



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
RECURSO Nº. : 107203
MATÉRIA : IRPJ - EXS. DE 1984 E 1985
RECORRENTE : AUTO POSTO JUATINDIBA LTDA.
RECORRIDA : DRF/SÃO PAULO - SP.
SESSÃO DE : 27 DE FEVEREIRO DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.903

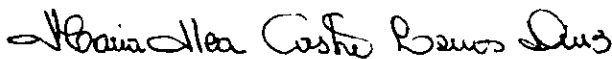
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - REQUISITOS DE VALIDADE. Dentre os atos procedimentais preparatórios ao lançamento tributário inclui-se a sua instrução probatória, como consequência do exame de livros e documentos do sujeito passivo, antes de notificá-lo da exigência, cuja inobservância poderá impedir o ingresso do feito no mundo jurídico como ato administrativo eficazmente válido e regular, acarretando sua nulidade.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - OMISSÃO DE COMPRAS DE COMBUSTÍVEIS - LANÇAMENTO PRESUNTIVO. A constatação, unilateral, de diferenças de compras de combustíveis, mediante informações obtidas com os fornecedores, sem os correspondentes exames junto aos registros contábeis do sujeito passivo e intimações para os necessários esclarecimentos não autoriza a presunção de omissão de receitas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO POSTO JUATINDIBA LTDA.

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



MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

FORMALIZADO EM: **13 JUN 1997**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ. Ausente, Justificadamente o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903
RECURSO Nº. : 107203
RECORRENTE : AUTO POSTO JUATINDIBA LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado, Auto Posto Juatindiba Ltda., qualificada nos autos, da decisão do Chefe da Divisão de Tributação da DRF/ São Paulo/Leste - SP, que manteve o lançamento de ofício consubstanciado na "NOTIFICAÇÃO IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA LANÇAMENTO DE OFÍCIO" colacionada à fl. 08.

Trata-se de procedimento que teve origem em revisão da declaração de rendimentos (IRPJ) dos exercícios financeiros de 1984 e 1985, segundo o qual: "CONFRONTANDO OS VALORES REFERENTES À RECEITA COM REVENDA DE MERCADORIAS E ÀS COMPRAS, CONSTANTES DE SUAS DECLARAÇÕES DE RENDIMENTOS, COM OS DADOS (ANEXOS) INFORMADOS PELOS FORNECEDORES CONSTATOU-SE OMISSÃO DE RECEITA, COM INFRAÇÃO AOS ARTIGOS 153 A 157, 179 E 387 INC. II DO RIR/80, APROVADO PELO DECRETO N. 85.450 DE 04-12-80, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS QUE FICAM FAZENDO PARTE INTEGRANTE DESTA NOTIFICAÇÃO."

A exigência foi impugnada, conforme arrazoadado de fls. 02/07, na qual a impugnante alega, em resumo, que, não obstante mantivesse escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, a fiscalização não a intimou a prestar esclarecimentos sobre as diferenças encontradas nem examinou seus assentamentos contábeis, e assim sendo a autuação é nula, porque sem justa causa e baseada em presunção, não logrando a fiscalização apurar nem demonstrar que houve omissão de receita. Sempre frisando que não houve exame de seus livros fiscais e comerciais, assevera que o lançamento baseou-se em presunção através de verificações unilaterais e que a fiscalização prescindiu das provas a ela (impugnante) pertencentes. Prossegue arguindo a decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento referente ao exercício de 1984 por considerar que já se passara cinco anos contados do fato gerador, de acordo com o disposto no artigo 150 do CTN, considera excessiva a alíquota aplicada na determinação do imposto, insurge-se, ainda, contra os gravames reflexos e volta a afirmar que possuindo à disposição do Fisco documentos e livros de escrituração mercantil idôneos, não pode aceitar que seus agentes efetuem lançamentos de ofício por presunção sem antes intimá-lo a justificar as diferenças, o que considera cerceamento de seu direito de defesa. Após breve resumo de suas razões, solicita a declaração de nulidade da notificação.

Às fls. 09 a 13 constam as impugnações oferecidas contra os lançamentos referentes ao IRF e PIS.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19

ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

A autoridade julgadora, ao decidir sobre a controvérsia, rejeitou a preliminar de decadência e quanto ao mérito manteve a exigência sob os fundamentos a seguir resumidos:

1. quanto à alegação de que as divergências se deram em razão dos repasses de suas quotas para outros postos de revenda de combustíveis o contribuinte não apresenta qualquer documentação comprobatória;

2. não invalida a ação fiscal o fato de o Fisco tomar por base informações de terceiros, sem o exame dos livros e documentos da impugnante, pois este procedimento é expressamente autorizado pelo artigo 147 do CTN e no artigo 174 do RIR/80;

3. o fato gerador de omissão de receita ocorreu em razão da diferença não justificada e apurada mediante o cruzamento das informações constantes das declarações da impugnante com as notas fiscais de vendas das distribuidoras;

4. desta forma, foram cumpridas todas as prescrições do artigo 142 do CTN (que cita) e portanto o lançamento é válido e constitui o crédito tributário (cita jurisprudência deste Conselho);

5. quanto à contestação da alíquota e determinação da base tributável, dispõe o Parecer CST 945/86 em seu item 23: *‘Portanto, quando se identificar omissão de compras e se apurar, por presunção, omissão de receita, torna-se possível quantificar também o lucro bruto, o operacional e o lucro real, adicionando-se ao lucro declarado a parcela das importâncias não declaradas (RIR/80, art. 678, III) correspondente ao lucro omitido, calculada mediante aplicação, sobre cada litro do produto, da diferença entre os preços de venda e de compra, vigentes à época de aquisição’;*

6. considerando que o E. Primeiro Conselho de Contribuintes caminha no mesmo sentido: *‘A falta de registro de notas fiscais de compra de combustível na escrituração do contribuinte pressupõe que o produto foi revendido sem o registro na conta de vendas.’* Assim, não logrando o contribuinte provar em contrário, a parcela de lucro sujeita ao tributo corresponderá à diferença apurada entre o preço de venda e o preço de compra, vigentes à época de aquisição (acórdãos citados);

7. no lançamento foi considerada a margem de evaporação de 0,6% como quebra, ressalvando o disposto no artigo 180 do RIR/80 (?), que dispõe sobre a apropriação como custos das quebras não superiores aos parâmetros estabelecidos pelo CNP;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19

ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

8. na determinação do montante da receita omitida apuraram-se as compras não contabilizadas utilizando-se os estoques inicial e final declarados pela impugnante.

Conclui a Autoridade fazendo menção aos lançamentos decorrentes e determinando o prosseguimento da cobrança do crédito tributário.

As razões de apelo encontram-se às fls. 29/34, pelas quais a recorrente contesta a decisão e persevera nas razões impugnativas.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19

ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

VOTO

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele tomo conhecimento.

Preambularmente, é preciso esclarecer que não consta da impugnação qualquer alegação tendente a esclarecer as diferenças de compras, de modo que a autoridade recorrida equivocou-se ao fundamentar seu ato decisório alegando que a impugnante não comprovou a transferência de quotas de combustíveis para outros estabelecimentos. Esta limitou-se a alegações tendentes à nulidade da notificação ao invés de buscar esclarecer as supostas diferenças. Outro equívoco cometido pela dita autoridade é a referência que faz ao artigo 180 do RIR/80, que trata apenas de omissão de receita e não de custos.

Quanto à análise propriamente dita da controvérsia, vimos de ver, trata-se de lançamento de ofício procedido à distância, nos interior da repartição fiscal, com base apenas em cruzamento de informações, unilateralmente, sem que a pessoa jurídica notificada tivesse, como diz a recorrente, examinada a sua escrita contábil e fiscal, tampouco a oportunidade de prestar os esclarecimentos que se fizessem necessários acerca das supostas divergências.

Tenho para mim que lançamento desse jaez só pode prosperar através do estabelecimento de uma relação de força e de poder. Ocorre que o vínculo entre o sujeito passivo e o sujeito ativo constitui uma relação de natureza jurídica, impondo-se, por conseguinte, que a notificação subjudice seja declarada nula de pleno direito.

Com efeito.

Em que pese a autoridade julgadora declarar que o lançamento em tela encontra-se de acordo com o disposto no artigo 142 do CTN, nas circunstâncias em que o mesmo foi celebrado não se pode afirmar, com segurança, que todos os seus requisitos estejam presentes, sobretudo a hipótese de incidência, fundamental para a prática do ato. E esta lacuna decorre da falta de melhor caracterização do motivo a que alude a acusação fiscal. Em outras palavras, a omissão de receita não está bem delineada nos autos, por faltar a instrução probatória sobre ter-se materializado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

A fim de melhor entender tais considerações, convém, por pertinente, observar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que ao divulgar estudo sobre a “Natureza Jurídica do Lançamento” (in RDT nº 6, p. 124/137), depois de transcrever a regra do artigo 142 do CTN passa a discorrer o motivo e a finalidade do lançamento, como elementos que completam sua existência. Quanto a isto, assim leciona o Mestre:

“O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos.”

E mais adiante, comentando sobre a cláusula do lançamento tributário que diz “mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário”, aduziu:

“O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária.”

Infere-se das lições transcritas, inicialmente, que no lançamento objurgado inexistia a conformação de seus elementos estruturais no que tange ao motivo e ao fato jurídico tributável, concretamente, eis que fundado em mera presunção, o que afasta tais elementos que deveriam norteá-lo. Tal presunção decorre do fato de ter o Fisco concluído que a diferença (não demonstrada nos autos) entre as compras declaradas e informadas pelos fornecedores, por si só, revelaram a existência de receitas mantidas à margem da tributação. Todavia, tal conclusão seguida do lançamento não possui qualquer fundamento que lhe possa atribuir certeza, seriedade e segurança ao feito, requisitos necessários e indispensáveis à prática do referido ato administrativo. De fato, à Fiscalização faltou aprofundar-se em seus exames junto aos livros e documentos da recorrente, intimando-a a prestar os esclarecimentos necessários à convicção da existência ou não da irregularidade até então apenas indiciada. É preciso considerar que o fornecedor poderia ter-se enganado em suas informações, bem como a possibilidade de a



PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

compradora (suposta até então) não ter recebido tais mercadorias, o que somente seria possível esclarecer-se junto aos registros mercantis da pessoa jurídica.

Em suma, o fato tributável, a materialização da hipótese fática (omissão de receita) deveria ser demorada e exaustivamente demonstrada pelo Fisco de sorte a autorizar o lançamento de ofício.

Alfredo Augusto Becker, em sua obra "Teoria Geral do Direito Tributário", lecionando com a propriedade que sempre lhe foi peculiar, assim doutrinou acerca do lançamento tributário:

"A fim de se constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato que, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência" (Op. Cit. P. 319, 2ª ed. Saraiva).

Conquanto o Fisco estivesse de posse de um valioso indício, que poderia, eventualmente, ser considerado um procedimento efetivamente anormal por parte da recorrente, os fatos narrados na descrição junto à notificação, não restam dúvidas, por si só não autorizam à celebração do lançamento por omissão de receita. Segundo Becker, aqueles pressupostos isolados não se bastam para materializar a hipótese de incidência posta nos autos. Não é demais insistir que o procedimento fiscal, na verdade baseou-se apenas em simples presunção, e em direito tributário, como é cediço, com exceção das presunções legais, elas não se prestam para fulcrar qualquer tipo de lançamento.

Convém, por oportuno, trazer à lume a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem:

"presunção de renda não é renda; presunção de proventos não são proventos: poderão ser rendas ou proventos fictos. Ficto, quer dizer 'de ficção', imaginário. O Texto Constitucional não autoriza a instituir imposto de renda sobre ficções, sobre rendas ou proventos inexistentes, imaginários, pois a hipótese contemplada no art. 21, IV, da Lei Suprema reporta-se à renda e proventos, objetos mentais



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

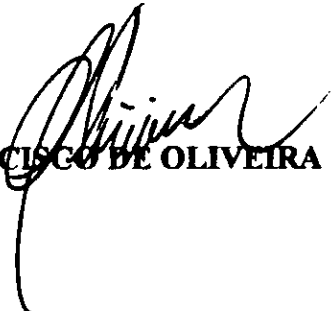
radicalmente distintos de outros possíveis objetos pensáveis: renda e proventos construídos como ficção.” (in RDT 23/24, p. 93).

Aliás, o Parecer 945/86, cujo item 23 foi transcrito pela autoridade julgadora em sua decisão a fim de sustentar a exigência, é muito claro ao eleger a presunção de omissão de receita, literalmente, tendo por base omissão de compras, pura e simplesmente. Ora, data venia, tal parecer deveria ter orientado a Fiscalização no sentido de melhor investigar os fatos junto à pessoa jurídica sob ação fiscal, ao menos para intimá-la a esclarecer a origem dos recursos empregados nas compras não declaradas, aperfeiçoando o procedimento fiscal. E no caso dos autos tal providência também não foi realizada. Como afirmar, então, que efetivamente houve omissão de receita? E as diferenças de compras, elas de fato existem? Afinal, tratando-se de infração de natureza subjetiva e substantiva, das que implicam o cumprimento de obrigação tributária principal, cabe ao Fisco a prova das suas acusações. Este, ao proceder o lançamento o fez com base apenas em indício isolado e inseguro, carecedor de certeza, e por conseguinte nada restou provado sobre ter a recorrente omitido receitas.

Assim procedendo, o Fisco violou flagrantemente os princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, que desaguam na reserva da lei tributária, plasmados no Estatuto Supremo da Nação, os quais devem ser fielmente observados na prática dos atos administrativos, sobretudo quando têm por finalidade atingir o patrimônio do administrado.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para declarar nula a notificação de lançamento de que trata o presente processo.

Sala das Sessões - DF, em 27 de Fevereiro de 1997.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
RECURSO Nº. : 107203
MATÉRIA : IRPJ - EXS. DE 1984 E 1985
RECORRENTE : AUTO POSTO JUATINDIBA LTDA.
RECORRIDA : DRF/SÃO PAULO - SP.
SESSÃO DE : 27 DE FEVEREIRO DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.903

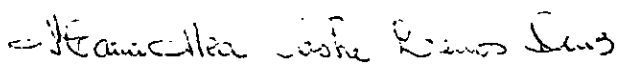
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - REQUISITOS DE VALIDADE. Dentre os atos procedimentais preparatórios ao lançamento tributário inclui-se a sua instrução probatória, como consequência do exame de livros e documentos do sujeito passivo, antes de notificá-lo da exigência, cuja inobservância poderá impedir o ingresso do feito no mundo jurídico como ato administrativo eficazmente válido e regular, acarretando sua nulidade.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - OMISSÃO DE COMPRAS DE COMBUSTÍVEIS - LANÇAMENTO PRESUNTIVO. A constatação, unilateral, de diferenças de compras de combustíveis, mediante informações obtidas com os fornecedores, sem os correspondentes exames junto aos registros contábeis do sujeito passivo e intimações para os necessários esclarecimentos não autoriza a presunção de omissão de receitas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO POSTO JUATINDIBA LTDA.

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



MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

FORMALIZADO EM: **13 JUN 1997**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUTMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ. Ausente, Justificadamente o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903
RECURSO Nº. : 107203
RECORRENTE : AUTO POSTO JUATINDIBA LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado, Auto Posto Juatindiba Ltda., qualificada nos autos, da decisão do Chefe da Divisão de Tributação da DRF/ São Paulo/Leste - SP, que manteve o lançamento de ofício consubstanciado na "NOTIFICAÇÃO IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA LANÇAMENTO DE OFÍCIO" colacionada à fl. 08.

Trata-se de procedimento que teve origem em revisão da declaração de rendimentos (IRPJ) dos exercícios financeiros de 1984 e 1985, segundo o qual: "CONFRONTANDO OS VALORES REFERENTES À RECEITA COM REVENDA DE MERCADORIAS E ÀS COMPRAS, CONSTANTES DE SUAS DECLARAÇÕES DE RENDIMENTOS, COM OS DADOS (ANEXOS) INFORMADOS PELOS FORNECEDORES CONSTATOU-SE OMISSÃO DE RECEITA, COM INFRAÇÃO AOS ARTIGOS 153 A 157, 179 E 387 INC. II DO RIR/80, APROVADO PELO DECRETO N. 85.450 DE 04-12-80, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS QUE FICAM FAZENDO PARTE INTEGRANTE DESTA NOTIFICAÇÃO."

A exigência foi impugnada, conforme arrazoado de fls. 02/07, na qual a impugnante alega, em resumo, que, não obstante mantivesse escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, a fiscalização não a intimou a prestar esclarecimentos sobre as diferenças encontradas nem examinou seus assentamentos contábeis, e assim sendo a autuação é nula, porque sem justa causa e baseada em presunção, não logrando a fiscalização apurar nem demonstrar que houve omissão de receita. Sempre frisando que não houve exame de seus livros fiscais e comerciais, assevera que o lançamento baseou-se em presunção através de verificações unilaterais e que a fiscalização prescindiu das provas a ela (impugnante) pertencentes. Prossegue arguindo a decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento referente ao exercício de 1984 por considerar que já se passara cinco anos contados do fato gerador, de acordo com o disposto no artigo 150 do CTN, considera excessiva a alíquota aplicada na determinação do imposto, insurge-se, ainda, contra os gravames reflexos e volta a afirmar que possuindo à disposição do Fisco documentos e livros de escrituração mercantil idôneos, não pode aceitar que seus agentes efetuem lançamentos de ofício por presunção sem antes intimá-lo a justificar as diferenças, o que considera cerceamento de seu direito de defesa. Após breve resumo de suas razões, solicita a declaração de nulidade da notificação.

Às fls. 09 a 13 constam as impugnações oferecidas contra os lançamentos referentes ao IRF e PIS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19

ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

A autoridade julgadora, ao decidir sobre a controvérsia, rejeitou a preliminar de decadência e quanto ao mérito manteve a exigência sob os fundamentos a seguir resumidos:

1. quanto à alegação de que as divergências se deram em razão dos repasses de suas quotas para outros postos de revenda de combustíveis o contribuinte não apresenta qualquer documentação comprobatória;

2. não invalida a ação fiscal o fato de o Fisco tomar por base informações de terceiros, sem o exame dos livros e documentos da impugnante, pois este procedimento é expressamente autorizado pelo artigo 147 do CTN e no artigo 174 do RIR/80;

3. o fato gerador de omissão de receita ocorreu em razão da diferença não justificada e apurada mediante o cruzamento das informações constantes das declarações da impugnante com as notas fiscais de vendas das distribuidoras;

4. desta forma, foram cumpridas todas as prescrições do artigo 142 do CTN (que cita) e portanto o lançamento é válido e constitui o crédito tributário (cita jurisprudência deste Conselho);

5. quanto à contestação da alíquota e determinação da base tributável, dispõe o Parecer CST 945/86 em seu item 23: *‘Portanto, quando se identificar omissão de compras e se apurar, por presunção, omissão de receita, torna-se possível quantificar também o lucro bruto, o operacional e o lucro real, adicionando-se ao lucro declarado a parcela das importâncias não declaradas (RIR/80, art. 678, III) correspondente ao lucro omitido, calculada mediante aplicação, sobre cada litro do produto, da diferença entre os preços de venda e de compra, vigentes à época de aquisição’;*

6. considerando que o E. Primeiro Conselho de Contribuintes caminha no mesmo sentido: *‘A falta de registro de notas fiscais de compra de combustível na escrituração do contribuinte pressupõe que o produto foi revendido sem o registro na conta de vendas.’* Assim, não logrando o contribuinte provar em contrário, a parcela de lucro sujeita ao tributo corresponderá à diferença apurada entre o preço de venda e o preço de compra, vigentes à época de aquisição (acórdãos citados);

7. no lançamento foi considerada a margem de evaporação de 0,6% como quebra, ressalvando o disposto no artigo 180 do RIR/80 (?), que dispõe sobre a apropriação como custos das quebras não superiores aos parâmetros estabelecidos pelo CNP;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

8. na determinação do montante da receita omitida apuraram-se as compras não contabilizadas utilizando-se os estoques inicial e final declarados pela impugnante.

Conclui a Autoridade fazendo menção aos lançamentos decorrentes e determinando o prosseguimento da cobrança do crédito tributário.

As razões de apelo encontram-se às fls. 29/34, pelas quais a recorrente contesta a decisão e persevera nas razões impugnativas.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

VOTO

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele tomo conhecimento.

Preambularmente, é preciso esclarecer que não consta da impugnação qualquer alegação tendente a esclarecer as diferenças de compras, de modo que a autoridade recorrida equivocou-se ao fundamentar seu ato decisório alegando que a impugnante não comprovou a transferência de quotas de combustíveis para outros estabelecimentos. Esta limitou-se a alegações tendentes à nulidade da notificação ao invés de buscar esclarecer as supostas diferenças. Outro equívoco cometido pela dita autoridade é a referência que faz ao artigo 180 do RIR/80, que trata apenas de omissão de receita e não de custos.

Quanto à análise propriamente dita da controvérsia, vimos de ver, trata-se de lançamento de ofício procedido à distância, nos interior da repartição fiscal, com base apenas em cruzamento de informações, unilateralmente, sem que a pessoa jurídica notificada tivesse, como diz a recorrente, examinada a sua escrita contábil e fiscal, tampouco a oportunidade de prestar os esclarecimentos que se fizessem necessários acerca das supostas divergências.

Tenho para mim que lançamento desse jaez só pode prosperar através do estabelecimento de uma relação de força e de poder. Ocorre que o vínculo entre o sujeito passivo e o sujeito ativo constitui uma relação de natureza jurídica, impondo-se, por conseguinte, que a notificação subjudice seja declarada nula de pleno direito.

Com efeito.

Em que pese a autoridade julgadora declarar que o lançamento em tela encontra-se de acordo com o disposto no artigo 142 do CTN, nas circunstâncias em que o mesmo foi celebrado não se pode afirmar, com segurança, que todos os seus requisitos estejam presentes, sobretudo a hipótese de incidência, fundamental para a prática do ato. E esta lacuna decorre da falta de melhor caracterização do motivo a que alude a acusação fiscal. Em outras palavras, a omissão de receita não está bem delineada nos autos, por faltar a instrução probatória sobre ter-se materializado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

A fim de melhor entender tais considerações, convém, por pertinente, observar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que ao divulgar estudo sobre a "Natureza Jurídica do Lançamento" (in RDT nº 6, p. 124/137), depois de transcrever a regra do artigo 142 do CTN passa a discorrer o motivo e a finalidade do lançamento, como elementos que completam sua existência. Quanto a isto, assim leciona o Mestre:

"O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos."

E mais adiante, comentando sobre a cláusula do lançamento tributário que diz "mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário", aduziu:

"O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária."

Inferre-se das lições transcritas, inicialmente, que no lançamento objurgado inexistia a conformação de seus elementos estruturais no que tange ao motivo e ao fato jurídico tributável, concretamente, eis que fundado em mera presunção, o que afasta tais elementos que deveriam norteá-lo. Tal presunção decorre do fato de ter o Fisco concluído que a diferença (não demonstrada nos autos) entre as compras declaradas e informadas pelos fornecedores, por si só, revelaram a existência de receitas mantidas à margem da tributação. Todavia, tal conclusão seguida do lançamento não possui qualquer fundamento que lhe possa atribuir certeza, seriedade e segurança ao feito, requisitos necessários e indispensáveis à prática do referido ato administrativo. De fato, à Fiscalização faltou aprofundar-se em seus exames junto aos livros e documentos da recorrente, intimando-a a prestar os esclarecimentos necessários à convicção da existência ou não da irregularidade até então apenas indiciada. É preciso considerar que o fornecedor poderia ter-se enganado em suas informações, bem como a possibilidade de a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13806.000055/89-19

ACÓRDÃO Nº. : 107.03.903

compradora (suposta até então) não ter recebido tais mercadorias, o que somente seria possível esclarecer-se junto aos registros mercantis da pessoa jurídica.

Em suma, o fato tributável, a materialização da hipótese fática (omissão de receita) deveria ser demorada e exaustivamente demonstrada pelo Fisco de sorte a autorizar o lançamento de ofício.

Alfredo Augusto Becker, em sua obra “Teoria Geral do Direito Tributário”, lecionando com a propriedade que sempre lhe foi peculiar, assim doutrinou acerca do lançamento tributário:

“ A fim de se constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato que, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência” (Op. Cit. P. 319, 2ª ed. Saraiva).

Conquanto o Fisco estivesse de posse de um valioso indício, que poderia, eventualmente, ser considerado um procedimento efetivamente anormal por parte da recorrente, os fatos narrados na descrição junto à notificação, não restam dúvidas, por si só não autorizam à celebração do lançamento por omissão de receita. Segundo Becker, aqueles pressupostos isolados não se bastam para materializar a hipótese de incidência posta nos autos. Não é demais insistir que o procedimento fiscal, na verdade baseou-se apenas em simples presunção, e em direito tributário, como é cediço, com exceção das presunções legais, elas não se prestam para fulcrar qualquer tipo de lançamento.

Convém, por oportuno, trazer à lume a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem:

“ presunção de renda não é renda; presunção de proventos não são proventos: poderão ser rendas ou proventos fictos. Ficto, quer dizer ‘de ficção’, imaginário. O Texto Constitucional não autoriza a instituir imposto de renda sobre ficções, sobre rendas ou proventos inexistentes, imaginários, pois a hipótese contemplada no art. 21, IV, da Lei Suprema reporta- se à renda e proventos, objetos mentais



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 13806.000055/89-19
ACÓRDÃO Nº : 107.03.903

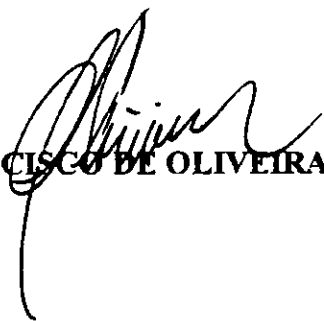
radicalmente distintos de outros possíveis objetos pensáveis: renda e proventos construídos como ficção.” (in RDT 23/24, p. 93).

Aliás, o Parecer 945/86, cujo item 23 foi transcrito pela autoridade julgadora em sua decisão a fim de sustentar a exigência, é muito claro ao eleger a presunção de omissão de receita, literalmente, tendo por base omissão de compras, pura e simplesmente. Ora, data venia, tal parecer deveria ter orientado a Fiscalização no sentido de melhor investigar os fatos junto à pessoa jurídica sob ação fiscal, ao menos para intimá-la a esclarecer a origem dos recursos empregados nas compras não declaradas, aperfeiçoando o procedimento fiscal. E no caso dos autos tal providência também não foi realizada. Como afirmar, então, que efetivamente houve omissão de receita? E as diferenças de compras, elas de fato existem? Afinal, tratando-se de infração de natureza subjetiva e substantiva, das que implicam o cumprimento de obrigação tributária principal, cabe ao Fisco a prova das suas acusações. Este, ao proceder o lançamento o fez com base apenas em indício isolado e inseguro, carecedor de certeza, e por conseguinte nada restou provado sobre ter a recorrente omitido receitas.

Assim procedendo, o Fisco violou flagrantemente os princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, que desaguam na reserva da lei tributária, plasmados no Estatuto Supremo da Nação, os quais devem ser fielmente observados na prática dos atos administrativos, sobretudo quando têm por finalidade atingir o patrimônio do administrado.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para declarar nula a notificação de lançamento de que trata o presente processo.

Sala das Sessões - DF, em 27 de Fevereiro de 1997.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR