



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

CLEO4

Processo nº : 13706.001040/2002-43  
Recurso nº : 129.769  
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.1996 e 1997  
Recorrente : CARFRANCE LTDA.  
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE/MG.  
Sessão de : 22 DE MAIO DE 2002  
Acórdão nº : 107-06.639

IRPJ-ADIANTAMENTOS DE CLIENTES. EXIGIBILIDADE E ATIVO DISPONÍVEL. CONTABILIZAÇÃO. EXIGÊNCIA. OMISSÃO DE RECEITA POR PASSIVO FICTÍCIO. ERRO NA CARACTERIZAÇÃO DO ILÍCITO. Os adiantamentos de clientes sob a forma de numerários a crédito de exigibilidades – ambos devidamente contabilizados – não podem enleiar-se nas obrigações já pagas e não-baixadas. A omissão de receita não se confunde com fatos devidamente contabilizados e com contas passivas e ativas próprias harmonicamente equilibradas.

IRPJ. ADIANTAMENTOS NÃO-BAIXADOS DE CLIENTES. OMISSÃO DE RECEITAS. INDÍCIOS. INVESTIGAÇÃO. SUPERFICIALIDADE. Os adiantamentos não-baixados de recursos podem indiciar - cumulativamente ou não - a hipótese de omissão de receita por vendas não-escrituradas, omissão no registro de compras, existência de notas fiscais irregulares de vendas ou existência de contabilidade paralela, entre outras. A investigação superficial ao impor a exigência com arimo em passivo não-baixado, desprezando-se os adiantamentos incontroversos de numerários recebidos e contabilizados, transforma o indício em ilícito; o ilícito, em indício.

IRPJ. PASSIVO INEXISTENTE E PASSIVO NÃO-COMPROVADO. DISTINÇÃO. Não há passivo inexistente. Admiti-lo implicaria conceber a inexistência de obrigações levadas a débito de resultado e a crédito de passivo igualmente não-existente. Ter-se-á, como corolário, inusitada e paradoxalmente, a concepção de uma obrigação sem conteúdo acordada a prazo. Vale dizer: aceitar semelhante tese implicaria glorificar o absurdo paralogismo que emprestaria ao dispêndio de recursos oriundos do *caixa dois* a destinação de solver despesas - ainda em data futura - havidas como inexistentes em benefício do mesmo *caixa dois* de onde os recursos provieram.

IRPJ. ITENS CONSTANTES DO REGISTRO DE INVENTÁRIO. MAJORAÇÃO DE VALORES. RECONHECIMENTO COMPROVADO NO EXERCÍCIO SEGUINTE. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA. A redução dos valores dos estoques finais e devidamente reconhecidos subseqüentemente motiva a infração sob a égide de aumento indevido dos custos do exercício, por subavaliação dos respectivos estoques. A existência de prejuízos fiscais

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

consecutivos nos anos-calendário seguintes pode afastar a hipótese do instituto da postergação tributária, mas não terá o condão de transformar a subavaliação em omissão de receita operacional.

**IRPJ.REGISTRO DE INVENTÁRIO. REDUÇÃO FÍSICA DOS ITENS E MAJORAÇÃO DE VALORES. DUALIDADE.** A redução física proposital dos estoques implica superavaliação dos itens finais de custo. Indicia a presença de omissão de receitas por omissão de vendas. Contrário senso, a redução dos valores, sem alteração do seu quantitativo, não se faz sem a necessária subavaliação, a qual objetiva compatibilizar as unidades físicas ao montante financeiro contabilizado ao cabo do período-base. Indicia a prática de omissão de receita por omissão no registro de compras.


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

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

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, (SUPLENTE CONVOCADO), EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT(SUPLENTE CONVOCADO) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente o conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES. 

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

Recurso nº : 129.769  
Recorrente : CARFRANCE LTDA.

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

CARFRANCE LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG., (fls. 41/65), que concedeu provimento parcial ao ato impugnativo.

### II – ACUSAÇÃO.

#### a) Auto de Infração do Imposto Renda Pessoa Jurídica

De acordo com as fls. 02 e seguintes e o Termo de Verificação Fiscal, o crédito tributário lançado e exigível decorre de omissões de receitas caracterizadas por: 01) Passivo Fictício por falta de comprovação de contas analíticas credoras inseridas na conta clientes no ano-calendário de 1995, tendo em vista tratar-se de veículos já conferidos aos seus adquirentes, sem que os respectivos bens tenham sido baixados. Enquadramento legal: arts. 249, incisos II,251 e parágrafo único, 279,281, inciso III do RIR/99. Art. 43, §§ 2.º e 4.º da Lei n.º 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Lei n.º 9.064/95; e 02) diferenças apuradas entre os valores dos estoques constantes do Livro Registro de Inventário e os escriturados contabilmente e reproduzidos na Declaração de Rendimentos/PJ. do ano-calendário de 1996. Enquadramento legal: arts. 249, incisos II,251 e parágrafo único, 261, 274,279 e 289 do RIR/99. Art. 24 da Lei n.º 9.249/95.

#### b) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO.

Fls. 09/12, decorre da exigência principal. Enquadramento legal às fls. 

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

c) IR-FONTE – fls. 13/16. Enq. Legal: art.739 do RIR/94 e art. 62 da Lei n.º 8.981/95; art. 44 da Lei n.º 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Lei n.º 9.064/95.

d) COFINS – fls. 17/20. Enq. Legal às fls. 18.

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 19.04.1999, apresentou a sua defesa em 19.05.1999, conforme fls. 28/40. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:

*Preliminarmente comenta que a quantia exigida é absurda, visto que infinitamente superior às reais dimensões econômicas da empresa. Afirma que por meio de um único instrumento de impugnação está a contestar os fundamentos factuais e jurídicos de todos os lançamentos de tributos contidos no processo, uma vez que as infrações acham-se descritas num único termo de verificação fiscal. Saliencia que o conteúdo litigioso do processo se cinge à produção de provas, pois não há questão de direito por discutir, senão que hão de se elucidar apenas duas questões de prova.*

