incidentes sobre produtos destinados ao seu ramo de negócio, compõem o preço da mercadoria e, como tal integram o custo de aquisição, desde que o comprador faça a prova do efetivo desembolso, nas mesmas condições que o seria se recolhido pelo vendedor fosse (Ac. CSRF/01-0.332).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARAÚJO E PORTO LTDA. (SUCESSORA DE JOSINO ARAÚJO - FIRMA INDIVIDUAL):

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo as quantias de Cr\$... 25.243 e Cr\$ 99.970, nos exercícios de 1981 e 1982, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 11 de março de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 13 MAR 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13681/000.021/85-45

RECURSO Nº: 90.055

ACÓRDÃO Nº: 101-76.486

RECORRENTE: ARAÚJO E PORTO LTDA. (SUCESSORA DE JOSINO ARAÚJO -
FIRMA INDIVIDUAL)R E L A T Ó R I O

ARAÚJO E PORTO LTDA. (SUCESSORA DE JOSINO ARAÚJO - FIRMA INDIVIDUAL), qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado (fls. 67/81) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Montes Claros - MG - (fls. 54/61) que manteve o auto de infração contra ela lavrado (fls. 3/4).

A descrição dos fatos e respectivo enquadramento legal estão vazados nos seguintes termos:

"OMISSÃO DE RECEITAS - Caracterizada pela saída de mercadorias desacobertadas de Notas Fiscais correspondentes, conforme "Termo de Ocorrências" de nº 077827, fl. 5, emitido pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, quitada em 30 de setembro de 1984, diário nº 07, fl. 342 cujos valores apurados não foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda.

Exercício de 1981/Ano-Base 1980, no valor de Cr\$1.455.434

Exercício de 1982/Ano-Base 1981, no valor de Cr\$2.116.259;

e ainda, OMISSÃO DE COMPRAS, caracterizando aquisição de mercadorias, com anterior Omissão de Receitas, no valor de Cr\$47.587, no ano-base de

Acórdão nº 101-76.486

1981, conforme "Termo de Verificação Fiscal", nº 009576, emitido pelo Fisco Estadual de Minas Gerais.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADO
Caracterizado pela Integralização de Capital em "moeda corrente nacional", realizada pelo titular, o Sr. Josino Araújo, sem respaldo em documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, comprobatória da origem e efetividade de ingresso de tais numerários no patrimônio da empresa, conforme abaixo discriminados:

Exercício de 1981/Ano-Base 1980, no valor de..... Cr\$550.000

Exercício de 1982/Ano-Base 1981, no valor de..... Cr\$493.119.

MAJORAÇÃO DO SALDO DEVEDOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA - Caracterizada pela incorreção verificada na soma das contas do Patrimônio Líquido no ano de 1981, com reflexos nos anos subsequentes, conforme demonstrativo em anexo da fl. 7.

Base Tributável em 1981/Exercício 1982
.....Cr\$1.200.000

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO - Caracterizada pela apropriação a título de despesa operacional, de ICM creditado pela aquisição de mercadorias de produtos rurais, digo, de produtores rurais, sob condição de "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA".

Exercício de 1981/Ano-Base 1980, no valor de..... Cr\$25.243,

Exercício de 1982/Ano-Base 1981, no valor de..... Cr\$52.383.

RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL

Exercício 1981/Ano-Base 1980

Lucro Real Declarado.....: Cr\$ 167.862

Valor apurado pela Fiscalização Cr\$2.030.677

Lucro Real..... Cr\$2.208.439

Valor Tributável apurado..... Cr\$2.030.677

Exercício 1982/Ano-Base 1981

Prejuízo Declarado Cr\$1.036.759

Acórdão nº 101-76.486

Valor apurado pela Fiscalização Cr\$3.909.348

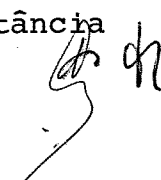
Lucro Real apurado..... Cr\$2.872.589

ENQUADRAMENTO LEGAL: artigos - 157, 167, 181,
182, 183, 347, 348, 356,
357, do RIR, aprovado pe
lo Decreto nº 85.450 de
04.12.80."

Em sua impugnação (fls. 16 a 22), a empresa, em síntese: 1) opõe-se à tributação com base na autuação esta dual, sem qualquer exame por parte do fisco e sobretudo quando a prova emprestada revela-se vaga e imprecisa. Diz ter ha vido um indício apenas que deveria ser melhor investigado a través de exame nas contas específicas e nunca através da con ta Caixa exclusivamente. Cita o Acórdão nº 103-04.526, cuja ementa e parte final do voto do relator transcreve; 2) após considerações sobre a personalidade do Sr. Josino Araújo e dizer que o mesmo era também, à época, produtor rural, não ra ro, supria com os recursos da atividade o Caixa de sua empre sa que, por ser individual, não se preocupava com a comprova ção desses suprimentos. Inobstante, a tributação das parcelas de Cr\$1.455.434 e de Cr\$2.116.259 englobariam, por serem supe riores, os suprimentos de caixa de Cr\$550.000 e de Cr\$493.119; 3) sustenta que o ônus do ICM, imposto ao contribuinte substi tuto, na forma do art. 22 do Regulamento do referido tributo, baixado com o Decreto 18.895, de 19/12/77, é despesa ou custo operacional, normal, usual e necessária e, como tal dedutível, nos termos do art. 225 do RIR/80. Invoca em prol de sua tese o Ac. CSRF/01-0.332/83; 4) concorda com a tributação da par cела de Cr\$1.200.000, considerada a maior na contabilização da Reserva Especial de Capital, no exercício de 1982; e, 5) não acolhidas as suas razões de defesa, requer a realização de pe rícia, indicando desde logo o seu perito, que qualifica.

A perícia foi indeferida (fls. 51) sob o argu mento de que os autos continham os elementos necessários à so lução da lide.

A autoridade julgadora de primeira instância

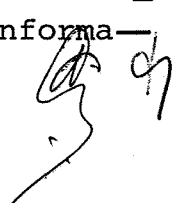


manteve a exigência por entender, em resumo, que: a) uma vez pago o imposto, por receita omitida apurada pela fiscalização estadual, torna-se legítima a cobrança do imposto de renda sobre ela. Igualmente, a omissão de compras evidencia omissão das receitas utilizadas na aquisição; b) o efetivo ingresso no caixa da empresa e a efetiva entrega por subscritores de numerário para integralização de capital devem ser provados com documentos hábeis e idôneos, pois, à falta dessa prova, presume-se que os reursos tiveram origem em receita omitida; c) o valor do ICM assumido por substituição tributária fora creditado no livro próprio e simultaneamente computado a título de despesas justifica a glosa efetuada pela fiscalização.

O julgador sustenta também que a omissão de receita por ausência de documentário fiscal é independente da evidenciada pela falta de comprovação dos suprimentos, e, assim, não existe absorção da última pela primeira.

Diz também o julgador que, quando o fisco estadual menciona verificação na conta Caixa, refere-se a um exame do caixa real, ou seja de cada documento relativo à movimentação de numerário, a cada dia e não a uma verificação do livro Caixa, conforme cópia de fls. 32 a 36. Pelas cópias em questão, assevera ele, constata-se que o livro Caixa somente vem sendo utilizado no final de cada mês, não havendo condição de se identificar a quase totalidade de seus lançamentos, cujo histórico apenas contém a palavra "Diversos".

Na fase recursal (fls. 67/81), alega cerceamento de perícia ou diligência para apuração dos fatos esclarecedores da base de cálculo do tributo, se existisse e nulidade do lançamento por inexistência do fato gerador, apurado por agente revestido de competência legal e com inobservância do disposto nos arts. 142 e 42 do CTN. Sustenta que houve incorreção na afirmativa do agente estadual de que existiu na Contabilidade da fiscalizada, mais precisamente na conta Caixa, saída de mercadorias sem a emissão de documentação fiscal. Os valores informa-



Acórdão nº 101-76.486

dos, afirma, foram presumidos e irregularmente arbitrados pelo autor do feito no pressuposto de que o contribuinte tivesse pago fretes e não os tendo contabilizado, como esclarecem o fiscal e o chefe da AF/II - Janaúba (fls. 82).

A recorrente sustenta também que o ônus da prova da não efetiva entrega do numerário é da Fazenda Pública, sendo nula a convenção em contrário, de acordo com o art. 333 do CPC, e que houve erro de soma na base de cálculo do imposto relativo ao exercício de 1982, que é Cr\$2.820.206 em lugar de Cr\$2.872.589. Cita jurisprudência em favor das teses defendidas, juntando os docs. de fls. 82 a 91 e cópia de publicação de parecer sobre o conceito de firmas individuais (fls. 92). Discorre sobre a prova produzida pelos livros comerciais e diz que o fato de se creditar do ICM pago como contribuinte-substituto não afeta o IR, como consta do voto que embasou o Ac. CSRF/01-0.332, de 01/07/83. Persevera na realização de perícia ou diligência.

Seu recurso é lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

A jurisprudência da Câmara consagra a validade do lançamento do imposto de renda com base em prova produzida pelo fisco estadual. E isto porque os fatos descritos em auto de infração, por conterem declarações prestadas por agente do Poder Público presumem-se verdadeiros até prova em contrário, sobretudo quando o autuado paga a exigência formulada pelo fisco estadual, reconhecendo a exatidão do levantamento efetuado na oportunidade.

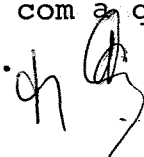
Neste caso, o lançador do crédito tributário não está repassando atribuições, mas tão-somente recolhendo informações contidas num documento produzido pela Fazenda do Estado.

As ilações extraídas desse documento e as suas repercussões no imposto de renda cabem ao agente do fisco federal.

Obviamente que se for apresentada prova em contrário dos fatos descritos no processo estadual ruiará o feito realizado na esfera federal.

Não há assim qualquer infringência aos arts. 142 e 42, do CTN, e ao art. 174 do RIR/80, como afirma a Recorrente.

Também não houve cerceamento do seu direito de defesa e tanto assim é que o contribuinte se defendeu amplamente, em primeira e segunda instâncias, juntando inclusive declaração com a qual pretende demonstrar a improcedência do lançamento.



Acórdão nº 101-76.486

Neste documento, declara o agente que lavrou o auto estadual (fls. 82) "que os saldos credores apresentados em levantamento feito na conta CAIXA de sua contabilidade por esta fiscalização são provenientes de despesas com fretes pagas e não contabilizadas pelo contribuinte, as quais tiveram seus valores atribuídos através da aplicação da tabela de tarifas rodoviárias para o ISTR usada pela fiscalização da Receita Federal conforme valores demonstrados abaixo:" Aduziu ainda o declarante que "Os ditos saldos credores por nós apurados são fatos geradores do Imposto relativo a circulação de mercadorias, e deram origem ao Termo de Ocorrência nº 077.827, de 10 de julho de 1984."

Como se vê, a declaração que teria por propósito esclarecer o que se continha no termo de ocorrências de fls. 5, milita exatamente em desfavor da parte. A declaração compõe com o termo um todo harmônico, a revelar que, a partir das despesas de fretes pagas e não contabilizadas pelo contribuinte, arbitrou, com base na tabela de tarifas rodoviárias do ISTR, utilizadas pela própria Secretaria da Receita Federal, em razão dos fretes pagos, o valor das mercadorias que, de acordo com o termo de fls. 5, saíram sem emissão de notas.

Registre-se que a fiscalização federal ateve-se em considerar como desvio de receitas exatamente os valores apurados pelo fisco estadual por falta de emissão de documentário fiscal, o que, por via de consequência, importa na falta de escrituração, no Diário, das receitas produzidas, com repercussão direta no imposto de renda do período.

E o contribuinte concordou plenamente com a exigência pagando o imposto correspondente em 30/09/84, Diário 07, fls. 342, e cujos valores não foram oferecidos à tributação do imposto de renda (fls. 3).

É, portanto, procedente a tributação das parcelas de Cr\$1.455.434 e de Cr\$2.116.259, nos exercícios de 1981 e de 1982, respectivamente.



Acórdão nº 101-76.486

Esclareça-se que a fiscalização federal não fundamentou a peça básica em saldo credor de Caixa, o que torna es téril qualquer discussão sobre o assunto.

Entretanto, a tributação sobre a parcela de Cr\$47.587, no exercício de 1982, com base no termo de verificação de fls. 6, não pode prosperar porque a fiscalização fundamentou a exigência em desvio de receitas caracterizada por omissão de custos, concluindo que as mesmas foram adquiridas por conta de recursos ocultados à contabilidade.

Neste caso, entende a Câmara que é necessário ser previamente intimado o contribuinte a provar a origem dos recursos empregados na aquisição das mercadorias, e, somente na ausência dessa prova, lançar o imposto correspondente com base em desvio de receitas. Ou ainda, arbitrar o lucro referente a cada mercadoria comprada e vendida sem nota, tributando-o.

As firmas individuais são consideradas empresas individuais (Lei 4.506/64, art. 41, § 1º, "a") e equiparadas, para os efeitos do imposto de renda, às pessoas jurídicas (Dec. lei 1706/79, art. 2º), ficando sujeitas a todas as obrigações inerentes a estas, salvo nos casos expressamente excepcionados na lei fiscal.

A lei fiscal não licencia a empresa individual da obrigação de comprovar a realidade dos suprimentos contabilizados, através da prova da efetiva entrega e da origem dos recursos.

Os autos não deixam dúvida sobre a prática de omissão de receitas na empresa, o que, por si só, já justifica a exigência da fiscalização para que a empresa ou seu titular be neficiado pelo crédito decorrente do suprimento comprovasse a origem externa do recurso. Mais não fora, à fiscalização é se pre dado exigir da parte esclarecimentos e melhor prova sobre determinados registros existentes em sua contabilidade, posto



Acórdão nº 101-76.486

que a esta incumbe manter escrituração regular, cujos lançamentos se apoiem em prova documental adequada (Decreto-lei 486/69, artigos 2º e 4º), velando a lei pelos interesses do comerciante e dos que com ele transacionem, como de terceiros interessados, dentre os quais a Fazenda Pública.

Se a prova que sustenta o lançamento é produzida pelo próprio titular da empresa é de todo razoável que o fisco exija prova hábil e idônea compatível com a operação, pois, como se sabe, a ninguém é dado constituir a própria prova, realidade a que se reduz o documento em que o titular se faz credor da empresa através de empréstimos ou aportes destinados a aumento de capital.

Urge que tais declarações tenham respaldo em outros elementos capazes de confirmar a autenticidade delas, notadamente através de movimento bancário, embora esta forma não esgote o elenco probatório da passagem do numerário do patrimônio do sócio para o da empresa.

A presunção de verdade que a lei assegura aos registros contábeis pressupõe o integral cumprimento das leis comerciais e fiscais sobre a matéria e, dentre eles, o de que a escrita esteja sustentada por documentação hábil e idônea que deve ser conservada em boa ordem enquanto não prescritas as ações pertinentes (RIR/80, arts. 157 a 165).

A ausência dessa prova é um indício que conduz à presunção comum de que os recursos creditados aos sócios tem origem em receitas mantidas à margem da contabilidade, com afronta ao disposto no § 1º do art. 157 do RIR/80, e em poder dos sócios, já sob a forma de lucros distribuídos, e que, mais tarde, voltam à empresa como empréstimos a ela concedidas ou como integralização de aumento de capital.

E com base nesse fato já poderia concluir a autoridade pela omissão de receitas, pois a lei processual brasi-

Acórdão nº 101-76.486

leira permite que a prova se faça por todos os meios admissíveis em direito, bem como os moralmente legítimos (CPC art. 332), sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (Código cit. art. 131 e Decreto nº 70.235/72, art. 29).

Mas, apesar disso, o Decreto-lei nº 1.598/77, em seu art. 12, § 3º, estabeleceu a presunção legal de omissão de receitas quando houver indícios na escrituração nesse sentido e a falta de comprovação adequada do crédito ao administrador, sócio da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, já é elemento indiciador do desvio de receitas. Em outras palavras, o próprio registro de suprimento não comprovado já serve de indício para a ilação extraída pela lei.

Como a presunção é "juris tantum" poderá a parte provar a efetividade da entrega e a origem externa dos recursos. Para tanto, deverá juntar documentos hábeis e idêneos, coincidentes em datas e valores, como exigem a administração fiscal e a jurisprudência administrativa.

Na espécie, a suplicante procura demonstrar a origem externa com base em sua própria escrita e em declaração pelo próprio titular prestada sem suporte em qualquer prova da passagem do numerário do patrimônio da pessoa física para o do empreendimento, o que deixa sem respaldo a sua alegação que, como antes da impugnação, continua a se estribar em documentação produzida pela empresa e seu titular, partes interessadas diretamente na comprovação do fato alegado. Como se sabe a ninguém é dado instituir o próprio título, já o diz o brocardo latino "NEMO SIBI TITULUM CONSTITUIT" e, portanto, necessário seria que a prova se estribasse em documentos produzidos por terceiros como, v.g., extrato de conta-corrente bancária, declarações bancárias, de outras empresas, ou que tenham correspondência na contabilidade, elenco que não esgota as formas possíveis de comprovação.

Os documentos anexados apenas provam a capaci



Acórdão nº 101-76.486

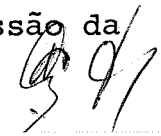
dade financeira do supridor sem que necessariamente o suprimento tenha sido realizado, não atendendo à exigência legal de prova da efetividade da entrega e da origem dos recursos (Dec. lei 1.598/77, art. 7º, § 3º). Não provada sequer a efetiva entrega, não se pode acolher a afirmação de que determinada receita auferida pelo sócio tenha sido a origem do suprimento, por falta do liame que existe entre o recurso e o mútuo cuja existência se proclama.

O § 3º do art. 12 do Dec. lei 1.598/77 não exclui a empresa individual da comprovação exigida; ao contrário, é expresso nesse sentido.

Diz o citado § 3º:

"§3º - 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 oferecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

Não procede tampouco o argumento de que a omissão de receitas evidenciada pela saída de mercadorias sem nota-fiscal, no mesmo período-base compreenderia os desvios evidenciados por suprimentos de caixa, sem prova convincente de que os recursos apropriados na primeira infração tenham retornado à empresa como suprimentos ao Caixa, uma vez que as infrações são inteiramente distintas e coexistem perfeitamente. Ademais, se a segunda infração se caracteriza exatamente por falta de comprovação do aporte, como identificá-las? Se essa prova fosse produzida, realmente não haveria o desvio de receitas por suprimentos de caixa não comprovados. Mas, como isso não ocorreu, limitando-se a empresa a afirmar a origem dos recursos sem comprová-lo, a segunda infração persiste, já que tem conotação própria. A afirmativa, vale apenas como uma confissão da



Acórdão nº 101-76.486

ocorrência da primeira irregularidade.

Sobre a apropriação, a título de despesa operacional, de ICM creditado pela aquisição de mercadorias de produtores rurais, a matéria, inicialmente controvertida nesta Câmara, teve solução uniformizada pelo entendimento expresso no Ac. CSRF/01-0.322, referido pela defesa. Não somente quanto à dedutibilidade do custo, como também quanto a irrelevância de ter sido aproveitado o crédito do ICM por parte do adquirente das mercadorias.

Ao ensejo, solicito à Secretaria desta Câmara juntar ao processo cópia do voto do relator que embasou aquele acórdão.

Outrossim, esclareça-se que não houve erro na soma da base de cálculo do exercício de 1982, constante das fls. 4. A diferença apontada pela recorrente decorre de não ter ela considerado a parcela de Cr\$52.383, correspondente à "Redução indevida de lucro por apropriação do valor do ICM, no exercício de 1982 (fls. 4, parte superior).

A perícia ou diligência pretendida é realmente desnecessária, por conterem os autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

Apesar de acolher a exigência sobre a majoração de saldo devedor da correção monetária, não recolheu a suplicante o crédito tributário correspondente.

Assim, nesta ordem de considerações, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir as parcelas de Cr\$25.243 e de Cr\$99.970 (Cr\$47.587 + 52.383) das bases de cálculo dos exercícios de 1981 e de 1982, respectivamente.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR