

|          |
|----------|
| CC01/C03 |
| Fls. 484 |



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13807.006017/99-22  
**Recurso nº** 157.681 Voluntário  
**Matéria** IRPJ  
**Acórdão nº** 103-23.573  
**Sessão de** 18 de setembro de 2008  
**Recorrente** XPARK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA (NOVA  
DENOMINAÇÃO DE EQUIPAR COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO  
EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA.)  
**Recorrida** 5ª TURMA DRJ/SÃO PAULO I

Assunto: IRPJ e outros

Ano-calendário: 1996

NULIDADE. DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. Estando assegurado o exercício da ampla defesa não ocorre vício que invalide o lançamento.

IRPF E REFLEXOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. Cabe ao contribuinte infirmar a presunção legal de omissão de receitas. Quando o contribuinte não consegue produzir as provas que infirmem a presunção, prevalece o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Luciano de Oliveira Valença - Presidente

Carlos Pelá - Relator

22 NOV 2011



Participaram do presente julgamento, os Conselheiros

Luciano de Oliveira Valença, Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa  
Jaguaribe, Éster Marques Lins de Sousa, Waldomiro Alves da Costa Júnior, Carlos Pelá,  
Antonio Bezerra Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho

## Relatório

Adoto o relatório da DRJ, que bem descreve os fatos:

*Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte, acima identificada, foi autuada, em 14/06/1999 (fls. 114, 121, 128, 135 e 142), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, à Contribuição para o PIS, à COFINS, ao IRRF e à CSLL, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos de 08/03/1995 a 31/12/1995.*

*2. Conforme descrito nos Autos de Infração e no Termo de Verificação (fls. 108 a 109 verso), a contribuinte cometeu as seguintes infrações:*

*2.1. omissão de receitas caracterizada por suprimento de numerário cuja origem e/ou efetividade da entrega não foram comprovados; e 2.2. omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas e/ou incomprovadas.*

*3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:*

*3.1. IRPJ com base nos artigos 195, inciso II, 197, 226, 228, 229 e 230 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/1994 (fls. 114 a 117), formalizando um crédito tributário no valor de R\$390.312,22;*

*3.2. PIS com base no artigo 3º, alínea "b", da Lei Complementar (LC) n.º 7, de 07 de setembro de 1970, combinado com o artigo 1º, parágrafo único, da LC n.º 17, de 12 de dezembro de 1973, combinado com os artigos 83, inciso III, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Medida Provisória (MP) n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995, e 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da MP n.º 1.249, de 14 de dezembro de 1995 (fls. 121 a 124), formalizando um crédito tributário no montante de R\$10.998,71;*

*3.3. COFINS com base nos artigos 1º a 5º da LC n.º 70, de 30 de dezembro de 1991 (fls. 128 a 130), formalizando um crédito tributário no valor de R\$31.224,95;*

*3.4. IRRF com base no artigo 44 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, combinado com o artigo 3º da Lei n.º 9.064, de 20 de junho de 1995, e artigo 62 da Lei n.º 8.981/1995 (fls. 135 a 138), formalizando um crédito tributário no valor de R\$543.771,04; e 3.5. CSLL com base*

nos artigo 43 da Lei nº 8.541/1992, com as alterações do artigo 3º da Lei nº 9.064/1995, artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 (fls. 142 a 145), formalizando um crédito tributário no valor de R\$156.124,93.

4. O enquadramento legal das multas de ofício aplicadas são os artigos 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinados com o artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (fls. 113, 120, 127, 134 e 141). O enquadramento legal dos juros de mora são os artigos 84 da Lei nº 8.981/1995 e 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 (fls. 113, 120, 127, 134 e 141)

A contribuinte apresentou tempestivamente impugnação, em que alegou:

5.1. não praticou omissão de receitas, mas apenas equivocou-se em sua escrituração contábil, que foi regularizada no exercício seguinte, porém tal fato não foi constatado pela autoridade fiscal pela simples razão de não ter procedido ao seu poder/dever de busca da verdade material, mediante aprofundamento da fiscalização, ainda mais tendo sido, a autoridade autuante, alertada sobre a realidade dos fatos;

5.2. a omissão da autoridade autuante descrita no subitem anterior é comprovada pela "inexistência de qualquer menção, na presente autuação, pelo Agente Fiscal acerca de diligências por ele efetuadas ou requeridas concernentes aos exercícios seguintes";

5.3. se havia indícios que presumiam a ocorrência de omissão de receita por parte do contribuinte, também havia indícios da infringência de dever instrumental que não implica no descumprimento da obrigação principal, que no caso, seria o pagamento do tributo;

5.4. os indícios de infringência de dever instrumental são confirmados pela posterior regularização e prevaleceriam acaso tivessem sido opostos aos primeiros;

5.5. "o auto de infração e imposição de multa não logrou exercer a finalidade razão de sua própria existência, culminando com o apontamento de indevida capitulação de infração, devendo ser considerado insubsistente, por nulidade";

5.6. quanto à parcela da autuação advinda de suprimento de numerário, não há base legal para sua extensão a empréstimos feitos por terceiros, já que pela leitura do artigo 229 do RIR/94 nota-se que somente os créditos oriundos de sócios podem ser enquadrados nesta modalidade de omissão de receitas, e duas das três contas objeto de autuação neste item são "Crédito oriundo de Empréstimo de Terceiros" e "Adiantamentos de Clientes", esta última registrada equivocadamente em conta de passivo;

5.7. o presente auto de infração deve ser considerado nulo por lhe faltar motivo e causa, pressupostos essenciais de um ato administrativo, já que a presunção de omissão de receitas não se verificou, sob pena de afrontar os princípios da ampla defesa e do

devido processo legal, previstos nos incisos XXXIII e XXXIV, "b", do artigo 5º da Constituição Federal;

5.8. não se pode alegar que o cerceamento de defesa ventilado não resta prejudicado devido à possibilidade de defesa da presente autuação, pois não se verifica a possibilidade de defesa meritória contra ato nulo, que condiz com vício formal e impede que se prossiga a análise meritória da defesa;

5.9. os valores apontados nos itens 1 a 13 do Termo de Verificação Fiscal constantes no Balanço Patrimonial de 31/12/1995 representam compromissos a pagar relativos a aquisições efetuadas no mercado interno;

5.10. dentre estes valores, a título de exemplo, toma-se o valor constante no item 10, que se refere à aquisição efetuada junto ao fornecedor Serralheria Artística Sasp Ltda no valor de R\$718,20 e é suportada pela NF nº 1891 (fl. 312), que foi quitado no prazo pactuado (11/10/1995), conforme comprovam os documentos de fls. 313 e 314, mas cujo registro de pagamento foi efetuado de forma errônea, pois ao invés de se proceder à baixa do compromisso outrora assumido, efetuou-se novamente lançamento em conta de resultado com contrapartida em conta bancária;

5.11. este lançamento em duplicidade do gasto assumido, onerou indevidamente o resultado do ano-calendário 1995, mas no ano-calendário seguinte foi realizado ajuste "conforme observa-se no lançamento verificado na conta nº 1.1.2.08.001-4 (Adiantamento a Fornecedores), em contrapartida à conta nº 4.1.2.01.009-7 (Conta de Resultado), englobado com outros valores de mesma natureza (lançamento total no importe de R\$9.741,66 – conforme consta no Livro Diário, à página 180, e no Livro Razão, à página 316), também de acordo com os documentos ora inclusos";

5.12. já o valor constante no item 1 se refere à aquisição junto ao fornecedor Transformadores Líder Indústria e Comércio Ltda. no valor de R\$150,00 (Nota Fiscal nº 285, de 13/12/1995, à fl. 315), cuja aquisição e pagamento posterior em 09/01/1996 foram regularmente contabilizados, mas que por um lapso provavelmente quanto à leitura da data correta constante da nota fiscal, constou como se houvesse sido pago em 14/11/1995;

5.13. os valores apontados nos itens 14 a 20 do Termo de Verificação Fiscal se referem a "inexatidões verificadas na escrituração contábil dos documentos relativos às importações regularmente efetuadas, as quais passaram pelo 'crivo' das competentes autoridades aduaneiras" e que resultaram em subavaliação do resultado em 1995, mas que foram regularizadas no ano-calendário 1996 mediante ajustes que sanaram os equívocos;

5.14. a título de exemplo, explica-se que o valor de R\$33.504,60, referente ao item 19 do Termo de Verificação, decorre de escrituração de aquisição de produto do exterior que incluiu inadvertidamente os valores relativos a frete, seguro, Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados (R\$33.459,57), somada à variação na

*cotação do dólar entre a data da liquidação da operação de câmbio e a data do despacho aduaneiro (R\$64,15) e diminuída de uma tarifa de telex (R\$18,72), conforme documentos juntados;*

*5.15. pretende juntar aos autos os documentos que envolvem todas as outras operações, que apenas não são juntados em razão do volume e por se referirem a mais de um ano-calendário, o que demanda muito tempo para sua apresentação formal;*

*5.16. os itens 21 a 23 do Termo de Verificação se referem a empréstimos a pagar obtidos junto a terceiros, mas também neste caso não há omissão de receitas enquadrada como suprimento de numerário como entendeu a fiscalização;*

*5.17. o valor de R\$100.600,00, constante do item 23 do Termo de Verificação Fiscal, registrado como obrigação junto à "Construtora Daniel Hornos" foi escriturado de forma errônea;*

*5.18. no momento do empréstimo, "houve o registro contábil correto, com saída em conta de 'Caixa ou Bancos' do valor de R\$100.000,00, tendo como contrapartida uma conta de 'Valor a Receber – Empréstimos'", mas no momento da devolução do numerário, seis dias depois da operação de empréstimo, houve um equívoco no lançamento, já que ao invés de ser baixado na conta que registrava o valor a receber, foi registrada a importância de R\$100.600,00 (R\$600,00 a título de juros) como se fosse um passivo (empréstimo tomado pela Equipark) e, por este motivo, no balanço de 31/12/1995, figurou registro em conta de ativo da importância de R\$100.000,00 como valor a receber concomitantemente ao registro em conta de passivo do valor de R\$100.600,00 como empréstimo;*

*5.19. quantos aos valores de R\$118.359,05 e R\$18.712,01, constantes respectivamente nos itens 21 e 22 do Termo de Verificação, trata-se de valores efetivamente ingressados, de origem lícita e fornecidos por seus sócios pessoas jurídicas;*

*5.20. a alegação descrita no subitem anterior será comprovada posteriormente com a juntada de documentação complementar, mas a título de amostragem, são anexados os documentos relativos aos valores contabilizados no mês de março de 1994;*

*5.21. não se pode falar que houve inobservância do regime de competência, visto que este fato só tem relevância quando dele resulte prejuízo ao Fisco, e no presente caso isso não ocorreu, já que, se houve pagamento a menor em 1995 em razão do erro contábil, comprovadamente houve pagamento a maior de tributo em 1996;*

*5.22. descaracterizada a omissão de receita devido à caracterização de descumprimento de obrigação instrumental, descaracterizados se encontram igualmente todos os lançamentos, quer o principal (IRPJ), quer os reflexos (IRRF, PIS, COFINS e CSLL);*

*5.23. não só a omissão de receitas está afastada, mas também está desfigurada a infração relativa ao descumprimento de deveres instrumentais ou formais, pois a regularização da escrituração contábil no exercício de 1996, caracteriza verdadeira denúncia espontânea*



*(artigo 138 do Código Tributário Nacional), já que realizada anteriormente a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, descabendo a inclusão de multas moratórias;*

*5.24. protesta pela juntada posterior de documentos, devido ao grande volume da documentação, e pela produção de prova pericial, devido à necessidade de exame mais aprofundado da documentação trazida aos autos;*

*5.25. indica assistente técnico e formula quesitos, pugnando pelo oferecimento de quesitos suplementares ou adicionais que se fizerem necessários; e 5.26. pelos motivos expostos está demonstrada a insubsistência do auto de infração e requer o reconhecimento de sua nulidade com o conseqüente cancelamento da respectiva autuação fiscal.*

Após a apresentação da impugnação, a contribuinte junta documentos no intuito de demonstrar a procedência das alegações, além de requerer a realização de novas diligências ou de perícia.

A DRJ, ao julgar o processo decidiu manter a autuação, justificando, em preliminar, não ter havido cerceamento de defesa. A DRJ, mesmo entendendo que a apresentação de documentos nesta fase do processo não é mais cabível e que não houve abandono da busca pela verdade material durante o procedimento de fiscalização, decidiu admitir e examinar os documentos juntados, que compõem os anexos I, II e III. Assim, indefere o pedido de anulação do processo fundado em cerceamento de defesa.

No mérito, entendeu correta a utilização de presunções legais para determinar a existência de receitas omitidas pela contribuinte. Invoca o *caput* do artigo 228 do RIR/1994, que reproduz o § 2º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, lei que estabeleceu a presunção legal de omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa ou passivo fictício:

*“Art. 228 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)”.*

Entende que a existência de saldo credor de caixa é presunção legal de omissão de receita, uma vez que decorreria de receitas auferidas e não contabilizadas. Se foram não contabilizadas, por conseguinte, não foram, nem serão oferecidas à tributação. Pelo mesmo motivo, o artigo 228 do RIR/1994 permite a tributação como omissão de receitas de obrigações já pagas, mas não baixadas.

Na visão da DRJ, “o contribuinte que utilizou receitas omitidas para quitar suas obrigações aguarda um momento posterior em que o caixa oficial poderá suportar “sem estourar” o registro do pagamento destas obrigações. E este registro posterior “de regularização” que normalmente é feito, já que é difícil explicar e arriscado manter no passivo por muito tempo uma obrigação já vencida e paga, não afasta a presunção legal de ter havido omissão de receitas, pois objetiva apenas mascarar algo irregular e não de oferecer à tributação, em período posterior, algo que foi omitido anteriormente. O lançamento posterior, a débito do



passivo e a crédito de caixa, seja ele chamado ou não “de ajuste”, não fará com que a Fazenda Pública recupere o prejuízo sofrido em exercício anterior, pois nada adiciona ao resultado, nem sequer influencia o mesmo.”

Ao analisar as alegações da contribuinte, a DRJ entendeu-as improcedentes, uma vez que a documentação juntada aos autos não comprovam o que sustenta a contribuinte. A decisão da DRJ assim se expressa:

*Em sua defesa a autuada afirma que os valores apontados nos itens 1 a 13 do Termo de Verificação Fiscal constantes no Balanço Patrimonial de 31/12/1995 representam compromissos a pagar relativos a aquisições efetuadas no mercado interno. Com o intuito de provar que não houve passivo fictício e omissão de receitas, a impugnante explica, a título de exemplo, o que teria acontecido com os valores registrados nos itens 10 e 1.*

*23. No tocante ao item 10 de valor R\$718,20, a impugnante afirma que se trata de aquisição de produtos realizada em 28 de setembro de 1995, com prazo para pagamento em 13 de outubro de 1995, e que o pagamento foi realizado neste prazo. Realmente cópia da nota fiscal nº 1891 (fl. 312), da duplicata nº 1803 (fl. 313) e do extrato de fl. 314 comprovam esta afirmação. Contudo, a interessada afirma que, apesar da aquisição ter sido contabilizada corretamente, o seu pagamento foi contabilizado incorretamente, já que ao invés de débito no passivo (fornecedores) contra crédito em ativo (caixa ou bancos), debitou novamente conta de resultado (débito) contra crédito em conta bancária. Portanto, a contribuinte admite que o resultado tributável do ano-calendário 1995 foi reduzido indevidamente, mas alega que isto não causou prejuízo ao fisco, pois no ano seguinte teria realizado ajuste com lançamento a débito da conta “Adiantamento a Fornecedores” em contrapartida a crédito em conta de resultado. Assim, estaríamos diante de uma postergação no pagamento do imposto e não diante de uma omissão de receitas, já que o passivo indevidamente não baixado em 1995 não encobria um pagamento realizado com recursos movimentados à margem, pois teria havido o registro do pagamento na contabilidade, porém contra débito de conta errada (resultado no lugar de passivo). Mas mesmo que isto estivesse caracterizado no presente caso, configuraria postergação de imposto, já que pagamento do tributo devido a destempo é prejudicial ao Fisco.*

*24. Contudo, esta explicação da impugnante não pode ser aceita por não estar comprovada pelos documentos apresentados. Não é possível confirmar que houve lançamento equivocado do pagamento na forma explicada, já que na cópia da folha 98 do Livro Diário (fl. 253) apresentada, o débito do lançamento foi dividido em duas contas (nos valores de R\$588,93 e R\$129,27) não identificadas e cujas folhas do razão com estes débitos não foram juntadas. Desta forma, não há como se saber se realmente são contas de resultado.*

*27. Além disto, o alegado lançamento de ajuste em 1996 também não afasta a autuação. Em primeiro lugar, não há prova nem ao menos demonstração de qualquer vinculação entre o valor do chamado ajuste (R\$9.741,66, fl. 180 do Diário, 250 deste processo) e o pagamento que teria sido contabilizado equivocadamente (R\$718,20). Além disto, não*

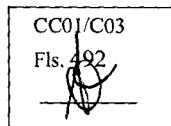
*foi apresentada cópia do razão com a conta de resultado na qual este valor teria sido creditado (adicionado ao resultado). Somente foi apresentada cópia da conta na qual o ajuste foi debitado (fl. 316 do Razão, 251 deste processo), e contrariamente ao que afirma a impugnante, esta conta não é a conta de passivo representativa da "Obrigação perante Fornecedores", que é a que deveria ter sido ajustada, mas sim é a conta de ativo "Adiantamento a Fornecedores". Assim, é improcedente a tese da impugnante de que se trataria de mero erro instrumental e que a obrigação principal teria sido satisfeita no exercício seguinte com o devido ajuste contábil.*

*28. Exceto em relação à omissão de receitas decorrente do passivo não comprovado no item 3 do Termo de Verificação no valor de R\$150,00, que a impugnante equivocadamente chama de item 1 e que será tratado adiante, já que tem justificativa diversa e realmente era um passivo existente em 31/12/1995 como se verá, os demais itens do Termo de Verificação referentes a passivo não comprovado, decorrentes de aquisições no mercado interno (itens 2 a 9 e 11 a 13), seguem a mesma tese paradigma da impugnante já explanada acima quanto ao item 10 do Termo de Verificação, conforme se pode observar na explicação introdutória do Anexo II. E também não podem ser aceitos, pois as folhas do Diário de 1996 apresentadas (118, 174 e 180) não comprovam que houve as alegadas adições ao resultado e baixa dos passivos que se encontravam indevidamente abertos. Além disto, o lançamento, que conteria os itens 1 a 2 e 4 a 13 do Termo de Verificação no montante de R\$8.006,45 (folha 118 do Diário), contém outros valores na importância de R\$23.250,42, que são todos debitados contra dois créditos de R\$13.335,84 e R\$17.921,03, e nenhum destes valores apresentam qualquer relação com os já citados R\$9.741,66, que seria o valor do ajuste, apesar da impugnante afirmar, sem comprovar nem demonstrar, que a "conta 'fornecedores diversos' também recebeu os valores da movimentação dos fornecedores de 1996, alguns com irregularidades, e ao final do ano o total da conta era de R\$9.741,66, o qual foi revertido e oferecido para a conta de receita no grupo de resultados". Os demais documentos que compõem este Anexo II (notas fiscais, recibos, duplicatas, extrato bancário, cheque, comprovante de pagamento e correspondência), excluída uma grande parte que se refere a aquisições e despesas realizadas em 1996 e que são, portanto, estranhas à autuação, apenas confirmam que os passivos já haviam sido quitados em 1995.*

*29. Em relação aos itens 14 a 20 do Termo de Verificação Fiscal, a impugnante afirma que se tratam de inexatidões na escrituração contábil de documentos relativos a importações, que diminuiram o resultado do ano-calendário 1995, mas que teriam sido regularizadas em 1996, conforme comprovariam os documentos anexados à impugnação (fls. 255, 259, 265 a 269 e 272 a 299) referentes ao item 19, e os documentos apresentados posteriormente e que compõem o anexo III, referentes a todos estes itens da autuação.*

*30. Contudo, também em relação a estes itens do Termo de Verificação, os documentos apresentados não invalidam a autuação. A escrituração apontada em relação ao item 19 (fl. 58 do Livro Diário juntado à fl. 255 deste processo e a fl. 82 do Livro Razão*





correspondente à fl. 259 deste processo) apenas confirma o erro que a própria impugnante admite: o registro de passivo no valor de R\$86.985,20 em vez da importância correta de R\$60.064,99. Os demais documentos são cópias de notas fiscais (fls. 265 e 266), registro de operação de câmbio (fls. 267 a 269) e declaração de importação e seus anexos (fls. 272 a 299) que não são hábeis para afastar a constatação do passivo indevidamente registrado e mantido e a consequente presunção legal de omissão de receitas. Neste ponto, deve-se esclarecer que o fato da importação ter sido regular e aprovada pela autoridade fiscal aduaneira não ilide a infração que foi cometida no âmbito do imposto de renda com a operação tendo sido registrada contabilmente de maneira errada.

31. Além disto, não se constata nestes documentos que acompanham a impugnação, a alegada regularização em 1996. O que se observa nos demonstrativos que compõe o Anexo III e que tratam dos itens 14 a 20 do Termo de Verificação Fiscal é que os alegados ajustes nada mais foram do que baixas tardias dos passivos mantidos abertos indevidamente e não a declarada adição ao resultado tributável em 1996. Aliás a própria impugnante confessa isto como se pode ler no quadro "Histórico" da 8ª folha do anexo III: "(...) Em jun/96, a conta (fornecedores) foi liquidada indevidamente contra o banco BMC (...). A reclassificação correta seria um lançamento a DÉBITO desta conta, e a CRÉDITO da conta de resultado (...)." A espécie de ajuste realmente realizada pela autuada foi analisada no item 21 acima e como visto não afasta a presunção de omissão de receitas decorrente de passivo fictício.

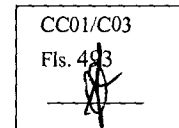
Ainda no que toca à utilização de presunções, a DRJ julga procedente a sua utilização para a comprovação de omissão de receita quando há suprimimento de caixa pelos sócios da empresa. Invoca o artigo 229 do RIR/1994, a seguir reproduzido:

*"Art. 229. Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos 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 (Decretos-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, II)."*

Entendeu a DRJ que não foi feita prova da entrega dos suprimentos pelos sócios bem como que eles não tinham origem comprovada. Entende a DRJ, neste ponto em acordo com a contribuinte, que os suprimentos não comprovados realizados por terceiros não estão abrangidos pela presunção legal. Neste contexto exonerou a parcela do crédito tributário lançado decorrente do item 23 do Termo de Verificação caracterizado como suprimento de numerário realizado por terceiro no montante de R\$100.600,00.

Para os recursos fornecidos, segundo a contribuinte, por seus sócios, manteve a presunção de omissão de receita. Relata que a impugnante foi intimada por duas vezes (letras

Processo nº 13807.006017/99-22  
Acórdão n.º 103-23.573



“d”, “e” e “f” e parágrafo seguinte de fls. 08 e 14) a comprovar a efetividade da entrega dos numerários. Como a efetividade da entrega não foi comprovada, os numerários foram considerados receitas omitidas na autuação.

Manteve, portanto, a autuação, com exceção da parcela exonerada em razão de não haver presunção legalmente prevista para sua manutenção.

Contra a decisão da DRJ a contribuinte apresentou recurso voluntário, em que sustenta que não houve omissão de receita, mas equívoco quanto ao cumprimento de deveres instrumentais. Sustenta a nulidade do auto de infração por falta de diligência da autoridade autuante, que não valorou corretamente os fatos nem esforçou-se na busca da verdade material, oculta na imensa quantidade de documentos fiscais não examinados pela autoridade. Ademais, nega validade ao uso de presunções legais, que serviriam apenas para desocultar fatos que não pudessem ser vistos diretamente dos elementos de prova apresentados, jamais de sobrepondo à busca da verdade material. Alega a contribuinte que os erros cometidos no ano da autuação foram corrigidos no ano subsequente e que a autoridade lançadora não promoveu as diligências necessárias para averiguar a correção do procedimento adotado.

A contribuinte alega nulidade do auto de infração por ausência de motivação do auto e ausência de causa da autuação,

No mérito, a contribuinte não nega os fatos relatados pela autoridade, sustentando que houve erro na escrituração dos fatos, corrigidos no ano seguinte, tanto no que se refere às aquisições no mercado local quanto as compras feitas no exterior. No tocante aos empréstimos obtidos com terceiros, não há razão para o recurso uma vez que foi afastada a omissão de receitas decorrentes destes suprimentos. Em relação aos suprimentos feitos pelos sócios, alega que foram declarados e que tem origem lícita. Por fim, alega que na hipótese de ser reconhecido que houve erro na execução das obrigações acessórias, teria ocorrido denúncia espontânea da infração e portanto não caberia lançamento de penalidade em relação a este ponto.

## Voto

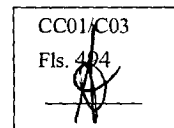
Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

### PRELIMINARES

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

### PRELIMINARES

A busca da verdade material é uma das finalidades do processo administrativo. Com efeito, o crédito tributário goza de determinados benefícios que impõem às autoridades fiscalizadoras o dever de diligência necessária a identificar e quantificar adequadamente a obrigação tributária. A exigência tributária avança sobre o patrimônio do contribuinte, de modo que, nem por um segundo, a autoridade tributária pode ser leviana ou desidiosa. Isso não significa, contudo, que a autoridade deva reabrir a fiscalização ou fazer verificação *in loco*



sempre que assim o desejar o contribuinte. A realização de diligências os procedimentos periciais deve ser necessário e justificado.

Para se apreciar o protesto da impugnante pela juntada posterior de documentos e realização de diligência e perícia é necessário examinar as normas jurídicas contidas no *caput* do artigo 15, nos §§ 4º a 6º do artigo 16 e no *caput* do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, que assim dispõem:

*“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*(...)*

*Art. 16 (...)*

*(...)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

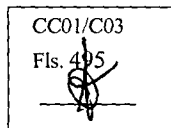
*§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

*§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

*(...)*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine “(negrito meu).*

Como se observa no *caput* do artigo 15 do Decreto nº 70.235/1972, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, a menos que fique demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses elencadas no § 4º do artigo 16. No presente caso, houve apresentação posterior dos documentos que compõem os anexos I, II e III. A rigor, pela literal disposição da lei acima transcrita, estes documentos não poderiam ser aceitos ou não deveriam ser apreciados, pois não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no já transcrito § 4º do artigo 16. A autuada alega “grande volume de documentação” que, com certeza, não cabe nas hipóteses descritas nas letras “b” e “c”. A meu ver, também não se pode dizer que se trata de força maior (hipótese prevista na letra “a”), já que os documentos juntados não são tantos assim e sua quantidade foi inflada pela apresentação de documentos que nada tem a ver com a autuação. Mas em respeito aos princípios da oficialidade, informalidade e verdade material, que segundo Luiz Henrique Barros de Arruda (in *Processo Administrativo Fiscal*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1994, págs. 3 a 6) regulam o Processo Administrativo Fiscal, cabe o exame destes documentos apresentados intempestivamente. Porém, a aceitação destes documentos não implica o reconhecimento de que a autoridade autuante deixou de buscar a verdade material, especialmente porque, como se verá na análise de mérito, os documentos apresentados ao contrário de invalidar a autuação, como defende a impugnante, a confirmam.



Por este mesmo motivo, a diligência sugerida e a perícia requisitada são indeferidas, já que o artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece a necessidade/imprescindibilidade destas como um dos requisitos para que o órgão julgador determine sua realização e não há como afirmar que estes requisitos estão presentes para se diligenciar a respeito de ou periciar documentos cuja análise processual já se mostra desfavorável à impugnante.

O que se observa, portanto, é que não há prova nem indícios da existência de outras Notas Fiscais e documentos que necessitariam ser examinados em diligência, além do fato de não haver justificativa relacionada à quantidade e ao prazo para a não apresentação de outros documentos que comprovem as alegações da impugnante. Diante disto, nova diligência deve ser indeferida nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Também falece razão à impugnante quando afirma preliminarmente que o auto de infração é nulo por lhe faltar motivo e causa, e por possuir capitulação legal errada. Primeiramente, deve-se esclarecer que entre os cinco requisitos do ato administrativo, segundo o mestre Hely Lopes Meirelles (in *Direito Administrativo Brasileiro*, Malheiros Editores, São Paulo, 1996, 21ª edição, páginas 134 e seguintes) se encontra o motivo **ou** causa, e não motivo e causa como afirma a impugnante. Assim é definido este requisito pelo saudoso mestre: “**Motivo** – O *motivo* ou *causa* é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo”. Como se verá adiante na análise do mérito da autuação, no presente caso há situação de direito, capitulada corretamente pelo autuante, e de fato a ensejar o ato administrativo de lançamento.

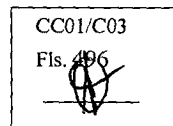
A impugnante alega cerceamento do seu direito à defesa porque seria impossível se defender do mérito de ato nulo.

Para apreciar esta afirmação da impugnante é necessário ter em mente que o cerceamento do direito de defesa somente pode ocorrer nas situações em que o contribuinte possa se defender de alguma coisa. Assim, se a Fazenda Pública ainda não acusou o contribuinte de ter praticado alguma infração tributária, nem o está intimando a pagar algo, o fiscalizado não pode afirmar que tem sua defesa prejudicada simplesmente porque não há nada a defender. A possibilidade de defesa, e conseqüentemente o eventual cerceamento desta mesma defesa, somente ocorrem a partir do momento em que o Fisco imputa algo ao sujeito passivo. E este momento é o de lavratura do auto de infração.

Portanto, somente a partir da lavratura do auto de infração o contribuinte tem que se defender de algo e eventualmente pode ter esta defesa cerceada. As hipóteses mais comuns de cerceamento de defesa são a falta de ciência ou ciência incompleta e/ou obscura das infrações atribuídas ao autuado, ou a existência de situações fáticas ou jurídicas que impedem o autuado de se defender de maneira ampla.

No presente caso, mesmo que fiscalização tivesse indevidamente presumido a ocorrência do fato gerador e tivesse feito uma investigação fiscal incompleta, não haveria cerceamento do direito de defesa, porque as infrações atribuídas à autuada, o passivo fictício e o suprimimento de numerário não comprovado, caracterizados como receitas omitidas, e os dispositivos legais invocados foram descritos claramente nos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte foi regularmente cientificada destes documentos e teve possibilidade de consultar os demais documentos embasadores da autuação que estão no processo; e nenhum fato ou norma alheios a sua vontade a impediu de se defender





adequadamente. Pelo contrário, a ampla defesa e o contraditório foram tão garantidos à contribuinte que se defende com argumentos fáticos e jurídicos em uma impugnação de 44 folhas, acompanhada de três volumes de documentos, entendendo perfeitamente o que lhe foi atribuído e até questionando a profundidade do trabalho fiscal.

Portanto, na presente autuação o direito de defesa da autuada e os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa foram rigorosamente respeitados. Devido a isto e ao fato do ato do lançamento ter sido realizado por pessoa competente, não há que se falar em nulidade do lançamento, conforme determina o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

### MÉRITO

Quanto ao mérito, inicialmente é necessário dizer que a tributação da omissão de receitas discutida neste processo está baseada em presunções. Estas presunções não são apenas frutos do raciocínio da autoridade autuante, mas produtos de determinação legal. Vejamos o que diz o *caput* do artigo 228 do RIR/1994, que reproduz o § 2º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, lei que estabeleceu a presunção legal de omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa ou passivo fictício:

*“Art. 228 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)”.*

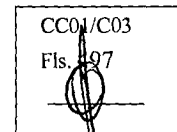
Como se pode ler no *caput* do artigo 228 do RIR/1994, em primeiro lugar, a lei presume que saldo credor de caixa caracteriza omissão de receita. Isto ocorre, pois numa contabilidade corretamente elaborada é impossível a conta caixa ter saldo credor. A origem do saldo credor está em receitas auferidas e não contabilizadas. Se foram não contabilizadas, por conseguinte, não foram oferecidas à tributação.

Pelo mesmo motivo, o artigo 228 do RIR/1994 permite a tributação como omissão de receitas de obrigações já pagas, mas não baixadas, pois provavelmente estas obrigações não foram baixadas para não ocorrer saldo credor de caixa por terem sido pagas com recursos movimentados à margem da contabilidade (receitas omitidas). Dito de outra forma: o objetivo da falta de baixa destas obrigações no momento do pagamento é, quase sempre, mascarar o saldo credor de caixa, já que os recursos utilizados para a quitação destas obrigações não saíram do caixa oficial, mas sim do chamado “Caixa 2”, que contém as receitas sonegadas.

Como atestou a DRJ “o contribuinte que utilizou receitas omitidas para quitar suas obrigações aguarda um momento posterior em que o caixa oficial poderá suportar “sem estourar” o registro do pagamento destas obrigações. E este registro posterior “de regularização” que normalmente é feito, já que é difícil explicar e arriscado manter no passivo por muito tempo uma obrigação já vencida e paga, não afasta a presunção legal de ter havido omissão de receitas, pois objetiva apenas mascarar algo irregular e não de oferecer à tributação, em período posterior, algo que foi omitido anteriormente. O lançamento posterior, a débito do passivo e a crédito de caixa, seja ele chamado ou não “de ajuste”, não fará com que a Fazenda Pública recupere o prejuízo sofrido em exercício anterior, pois nada adiciona ao resultado, nem sequer influencia o mesmo.”







Da mesma forma, a Lei prevê consequências para o suprimimento de numerário (artigo 229 do RIR/1994) a seguir reproduzido:

*“Art. 229. 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 fornecidos 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 (Decretos-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, II).”*

Como se vê, a presunção legal de omissão de receitas decorrente de suprimimento de numerário somente abrange os suprimimentos realizados por sócios cuja efetividade de entrega e origem não forem comprovadas.

Dito isto, cabe entender porque a lei tributária presume que os recursos fornecidos à pessoa jurídica pelos sócios cuja efetividade e origem não forem comprovados são considerados receitas omitidas. A resposta é simples: porque estes recursos se presumem não escriturados e conseqüentemente não oferecidos à tributação e registrá-los como se fossem recursos fornecidos pelos sócios (a título de empréstimos ou aumento de capital, por exemplo) é uma maneira de “legalizá-los” sem oferecê-los à tributação.

Neste contexto, deve-se lembrar o dever do contribuinte de escriturar suas atividades com base em documentos hábeis e idôneos, conforme previsto no artigo 197 do RIR/1994, que também faz parte do enquadramento legal da autuação:

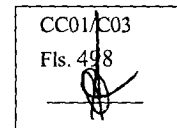
*“Art. 197 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º).*

*Parágrafo único - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º).”*

Como se vê, a regra jurídica contida no dispositivo acima é que o contribuinte sujeito à apuração do lucro real deve escriturar todas as suas operações observando as leis comerciais e as leis fiscais. Mas esta regra tem alguma coisa a ver com a autuação em discussão? A resposta a esta pergunta é positiva por duas razões.

A primeira razão é que escriturar de acordo com as leis comerciais e fiscais significa, entre outras coisas, que a escrituração deve estar baseada em documentos hábeis e idôneos. Portanto, estas duas características (habilidade e idoneidade) são necessárias no para que a escrituração tenha sido feita de acordo com as leis comerciais e fiscais.

A segunda razão é que a obrigação de escriturar de acordo com as leis comerciais e fiscais e, conseqüentemente, escriturar com base em documentos hábeis e idôneos, cabe originalmente ao contribuinte sujeito à apuração imposto de renda pelo lucro real. Dito de outra forma: cabe somente ao contribuinte escriturar suas operações com base em documentos hábeis. O sujeito passivo da obrigação tributária não pode querer transferir a terceiros eventual responsabilidade por sua escrituração não estar baseada em documentos hábeis e idôneos, pois o destinatário da obrigação legal prevista no artigo 197 do RIR/1994 é o contribuinte e ninguém mais.



Desta forma, se o contribuinte não pode transferir esta responsabilidade deve arcar com os ônus decorrentes do descumprimento desta norma, que, no presente caso que trata de suprimimento de numerário não comprovado, é ter este suprimimento caracterizador de omissão de receitas, conforme determina o artigo 229 do RIR/1994. Cabe frisar que não se está tributando as operações de empréstimos ou adiantamentos de sócios, até porque estes “empréstimos” e “adiantamentos” não estão comprovados. O que se está tributando são ingressos que, por não terem sua origem comprovada, são considerados pela lei, e não pelo arbítrio ou imaginação da autoridade fiscal, receitas omitidas.

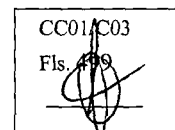
No presente caso, o que se observa é que a impugnante foi intimada por duas vezes (letras “d”, “e” e “f” e parágrafo seguinte de fls. 08 e 14) a comprovar a efetividade da entrega dos numerários. Como a efetividade da entrega não foi comprovada, os numerários foram considerados receitas omitidas na autuação.

Na impugnação, a autuada contesta genericamente os itens 21 e 22 do Termo de Verificação que fazem parte da infração suprimimento de numerário não comprovado sem apresentar qualquer documento relativo a eles. E esta prova também não foi feita com os documentos contidos no anexo I. Quanto ao item 21, a interessada juntou no anexo I documentos de sua própria confecção (contabilidade e alteração de contrato social) que são incapazes de comprovar quem efetivamente realizou os suprimimentos. Quanto ao item 22, apesar da grande quantidade de documentos apresentados no anexo I, a deficiência comprobatória persiste. Também neste caso nenhum dos documentos apresentados comprova que os sócios apontados como fornecedores dos alegados empréstimos tenham efetivamente realizado os suprimimentos. Esta prova poderia ser feita com cópias de extratos e/ou cheque dos mutuantes que confirmassem os suprimimentos conforme registrados na contabilidade da autuada. Mas a documentação apresentada é composta somente de extratos da própria autuada e da contabilidade dos sócios que teriam emprestado, mas que não contém todos os valores mutuados. Além disto, observa-se que no contrato de Mútuo que teria sido celebrado com a Receptar Estacionamentos e Garagens S/C Ltda. a mesma pessoa física assina pela empresa mutuante e pela empresa mutuária e uma das testemunhas neste contrato (Rubens Lessa Vergueiro Júnior) era sócio da mutuária ao tempo do mútuo. Observa-se também que nenhum destes contratos de mútuo foi registrado, não produzindo, portanto, efeitos em relação a terceiros (inclusive a Fazenda Pública), conforme determinava à época o vigente artigo 135 do Código Civil de 1916:

*“Art. 135. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por 2 (duas) testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros (art. 1.067), antes de transcrito no Registro Público.”(negrito meu)*

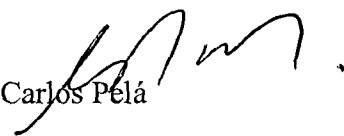
Cabe ainda esclarecer que as alegações da impugnante de que não houve prejuízo ao Fisco, já que o pagamento a menor em 1995 teria sido compensado por ajustes e pagamentos a maior em 1996 e que teria havido mero descumprimento de dever instrumental afastado por denúncia espontânea, são improcedentes, pois, conforme ficou acima demonstrado, as infrações ensejadoras da omissão de receitas apontadas pela fiscalização e que ocorreram em 1995 não foram descaracterizadas pelos argumentos e provas apresentadas pela impugnante.

Processo nº 13807.006017/99-22  
Acórdão n.º **103-23.573**



Por fim, deve-se ressaltar que, diante do fato do lançamento principal (IRPJ) ter sido considerado procedente, de não haver alegações específicas da contribuinte quanto aos lançamentos decorrentes (PIS, COFINS, IRRF e CSLL) e de não existir outro motivo para que estes lançamentos decorrentes sejam total ou parcialmente exonerados de ofício, estes mesmos lançamentos decorrentes devem ser mantidos da mesma forma que o lançamento de IRPJ.

Posto isso, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

  
Carlos Pelá