*A primeira questão de prova é relativa à primeira imputação fiscal descrita no auto de infração de imposto de renda da pessoa jurídica e tem que ver com o fato de a autuada não ter podido justificar o total dos saldos credores que as contas analíticas de clientes apresentavam em 31 de dezembro de 1995. Assevera que o fisco, aplicando apenas raciocínio parcialmente correto, concluiu que tais contas não poderiam apresentar saldos credores, uma vez que tais saldos denotariam a prática de adiantamentos de valores por parte dos adquirentes de carros sem que estes bens lhes fossem entregues. A própria fiscalização admitiu que, do valor global, apenas R\$ 9.115.580,46 deveria ser comprovado, após o exame de um conjunto de documentos que comprovavam parte dos saldos credores das contas clientes. A impugnante, no curso da fiscalização, já esclarecera que a existência de saldos credores nas contas clientes se deve ao fato de o sistema de processamento de dados adotado ser incapaz de alocar corretamente os registros contábeis nas contas devidas. Anexa planilha demonstrativa que acompanha uma das respostas da autuada à fiscalização.*

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

O computador, segundo a impugnante, ao se deparar com uma venda de veículo, abria uma conta automaticamente para aquele cliente; mas, por ocasião do pagamento dos valores respectivos ( que podiam ser feitos tanto em nome do próprio cliente quanto no nome de outra pessoa física – seu cônjuge, por exemplo – ou do banco que lhe financiava a compra ), o computador abria outra conta, em vez de efetuar os lançamentos na conta primitiva. Argumenta que, embora este procedimento fosse reprovável, não pode fundamentar lançamento fiscal nenhum, visto que não implica omissão de receita: antes decorre duma distorção corriqueira gerada pela contabilidade de processamento de dados. Assevera que, em momento algum, houve omissão de receita, já que todos os valores foram escriturados, consoante comprovado pela autuada, parcialmente, por ocasião da fiscalização, mas totalmente na presente impugnação. Afirma ter anexado à impugnação nova planilha, idêntica à apresentada em 31.03.1999, aceita como verídica pela fiscalização, e que comprova a inexistência de saldos credores em outro tanto das contas analíticas de clientes.

Protesta carrear aos autos, no prazo de trinta dias, mais documentos que comprovariam a regularidade da escrituração do restante das contas clientes com saldos credores no ano de 1995. A propósito deste prazo para apresentar novas provas, que expressamente requer à autoridade julgadora, argumenta que o caso vertente configura motivo e força maior, o que dá azo à aplicação do art. 16, §4.º do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Critica a fiscalização por esta ter-se recusado a adotar o método da amostragem na execução de seu mister, contrariando a prática comum quando se está diante de um grande volume de papéis.

No curso da fiscalização, prossegue, a empresa logrou comprovar sua alegação de que ocorriam falhas na alocação dos valores nas diversas contas analíticas de clientes. Estas provas poderiam ter sido obtidas pela própria fiscalização, pois dispunha ela de toda a documentação contábil e fiscal. Prevaleceu a lei do menor esforço. Lamenta que a fiscalização requereu à empresa que comprovasse a inexistência de todos os saldos, mediante a juntada dos lançamentos e documentos emitidos. Isto não se justifica à luz da boa técnica de auditoria. Acrescenta que o

Primeiro Conselho de Contribuintes possui jurisprudência mansa e pacífica no sentido

*de acatamento do método de amostragem. Assinala que a recusa da fiscalização em adotar tal técnica, além de prejudicar à empresa, cria estorvo desnecessário à autoridade julgadora. Requer, desde já, caso reste alguma dúvida acerca da comprovação da inexistência de saldos credores, a promoção de diligência.*

*No que se refere ao segundo item da autuação do IRPJ, a impugnante objeta que os autores do feito cometeram dúplice erro, porque se equivocaram ao conceituá-la e ao fazer-lhe o enquadramento legal. Ocorre que os automóveis usados a que os autores do feito se referem como ausentes do estoque da empresa em 31 de dezembro de 1996 deveriam gerar postergação do pagamento do imposto, e nunca omissão de receitas. A própria fiscalização afirmou que os carros por ela relacionados foram vendidos no ano seguinte ao que se escriturou o inventário examinado. Para comprovar o seu argumento, a impugnante anexa o texto do Parecer Normativo COSIT n.º 2, de 28 de agosto de 1996, cujo teor condiz exatamente com a sua opinião. Explana que se aplicada a legislação mencionada nesse parecer normativo ( o Decreto-lei n.º 1.598, de 1977 ) teria sido forçoso deduzir do imposto lançado pela fiscalização o imposto pago pela autuada em 1997, uma vez que decorrente da presença dos mesmos carros em seu estoque neste último ano.*

*Renova o pedido de prorrogação de prazo para a juntada de mais documentos. Requer, ainda, o cancelamento de todas as exigências fiscais, em face da existência de documentos que comprovam que não é infração o que fora descrito no lançamento fiscal.*

*Em 21 de junho de 1999 aditou a sua defesa o termo de folhas 296 a 297, o qual lhe serviu para carrear aos autos os documentos que professara juntar nos termos da peça impugnativa original. Para este ato obteve a anuência da autoridade julgadora, consoante despacho de folhas 295. Afirma que a planilha e documentos juntados é prova que não houve nenhuma omissão de receita. Repete as explicações expendidas na peça original e põe-se à disposição da autoridade julgadora para quaisquer esclarecimentos ou diligências que se afigurarem necessárias. Requer, enfim, a juntada dos novos documentos e protesta pela realização de diligências caso a medida seja julgada necessária.*

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

Às fls. 41/65, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 1.155, de 29.06.2001, assim sintetizada em sua ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Exercício: 1996, 1997.*

*OMISSÃO DE RECEITA – PASSIVO FICTÍCIO – Sujeita-se à tributação como omissão de receita o valor de obrigações constantes das demonstrações financeiras cuja efetiva existência ou exigibilidade o contribuinte não logra comprovar.*

*OMISSÃO DE RECEITA – DIFERENÇA DE ESTOQUE FINAL – Sujeita-se à tributação integral a diferença entre o valor do estoque final apurado de acordo com os registros do livro registro de inventário e o valor informado na declaração. A tributação como postergação indevida do pagamento do imposto somente é cabível quando efetivamente ocorre pagamento do imposto no exercício para cujo resultado a diferença em causa é postergada.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE PARA O PIS – Deve-se subtrair do crédito tributário lançado de contribuição para o PIS a parte referente a fatos geradores ocorridos entre 1.º de outubro de 1995 a 29 de fevereiro de 1996 e que tenham resultado da aplicação da Medida Provisória n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995.*

#### V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Cientificada em 18 de dezembro de 2001, por via postal (AR de fls. 68 ), apresentou o seu recurso voluntário em 16 de janeiro de 2002, conforme descrito às fls. 69/84.

#### VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz as mesmas razões já desfiadas em sua peça vestibular. Aduz, entretanto, o que se segue:

assevera a autoridade recorrida que a litigante deixou de apresentar as notas fiscais de venda de inúmeros veículos e que por isso mesmo devem tais vendas serem glosadas quanto à sua comprovação. É estapafúrdia a asserção de que a empresa pode ter feito venda de veículos sem emissão da nota fiscal respectiva. Todos, absolutamente todos nós, sabemos que é impossível vender-se um automóvel estrangeiro sem emissão de nota fiscal ( todos os automóveis da marca Citroen vendidos em 1995 e 1996 eram estrangeiros), uma vez que sem o referido documento tais automóveis não seriam emplacados em nenhum DETRAN do país, nem mesmo

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

seriam inscritos no RENAVAN ( Cadastro de veículos ). Se as notas fiscais não foram localizadas, impunha-se uma diligência para se apurar tal fato. A decisão, tal como fora feita, destoa da orientação processual e legal adotada pelo direito pátrio e fere os princípios constitucionais do devido processo legal e do contraditório.

Ainda com o nítido escopo de ampliar a fiscalização, acrescentou a autoridade singular novas exigências ao invés de julgar a impugnação. A inovação, já atingida pela preclusão, consubstancia-se em quinze novos e inéditos critérios de fiscalização dos documentos juntados aos autos pela Recorrente; critérios, esses, que não chegaram sequer ao conhecimento da empresa fiscalizada em nenhum momento anterior, nem tampouco foram usados pelos fiscais durante o procedimento de fiscalização. Realizou, portanto, a autoridade julgadora um novo trabalho de fiscalização – fato que colide com as normas processuais que disciplinam o Processo Administrativo Fiscal e importam, de imediato, na mudança indevida dos critérios jurídicos utilizados pelo fisco ao realizar o lançamento.

Da forma como foi elaborada a decisão ora recorrida, tem-se a impressão nítida de que a Recorrente atenderia a fiscalização quanto às provas, mas não atenderia à autoridade julgadora. A falha, a nosso ver, decorreu do fato de que, diante da documentação volumosa apresentada em primeira instância, não quis a autoridade julgadora baixar o processo em diligência, o que daria a oportunidade à Recorrente juntar todos os documentos que fossem solicitados pela fiscalização. Ao contrário, preferiu a autoridade recorrida acusar a Recorrente do longo tempo que a mesma teve, durante a fiscalização, para realizar a prova necessária, esquecida ela de que gastou um tempo ainda muito maior para julgar o feito e notificar o interessado.

Impõe-se, diante dos fatos narrados, salvo melhor juízo, seja anulada a decisão de primeira instância para que, uma vez realizada uma diligência fiscal saneadora, possa ser comprovado que, apesar de haver um comprador e um proprietário final do veículo, os recursos relativos à venda advieram de uma única pessoa ou empresa. Afinal, é mais comum e corriqueiro no mercado de automóveis que o comprador inicial do veículo, isto é, aquela pessoa que inicia o processo de compra e paga o carro não seja o mesmo que surgirá como proprietário final do mesmo. Na situação descrita, a nota fiscal terá como beneficiário o proprietário do veículo, em nome de quem será o mesmo emplacado, e não coincidirá, quanto aos

nomes, com a contabilização inicial dos pagamentos feitos, tendo em vista a falha do computador já descrita no presente recurso.

No que diz respeito à segunda infração apontada pela fiscalização, entende a recorrente que, a despeito de ter apurado, no exercício seguinte à infração, um prejuízo fiscal, deixando de recolher imposto de renda, deve ser considerado também o fato de que, no exercício em que houve o cometimento da infração, apurou a empresa, de forma idêntica, um prejuízo fiscal. Assim, de acordo com a melhor jurisprudência, deveria a fiscalização ter feito a escrita da recorrente, no que se refere à apuração do lucro real.

Ao final, requer, ainda, sejam compensados os prejuízos fiscais de 1995 e 1996, além dos prejuízos acumulados até aqueles anos-calendário, com as bases de cálculo positivas obtidas pela fiscalização naqueles anos-calendário; anulada a decisão recorrida em face do que já fora dissertado; ou seja baixado o processo em diligência para exame das provas acostadas aos autos.

#### VII – AS RAZÕES RECURSAIS ADITIVAS

As fls. 167/189, em grau de preliminar, argüi a recorrente erro na identificação do período-base de apuração, não obstante tal alegação fora de prazo, entretanto trata-se de questão de ordem pública, insuscetível de preclusão, nos precisos termos do art. 301 do Código de Processo Civil. Arrima-se em várias decisões administrativas.

A empresa, conforme consta dos autos, no ano-calendário de 1995 era optante pelo lucro real mensal, para o ano-calendário de 1996 passou a ser optante pelo lucro real anual. Como lastro potencial para a tributação mensal dos fatos geradores ocorridos, o aspecto econômico está atrelado à natureza e às circunstâncias materiais dos fatos relatados. O juízo de valor quanto à manutenção do passivo fictício está ligado à análise dos sinais de venda recebidos de clientes, para entrega futura dos carros, conforme as notas fiscais de saída. A materialidade estaria configurada pela existência da conta credora dos clientes, em 31.12.1995, que não tiveram seus carros entregues comprovados pelas notas de venda, logo o passivo era "fictício" pela não-comprovação da existência da obrigação da revendedora ( o exigível ); a temporalidade na data do ingresso do numerário recebido de cada cliente a título de antecipação

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

(sinal ) de pagamento; como evidência material a diferença na contabilização dos ingressos ( recebimentos dos sinais) e das saídas regulares ( entrega dos carros ) tidas não-ocorridas. O aspecto temporal estaria caracterizado nas datas consignadas na contabilidade.

No que respeita à divergência existente entre o saldo do estoque de carros usados informado no balanço patrimonial e aquele existente no Livro Registro de Inventário, o aspecto material seria a existência, com o respectivo lançamento contábil, da nota de entrada de cada veículo no estoque e o saldo comprovado no final em cada mês, conforme o balanço de suspensão/redução; o aspecto material estaria caracterizado nas datas das notas de entrada e as notas fiscais de venda, porque na realidade o saldo constante de cada balanço de suspensão/redução mensal era menor do que aquele mantido no LRI. Junta, sob a égide dos Anexos I e II, respectivamente os documentos comprobatórios sob a sua opção de lucro nos anos-calendário em destaque. Não pode o Fisco, unilateralmente, alterar o período de apuração pelo qual optou o contribuinte, no exercício de seu direito legal.

Alega que a tributação em separado ofende os cânones legais e a jurisprudência administrativa que colaciona.

Que as contas credoras tiveram o seu nascimento em 1994. O Fisco, inadvertidamente, ao apropriar as referidas contas em 31.12.1995, esqueceu-se de subtrair da exigência, o equivalente gerado em 1994. Dessa forma, o açodamento da fiscalização fez com que se exigisse tributo pertencente a período-base não-contemplado no ente acusatório. Colige o Anexo III, informando os respectivos saldos consoante a sua geração. Não se considerou o saldo credor inicial da respectiva conta.

Pela leitura da peça decisória, conclui-se que as Autoridades Fazendárias estavam tratando a infração de passivo inexistente – e não de fictício. É sabido que o suporte fático de cada infração tem pressupostos específicos. Todo o esforço da autoridade recorrida foi no sentido de tentar comprovar a inexistência das obrigações. Quer-se dizer: não havia credor certo porque se comprovou a ilegitimidade dos lançamentos, uma vez que – no entender da fiscalização – nos casos impugnados os carros nunca foram entregues àquelas pessoas e, sim a outras que nada tinham a ver com os lançamentos contábeis ( por vários motivos demonstrados pela própria r.

decisão recorrida ).

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

Há de se estabelecer os liames entre passivo fictício e passivo inexistente. O primeiro, tratado como omissão de receita, tendo em vista as obrigações com terceiros pagas e não-baixas. A sua não-baixa repousa no fato de a conta caixa contabilizada não suportar, nas épocas próprias, o registro de tal dispêndio. A satisfação dessas obrigações encontram correspondência com recursos acantoados à margem da escrita regular, decorrentes de omissões de receitas anteriormente perpetradas. Já o passivo inexistente tem uma tipicidade legal própria. Tal fato se deve a um raciocínio singelo: se não há credor ( por ser inexistente ) não haverá dispêndio em benefício de terceiros. Se não ocorrer essa espécie de dispêndio, afasta-se, por conseguinte, a hipótese de débil saldo de caixa para suportar tais gastos – que não houvera nas épocas próprias. Trata-se, em resumo, de obrigação inexistente a crédito da conta clientes. Ou seja: redução indevida do lucro do exercício, com repercussão tão-somente no tributo IRPJ. E, para este último, o permissivo legal só se fundou com a edição do art. 40 da Lei n.º 9.430/96. Não obstante, inaceitável o enquadramento legal ao impor como infringente o art. 281, inciso III do RIR/99 – exatamente o artigo 40 da Lei n.º 9.430/96, em ofensa ao art. 105 do Código Tributário Nacional ( CTN ).

No que se refere ao segundo item acusatório, se infração houve, deveria ser exigido tributo, mensalmente – e não anual. Como omissão de receita, a acusação peca pela impropriedade fática e jurídica. Não houve qualquer dúvida neste auto, desde a acusação e confirmada pela decisão guerreada [( fls. 312 do processo ( Recurso voluntário ) ] , de que os carros tiveram a sua entrada registrada no ano-calendário de 1996; a sua venda, no ano-calendário de 1997. A conceituação de tal anomalia como se omissão de receita fosse, contraria os conceitos encerrados por tal tipicidade infracional. Sob o signo do Anexo IV junta expediente completo de cada veículo questionado. É insofismável que os veículos impugnados foram alienados em 1997. Dessa forma, sob um mesmo fato não pode haver dupla tributação.

Em relação à tributação reflexa, assevera, após digressão, que se deva dar a elas o mesmo destino da exigência principal. No que se refere ao IRRF, amparado no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, agrega ementas de decisões administrativas que dão à exigência a natureza de penalidade. E, como tal, com arrimo nos arts. 106 e 112 do CTN, deve-se a ela dar o tratamento prescrito pelos arts. 106 e 112 do CTN, em face da revogação do art. 44 pelo art. 24 da Lei n.º 9.249/95.

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

#### VIII – O DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 86/87 relaciona bens e direitos de seu patrimônio, em consonância com a IN/SRF/STN/SFC n.º 26, de 6 de março de 2001 –Anexo I, e devidamente acolhidos pela Autoridade Fiscal, conforme despacho de fls. 164, *in fine*.

#### IX – DO MEMORIAL

Apresenta memorial, no qual elenca outros argumentos acerca das exigências, as quais foram lidas em plenário. Suscita ao senhor Presidente da Câmara que o respectivo memorial passe a integrar os presentes autos.

 É o Relatório. 

## VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

### I – ASPECTOS PRELIMINARES

I.1 - Inovação, ao elencar novos quinze e inéditos critérios de fiscalização dos documentos juntados aos autos pela Recorrente.

Não assiste razão à recorrente. A lista elaborada pela digna Autoridade recorrida teve por escopo apenas sustentar a sua sentença, conquanto o seu tecido deixa entrever técnicas de auditoria que, se levadas a termo pelos Agentes fiscais, por certo tipificariam, sem quaisquer lesões, melhor exigência. É bem verdade que alguns itens elencados apontam para uma direção legal oposta. Porém a diligente Autoridade recorrida dela não se valeu para alterar o conteúdo acusatório ou para agravar a imputação fiscal; apenas rechaçou ditos documentos como lastreadores comprobatórios dos adiantamentos perpetrados.

### I.2 – Recusa ao pleito de diligência fiscal

É consabido que não há qualquer impeditivo às ações da autuada no sentido de carrear para o Processo Administrativo Fiscal, enquanto não decidido em instância última, e sem precluir do seu direito, elementos de provas ou razões e fatos expressos, não obstante a tranca tênue das prescrições da Lei nº 9.532/97, art. 67, § 5º e § 6º. Sem falar na sustentação oral plenária, precedida, no mais das vezes, de memorial expresso da lavra da recorrente, que visa, previamente, dar publicidade aos demais pares da câmara de julgamento dos aspectos de prova e de matéria de direito

que devam nortear os desfechos, na ótica da recorrente, ainda que não possam inovar as peças contestatórias já apresentadas.

Por outro lado, não houve qualquer preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório, mormente quando se constata pela leitura do Relatório evidência de que todas as matérias infligidas foram enfrentadas, à saciedade, pela insurgente.

Estou convencido que andou certa a ilustre Autoridade Julgadora ao denegar o referido pleito. Não diferente é a posição desse relator.

## II – MÉRITO

### II.1 – Passivo Fictício

É consabido que o passivo fictício (do gênero das presunções *juris tantum*) tem como centro nuclear um descompasso – temporal e valorativo –, entre a subtração de receitas operacionais e o reconhecimento dos gastos a título de custos ou despesas, na outra ponta.

Em outras palavras, trata-se de adimplemento inadiável de obrigações - que conferem ao seu autor a apropriação de créditos a recuperar do ICMS ou do IPI - com recursos hauridos do denominado *caixa dois*, motivado pela fragilidade dos saldos da conta caixa contabilizados.

Portanto, o termo fictício deve aqui ser entendido como liquidação não-baixada oriunda de ingressos de numerários cuja origem jamais fora declarada pelos seus detentores, inexistindo, conseqüentemente, prova de que tais recursos tenham sido tributados na pessoa física do sócio/administrador que os detinha. Revela-se, importa sublinhar, retorno de numerários à sombra de registro contábil, ainda que não integral, necessariamente, sob a forma de dispêndios visando a manutenção da fonte produtora. Conclui-se, de forma indiscutível, que o retorno de receitas, ainda que não plenamente – reprise-se -, antes subtraídas, foram efetivamente consumidas na liquidação das obrigações da empresa. Portanto em nenhum momento poder-se-ia admitir liquidação das exigibilidades a crédito da conta caixa, em face da sua debilidade de liquidez – sublinhe-se. Seria inconcebível - inimaginável - que, com saldo no limite de credor, a empresa ainda pudesse retirar alguma verba para liquidar as

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

suas obrigações; salvo se, por ficção, admitirmos que do nada possa se tirar algo que não seja nada.

A escrituração dos pagamentos, sempre ulterior, ficará no aguardo do melhor desempenho do caixa contabilizado da empresa – até então debilitado pelas iterativas omissões pretéritas de receita, reitera-se. Daí, com fundadas razões, a existência de obrigações liquidadas em um determinado exercício e só reconhecidas, contabilmente, em outros. E esse reconhecimento na escrituração, continuamente exigirá manobras dissimuladoras fragilmente protegidas por rotos agasalhos incapazes de acobertarem os sucessivos “estouros” de caixa desnudados pelas obrigações quando alocadas nas datas pertinentes.

Montado esse cenário prévio, interroga-se: em que se baseia a presente acusação? Pela leitura dos autos, o Fisco entendeu que os créditos - por adiantamento efetivo de numerário - não-baixados de clientes, e não justificados pela empresa ( a exemplo de entrega do correspondente veículo ), constitui omissão de receita pela ocorrência do denominado passivo fictício.

Observa-se que a contrapartida dos lançamentos de tais adiantamentos elegeu sempre a conta disponível ( Bancos conta Movimento ) sob o código “1.1.1.03.0001”, conforme se retira de fls. 30/70 do processo administrativo fiscal sob o n.º 10680.005081/99-07 e os documentos acostados nos anexos do mesmo processo relativo ao Recurso de Ofício. E mais: o Fisco, em momento algum infirmou ou contraditou a respectiva conta bancária e a efetiva entrega daqueles numerários ao disponível da empresa – antes confirmou-as sem alusão a quaisquer vazamentos ou desvios de finalidade. Inferiu, entretanto, que os veículos que com os adiantamentos de numerários se correspondiam já houvera sido entregues aos seus destinatários.

É iniludível que a tipicidade erigida pelo Fisco é equívoca. Se a cada conta de adiantamento se correlaciona - por igual magnitude - o ativo disponível, observar-se-á uma perfeita identidade da equação patrimonial por conta desses eventos. O passivo fictício, conforme demonstrado, evidencia-se por obrigações já pagas – não com os recursos havidos do disponível contabilizado – mas com recursos do “caixa dois” que, de forma recorrente, acodem a empresa em sua crise de liquidez.

Vale dizer: a infração resta configurada em face de o montante das obrigações mantidas no circulante não guardarem correlação com os lançamentos a crédito da conta caixa – esta artificialmente mantida em patamares constantes em relação aos títulos adimplidos e não-baixados. A sua tipicidade não se revela salvo por um desequilíbrio da equação patrimonial com assinalada carga redutora do patrimônio da entidade.

Na acusação presente não se vislumbra a realização de obrigações já pagas, mas adiantamentos perfeitamente caracterizados no ativo disponível da empresa. Contrário senso, o que não se verifica por conta dos lançamentos em debate é crise de liquidez ou iminente saldo credor de caixa, tendo em vista que os recursos carreados ao disponível garantem a saúde da conta sob análise. Há equilíbrio, sem vazões, infere-se, neste particular.

A se julgar pelo extenuante e diligente trabalho da Autoridade recorrida, às fls. 51 e seguintes, faltou aos Auditores o aprofundamento da questão, a exemplo do que fizera, na tentativa de salvar o lançamento, a ilustrada e lúcida Decisão combatida, renova-se.

Pela leitura dos quinze motivos elencados em que se baseou a peça decisória para não acolher os documentos de venda ofertados pela litigante, observa-se um coquetel de possibilidades indiciárias isoladas ou concorrentes apontando possíveis e diferentes ilícitos, que vão desde presumíveis receitas de vendas não-escrituradas, subfaturamento etc., até a infração denominada omissão no registro de compras. Quedou-se sem resposta, lamentavelmente, a incongruência documental pertinente. Curioso que a digna Autoridade Monocrática aceitou tão-somente a comprovação, escorando-se meramente nas notas fiscais de venda, sem se preocupar com a contabilização dessas mesmas vendas – fato que exigiria escrituração a débito de clientes e a crédito de receita do exercício. A apresentação das notas fiscais, por si só, não implica reconhecimento da receita operacional – essa, à luz do dia, um pilar da evasão pela qual se debate esse voto condutor, mas que quedou-se ao largo de quaisquer investigações.

Não menos curioso que o Fisco não elaborou uma conjugação entre os veículos adquiridos ( novos e usados ), com os constantes do inventário inicial; os existentes no Registro de Inventário físico final e os adquiridos pelos clientes da

contribuinte, mês-a-mês, mormente em face de os bens sob análise serem específicos e, por esse motivo enfeixarem fáceis aferição e correlação. Por certo esse levantamento apontaria para a existência de omissão no registro de compras, e não-descartável emissão de nota fiscal irregular de venda por uma razão bem singela: se houve a tradição dos veículos, no ano-calendário sob análise, por qual motivo não foi possível materializar, formalmente, tal entrega? Se a equação dos estoques está correta, como compatibilizar a entrega dos veículos com os adiantamentos pendentes? Se o resultado do exercício não recebeu quaisquer débitos a crédito da conta estoques, não houve, por igual, qualquer evasão tributária. Se ocorrente essa hipótese, qual a motivação da litigante para não ofertar as provas requeridas pelo Fisco, ainda que os ônus sobre ela não recaísse?

Estou convencido que um levantamento fiscal mais abrangente também poderia denunciar compras não-registradas compatíveis com vendas não-escrituradas e/ou escrituradas a menor. Essas são questões que não foram respondidas pelo Fisco, para melhor, pontual e precisa definição do latente ilícito.

Em benefício de uma síntese, fixa-se que não se pode cognominar de omissão de receita o passivo fictício revelado pelo art. 281 do RIR/99, quando se tem, de forma clara, correspondente entrada de recursos, em data e valor coincidentes.

O lançamento a débito de bancos e a crédito de clientes/adiantamentos não merece quaisquer reparos. Uma outra perna do ciclo contábil – não averiguada – exigiria lançamento a débito de clientes/adiantamentos e a crédito da conta Receita de Venda Operacional. Por fim, o outro pilar de sustentação contábil exigiria - em concomitância com o anterior ou em momento próximo – a baixa dos estoques dos respectivos veículos a débito de resultado.

Não comprovados esses registros, a hipótese remeteria a proposição da exigência fiscal sob o pálio de omissão de receitas por falta no registro de compras, ainda que subsistente com a infração receita de venda operacional não-escriturada.

**Em síntese: no caso presente, tal como fora proposto, o Passivo Fictício é um indício; o indício o ilícito.**

Por absurdo, se os adiantamentos ou parte deles se revestirem do caráter fictício - inexistente ( fundamento não-esposado pelos Agentes Fiscais, mesmo

porque a crédito da conta Bancos conta Movimento e com apoio em extratos bancários [(fls.01 a 397 - Anexo 01 - e de fls.09 a 437 – Anexo 02 do Processo Administrativo 10680.005081/99-07)], mesmo assim a tipicidade não descartaria uma investigação de um possível saldo credor de caixa, máxime por que os supridores consignados na escrituração são terceiros não-elencados pela norma do art. 282 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Rejeita-se, por outro lado, ainda que citado no enquadramento legal (fls. 05), a exigibilidade não-comprovada cuja previsão legal somente fora introduzida em nosso ordenamento jurídico a partir do ano-calendário de 1997, com a edição da Lei n.º 9.430/96, art. 40, a despeito de povoar os Regulamentos do Imposto sobre a Renda, *ab initio*, não obstante sem correspondência com a sua matriz legal – indevidamente ampliada - que se assenta no art. 12 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Ademais, só para debater, o legislador ao consagrar como presunção relativa de omissão de receitas o passivo não-comprovado, por certo não pretendeu enfeixar nesse caso as exigibilidades decorrentes de fornecedores ou prestadores inexistentes de bens e serviços, respectivamente. Estou crível que o passivo não-comprovado tem vinculação com algo efetivamente adquirido ou contratado junto a terceiros, representando uma inquestionável contraprestação, como se poderia comprovar através das notas de compras de bens, de prestação de serviços ou de ajustes contratuais, sem que restasse provada, entretanto, – através de títulos válidos - a respectiva liquidação. Nesse caso, os suportes fático e jurídico das receitas omitidas estariam perfeitamente compatíveis, mercê de desembolso drenado do *caixa dois* em benefício de terceiros. A sua não-comprovação, entretanto, deve-se ao fato de a empresa suscitada não se permitir entremostrarmos a deficiência de seu caixa ao descerrar o tênue e potencial véu credor fundado em obrigação paga e não-baixada.

Entendo que é ininteligível dar ao texto legal uma outra interpretação, mormente aquela que consagra tratar-se o passivo não-comprovado equivalente à obrigação inexistente. Isto porque uma obrigação tingida pela artificialidade não pode desaguar na presunção de omissão de receitas. Aceitar tese contrária implicaria glorificar o paralogismo que emprestaria ao dispêndio de recursos oriundos do *caixa*

dois a destinação de solver despesas havidas como inexistentes em benefício do mesmo caixa dois de onde provieram os recursos.

Do mesmo mal padece outra inferência: é consabido que uma obrigação, ainda que paradoxalmente inexistente, sempre exigirá um lançamento a débito em contrapartida. Há, dessarte, pelo menos duas vertentes de realização possível: debita-se a conta estoque ou compras, ou se leva diretamente a débito do resultado do exercício o custo ou despesa. Em ambos os casos, qual a razão de uma despesa ou custo havido como não-realizado ser acordado a prazo? Estou convencido que nenhuma, refugindo-se de um mínimo lógico concluir de forma contrária. Ora, se há intenção de se reduzir o lucro e ainda distribuir recursos aos sócios, basta que se debite o resultado do exercício por uma despesa qualquer a crédito da conta caixa. Não tem sentido se debitar uma conta de estoque ou imediatamente de resultado a crédito da conta de passivo circulante para, tempo depois, debitá-la a crédito da conta disponível.

Isto posto, remete-se à seguinte conclusão:

- a) passivo não-comprovado representa obrigações efetivamente contraídas e não se confunde com obrigações ditas inexistentes. É presunção *juris tantum* de omissão de receita.
- b) Despesas não-comprovadas ou falsas evidenciam-se, na ótica do IRPJ, como redução indevida do resultado do exercício, devendo ser tributadas, a teor de IR-Fonte ( pagamento sem causa ), na data do efetivo desembolso. Incorre, na espécie, a denominada presunção relativa de omissão de receita.

Assente essas considerações, decido por se conceder provimento integral a este item, por equívoco na tipificação do ilícito.

## II.2 - Diferença de Estoques

A segunda acusação, sob a égide de omissão de receitas, aponta para diferenças apuradas entre os valores dos estoques constantes do Livro Registro de Inventário e os escriturados contabilmente e reproduzidos na Declaração de Rendimentos/PJ. do ano-calendário de 1996.

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

A solução para esse questionamento encontra-se no próprio Termo de Verificação Fiscal de fls. 236/7 e nos documentos de fls. 276 ( DIRPJ/97 ), de fls. 188 ( Balanço Patrimonial ) e de fls. 186 ( Inventário ) – todos constantes do processo administrativo sob o n.º 10680.005081/99-07.

O fulcro acusatório estereotipou-se no fato de os estoques finais consignados na contabilidade e na DIRPJ apresentarem um saldo de R\$ 288.828,40 em oposição ao declarado no Registro de Inventário na ordem de R\$ 632.918,34. Após aferições, concluíram os Auditores Fiscais que o estoque real em 31.12.1996 ascendia ao valor de R\$ 546.268,34; o diferencial de R\$ 257.439,94 proveniente de veículos usados, os quais deveriam perfilhar o inventário final em 31.12.1996. O Fisco ainda constatou, consoante as notas fiscais de saídas de fls. 201/233 do processo administrativo de origem, que as vendas desses veículos se materializaram ao longo do ano-calendário seguinte.

Curioso que a matéria tributável pautou o seu desígnio calcado exatamente na diferença haurida pelo Fisco por recomposição dos estoques da recorrente, e não no diferencial já perpetrado pelo confronto entre a escrituração contábil e o Registro de Inventário. O Fisco recompôs os estoques finais sem assinalar o motivo do diferencial de R\$ 86.650,00 (R\$ 632.918,34 - R\$ 546.268,34), e sem patentear a não-contabilização dos itens atinentes de entrada.

Embora os autos não dêem notícia, é factível que a empresa adote o sistema de inventário permanente. Cristalizada essa hipótese, um descompasso entre o valor contabilizado e o efetivamente erigido por auditoria, em sendo aquele menor do que esse, não se manifestaria sem o sustentáculo em três pilares concorrentes ou convergentes 01 - unidades físicas finais artificialmente reduzidas e preços finais superavaliados; 02 – aquisições não-escrituradas e redução dos preços finais; 03 - ou, uma combinação das proposições sob enfoque. No primeiro terço, superavaliação de estoques e presumível omissão no registro de vendas subseqüentes; no segundo, omissão no registro de compras, mas que, com a subavaliação de estoques os bens finais ( resíduo ) - até então à margem - seriam reintroduzidos na escrituração quando de sua venda; no terceiro um misto das duas possibilidades prévias.



Posto dessa forma, emerge manifesta a hipótese 02.



Observe-se que a desarmonia entre as unidades físico-financeiras indicia, instantaneamente, o ilícito omissão de receitas ( por vendas ou registro de compras ); as divergências solitárias de valores sinalizam, em cada caso, a hipótese de superavaliação ou subavaliação de estoques sem qualquer ponte causal com a infração omissão de receitas.

Não compartilho, com a devida *venia*, da asserção da ilustre Autoridade recorrida, quando às fls. 53, terceiro bloco de sua apreciável peça, sustenta, ao se referir como ônus do contribuinte, que *Era mister também demonstrar que assim a entrada dos veículos como a sua venda posterior foram registradas na escrituração.*

Ainda que o ônus dessa prova seja do Fisco, espécie que se afastaria se restasse provado que as notas fiscais de fls. 201/233 não gozavam de idoneidade ideológica, em nenhum momento os Auditores asseveraram ou demonstraram de forma inequívoca que as notas fiscais de entrada não tivessem sido objeto de escrituração ( não há notícia, por exemplo, de omissão dos itens no Registro do Livro de Entradas de Mercadorias ). Salvo se admitirmos, por mera ilação, que a escrituração contábil se acha divorciada do restante da escrituração, com indicação clara e insofismável de existência de registros paralelos, ainda que inusitadamente estribada em elementos formais consubstanciados em notas fiscais idôneas. Por igual, deveria o Fisco demonstrar que as notas fiscais de saída similarmente não foram registradas ou escrituradas no ano-calendário de 1997. Ora, se as notas fiscais são boas, os pagamentos e os recebimentos delas decorrentes, respectivamente, não podem ser tingidos, pontualmente, pela mácula da infração omissão de receitas.

Some-se a essa digressão um outro exercício: se as notas fiscais oriundas de compra não foram escrituradas, tem-se, em princípio, tão-somente uma renúncia da empresa ao reconhecimento de custos, ainda que possa suscitar - tal conclusão - inferência utópica. Se essas compras foram liquidadas ( e não-devolvidas, por exemplo ), manifesta-se a hipótese de omissão de receitas por omissão no registro de compras, com incidência nas datas das referidas liquidações, máxime por ser improvável que as aquisições à margem tenham sido adimplidas com recursos contabilizados. Se, por outro lado, além da omissão no reconhecimento de compras as vendas relativamente a esses itens também quedaram-se ao largo da escrituração,

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

coexistirão, aí, duas infrações cumulativas: a omissão de receitas por omissão no registro das compras, presumindo-se que as liquidações dos respectivos títulos ancoraram - se nos pretéritos recursos subtraídos do giro da empresa, e omissão de vendas.

Dessa forma, como não restou demonstrada, com todas as luzes, o exercício da omissão de receitas, sobreleva-se como prática evasiva a subavaliação dos estoques contábeis, conforme já explanado exaustivamente.

Tal fato fica ainda mais recrudescido ao se constatar que, no ano-calendário seguinte, os estoques físicos correlacionados aos valores parcialmente subtraídos foram alienados com apoio em emissão de notas fiscais de vendas regulares, presumindo-se - mesmo porque não infirmado pelo Fisco - com apoio na escrituração regular do contribuinte.

Estou convencido que faltou aos ilustres fiscais melhor aprofundar os trabalhos de auditoria, ou reunir, nos autos, elementos de prova convincentes para o seu desiderato.

Ultrapassada essa fase, não me animo em aceitar a tese da Autoridade recorrida quando, às fls. 53, registra que a existência de prejuízos fiscais no ano-calendário seguinte retira da acusação a proposição de diferimento tributário como argüido na peça recursal.

Não há dúvida de que as verbas subtraídas aumentam o custo de mercadorias vendidas e comprometem o resultado na época própria, como restou patente pela análise imediatamente prévia, conspirando e quebrantando a exatidão e a consistência quanto aos anos-calendário competentes.

Entretanto, tenho admitido, sem muitos adeptos, que a falta de pagamento de tributo por existência de prejuízos no período de diferimento não retira da hipótese aqui revelada a ocorrência de postergação tributária.

Frise-se - para validade do que se argumentou - que há de se estabelecer uma dicotomia clara acerca do momento do diferimento e o da postergação. Não necessariamente idênticos. E esse desencontro tem sua origem na materialização de prejuízos fiscais na data do reconhecimento dos eventos postecipados, desde que não ocorrentes - os citados prejuízos - de forma consecutiva

até o período coincidente com o encerramento da ação fiscal. Como parte desse entendimento colaciono, a seguir, modelo de minha lavra acerca dessa temática:

**PERÍODO DE DIFERIMENTO X PERÍODO DE POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA OU DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

Há uma certa confusão entre o período onde se registrou a postergação tributária e o do diferimento da receita ou despesa. Os dois momentos não precisam ser necessariamente coincidentes como demonstraremos. O presente modelo pretende exibir que a simples existência de prejuízos fiscais na data em que ocorrer o reconhecimento, por exemplo, da receita operacional diferida de exercício social pretérito, não pode ser causa para abandonar-se a hipótese de postergação tributária, desde que, o contribuinte apresente lucro tributável até o período coincidente com o encerramento da ação fiscal.

Sejam as seguintes variáveis e premissas do modelo:

Receita Operacional diferida: 100 UM.

Allquota constante do IRPJ: 0,30.

Lucro Líquido = Lucro Real.

Prejuízo contábil = Prejuízo fiscal.

Contribuição Social s/ o Lucro = nula.

data da entrega da declaração recaindo sempre no mesmo mês.

Inexistência de adicional nos períodos considerados.

*I – Demonstrativos do Resultado do Exercícios – Situação Inicial*

BASE DE CÁLCULO	Período Inicial (19X1)	Período do Diferimento (19X2)	Período da Postergação (19X3)
Lucro Real/Prejuízo Fiscal Atual ou do Ex. Anterior	20 UM	(20 UM)	140 UM (20 UM) 120 UM
IRPJ	6 UM	( 0 )	36 UM

*II – Demonstrativo Após Alocação dos Valores Segundo o Regime de Competência*

BASE DE CÁLCULO	Período Inicial (19X1)	Período do Diferimento (19X2)	Período da Postergação (19X3)
Lucro Real/Prejuízo Fiscal	120 UM	(120 UM)	140 UM (120 UM) 20 UM
IRPJ	36 UM	( 0 )	6 UM

Como estamos diante de allquota única em todos os períodos sob consideração, os efeitos da inobservância do regime de competência restaram traduzidos sob a ótica da postergação tributária do período de 19X1 para o período 19X3, no montante equivalente a 30 UM, não-obstante a receita ter sido reconhecida no ano de 19X2. Isto posto, há de ser exigido do contribuinte, por 24 (vinte e quatro) meses, a incidência da taxa "selic" sobre o montante de 30 UM.

Registre-se que tal demonstrativo alinha-se, sem ofensas, à melhor interpretação das prescrições do art. 6.º, § 5.º do Decreto-lei n.º 1.598/77, matriz legal do art. 171 do RIR/80, ao asseverar que a postergação se consumará quando adiar o *pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido e provocar redução indevida do lucro real em qualquer período-base*. Dessarte, a lei reitora, portanto, não elegeu o exercício em que a receita ou despesa fora reconhecida para se caracterizar ou não a hipótese de postergação tributária, mas o período-base em que fora possível a cristalização da apuração do devido tributo.

Similarmente, a presente exposição alinha-se à melhor interpretação do Parecer Normativo COSIT n.º 2, de 1996, em seus subitens "6.3" e "6.9" coligidos pela decisão contradita, entendendo-se como período - base posterior ou subseqüente, não o imediato, mas qualquer outro em que tenha havido o reconhecimento ( declarado ou recolhido) do tributo adiado.

Ainda que a empresa tivesse apresentado prejuízo fiscal até o derradeiro ano-calendário coincidente com o encerramento da ação fiscal, tal fato não teria o condão de transformar uma subavaliação em omissão de receita.

### II.3 - Erro na Identificação dos períodos-base

Retomando o tema em ambiência própria, assiste razão à recorrente quanto às suas irresignações.

Desde a concepção e vigência da Lei n.º 8.541/92, as Autoridades Fiscais deveriam, com supedâneo nos art. 44 e §1.º exigir tributo ou contribuição social no mês da omissão, notadamente o IR-Fonte. *Verbis:*

*Art. 44. 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, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.*

Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

**§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida ( o destaque não consta do original )**

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória n.º 492, de 05.05.1994 ( DOU de 06/05/1994), convertida na Lei n.º 9.064, de 20 de junho de 1995 ( DOU de 21.06.1995 ), a determinação temporal do fato gerador ficou mais evidenciada, em face da inclusão do § 4.º ao art. 43 da Lei n.º 8.541/92. *Verbis*:

*Art.3.º Os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*§ 4.º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão ( o destaque não consta do texto ).*

Observe-se que a temporalidade do fato gerador espalhou-se, atingindo, no mesmo parágrafo, as contribuições sociais. Obediente ao período nonagesimal, no que se refere às contribuições sociais, este comando passou a surtir os seus efeitos a partir de 04 de agosto de 1994; no tocante ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, a partir de 01.01.1995, conquanto a redação dos arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 conduzissem o seu intérprete à mesma conclusão esposada pela Medida Provisória superveniente.

Essa mesma norma, alterando o § 1º do art. 44 da Lei n.º 8.541/92, determinara que o fato gerador do imposto sobre a renda na fonte passasse a incidir diariamente.

Dessarte, a exigência no derradeiro dia do último mês do ano-calendário, confronta-se com o regime de apuração adotado pela recorrente, além de não se perfilhar à exegese dos comandos que determinam a apuração **nas datas** das respectivas omissões. Ademais, é consabido que a opção pelo lucro real mensal converte o período-base em mês-calendário, devendo a apuração não desbordar do respectivo trintídio, sob pena de se conspurcar o princípio da independência dos períodos, desfechando-se uma exigência não-compatível com a efetiva ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Tal incongruência não fora, por sua vez, elidida com o advento da Lei n.º 9.249, art. 24, de 26 de dezembro de 1995 (DOU de 27.12.1995 ), quando restou assente a seguinte prescrição acerca da temática, *in verbis*:

*Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

Deflui desse texto, que a Lei n.º 9.249/95 ratificou a norma até então vigente, nesse mister, determinando que o lançamento – por omissão de receita - há de estar adstrito ao regime de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado ) e à forma de apuração (período-base mensal, trimestral ou anual).

Não obstante esses comandos legais terem sido colacionados na peça acusatória às fls. 05, registre-se, entretanto, que escapou à acuidade de seus artífices concreção do teor e objetivo legais. Portanto, é indubitoso o erro na fixação da data da ocorrência do fato , com ofensa aos arts. 3.º , 142 e, principalmente, do art. 144 do Código Tributário Nacional que abaixo se transcreve o seu *caput* e § 1.º:

*Art. 144 O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*Parág. 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Concluindo, se há mais de uma razão impeditiva para o prosperar da exigência, uma só basta para se cumprir os desideratos material e legal que se exigem para melhor encaminhamento da solução da lide.




Processo nº :13706.001040/2002-43  
Acórdão nº :107-06.639

## C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento integral ao apelo do recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de maio de 2002.

  
NEICYR DE ALMEIDA