



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13808.002511/92-69
Recurso nº. : 126.445
Matéria : IRPJ – Ano de 1988
Recorrente : HIGITEC SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ - SÃO PAULO/SP
Sessão de : 29 de setembro de 2001
Acórdão nº. : 108-06.672

IRPJ – SALDO CREDOR DE CAIXA – MÉTODO DE APURAÇÃO - O procedimento de auditoria para a determinação do Saldo Credor da Conta Caixa, caracterizador de omissão de receitas, deve levar em consideração a movimentação diária de entrada e saída do Caixa em cada período de apuração focalizado. Incabível a exigência fiscal consubstanciada em levantamento que não observou este requisito, tomando como base livro Diário escriturado por meio de lançamentos resumidos em período incerto de tempo, sem apoio de livros auxiliares, não levando em consideração a real movimentação diária da conta Caixa.

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS: Incabível a glosa de despesas quando a fiscalização não consegue comprovar que elas não preenchiam os requisitos indispensáveis à sua dedutibilidade - sejam incorridas, necessárias e usuais à atividade da pessoa jurídica.

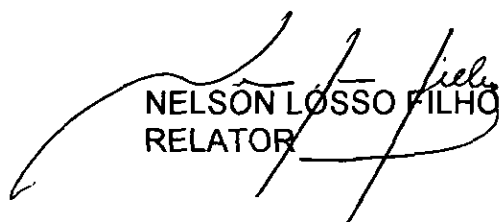
Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por HIGITEC SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672


NELSON LOSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº : 13808.002511/92-69

Acórdão nº : 108-06.672

Recurso nº : 126.445

Recorrente : HIGITEC SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Higitec Serviços e Representações Ltda., foi lavrado auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 77/82, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades, ainda em litígio após a exclusão efetuada pelo Julgador de Primeira Instância, descritas às fls. 82 e assim enumeradas no Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização de fls. 74/75:

"1- OMISSÃO DE RECEITAS caracterizada pelo SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA, verificado em 30/09/88, assim considerado o maior dos saldos credores apurados, conforme Termo de Intimação de 21/09/92 e seu anexo "fluxo da Conta Caixa", elaborado com base nos lançamentos do Livro Diário nº 5, cuja ordem cronológica foi tomada como correta, tendo em vista que o contribuinte admite que a empresa NÃO possui Livros Diários Auxiliares;

3- GLOSA DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS – DESPESAS IMPROVADAS: o contribuinte não logrou comprovar a efetividade dos dispêndios lançados como despesas, nem quem fosse o destinatário indubitável de tais gastos, bem como não provou que os dispêndios corresponderam à contrapartida de algo recebido. Material de consumo, material de expediente, impressos e material de escritório e etiquetas adesivas, adquiridos da empresa Indústria Gráfica Sacramento Ltda.

4- GLOSA DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS – IMPROVADAS E APOIADAS EM DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEAS: o contribuinte não comprovou a efetividade dos dispêndios lançados como despesas, nem identificou indubitavelmente quem fosse o destinatário de tais pagamentos, assim como não comprovou que os

Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

dispêndios corresponderam à contrapartida de algo recebido. Inidôneas as notas fiscais emitidas por HART INDÚSTRIA E COMÉRCIO.”

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação protocolizada em 06/01/93, em cujo arrazoado de fls. 88/98, alega em apertada síntese o seguinte:

1- o fluxo de caixa, base para a autuação de omissão de receitas pela ocorrência de saldo credor, foi elaborado de forma incorreta, porque considerou as datas constantes do Livro Diário relativas aos pagamentos e recebimentos adotando um critério que não confirma a realidade dos fatos;

2- a forma como foi levantado o Caixa, com os recebimentos de uma determinada data servindo apenas para pagamentos futuros, não sendo aceito o pagamento em dinheiro recebido na mesma data, contraria a jurisprudência;

3- no fluxo de caixa do mês de setembro de 1988, se considerados todos os pagamentos e recebimentos nas datas corretas, o saldo seria devedor de 12.277.970,83 e não credor como apurado;

4- os recebimentos são oriundos de receitas percebidas, parte do próprio mês, conforme demonstra as notas fiscais juntadas aos autos;

5- quanto a glosa de despesas indedutíveis e despesas improvadas, pretende a fiscalização transferir para a contribuinte as irregularidades levantadas contra os emitentes das notas fiscais;

6- na época das compras a empresa estava em concordata, tendo os fornecedores habituais fechado as portas, os bancos encerrado as contas bancárias, não sobrando outra alternativa do que comprar a prazo de novos fornecedores e efetuar o pagamento das duplicatas em dinheiro;

7- cabia à Secretaria da Receita Federal efetuar diligências nas empresas irregulares e averiguar se a operação não foi real. Transferir para a autuada esse encargo, depois de considerar impossível localizar os proprietários das mesmas, nada mais é do que puro comodismo;



Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

8- as mercadorias foram entregues pela própria empresa fornecedora Hart Indústria e Comércio, não tendo a impugnante contratado as transportadoras;

9- na contabilidade não consta lançamento referente a despesa de fretes, contraídos com as transportadoras consideradas inexistentes pela fiscalização;

10- a empresa é prestadora de serviços, adquirindo os produtos para uso nos serviços de higienização de bueiros, limpeza de galerias de esgoto Tc, não efetuando vendas ou industrialização, não estando obrigada a manter o livro para registro de compras;

11- as despesas glosadas atendem aos requisitos do art. 191 do RIR/80, são normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica;

12- o motivo da glosa foi a não comprovação do efetivo pagamento, mas como a empresa não operava com bancos, a prova do pagamento é a duplicata quitada;

13- o saldo de prejuízo fiscal existente em 31/12/88 deve ser compensado com a matéria apurada.

Às fls. 337/338 consta solicitação de diligência, sendo preparado o relatório de diligência de fls. 366/373.

Em 10/03/2000 foi prolatada a Decisão nº 0813/2000, fls. 380/392, onde a Autoridade Julgadora "a quo" considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Glosa de despesas indedutíveis, por falta de comprovação e apoiadas em documentação inidônea: O contribuinte não comprovou a efetividade dos dispêndios lançados como despesas, nem identificou indubitavelmente quem fosse o beneficiário de tais gastos, assim como não comprovou que os dispêndios corresponderam à contrapartida de algo recebido, além de registrar notas fiscais inidôneas.

Omissão de Receitas, Saldo Credor de Caixa – Regularmente intimado, não logrou o contribuinte justificar a ocorrência de saldo credor da conta Caixa, constituindo, em face da Lei, presunção de omissão de receitas.

5

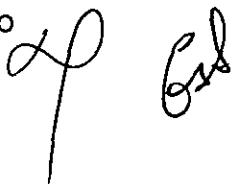


Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

TRD – Ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período de 04/02/1991 a 29/07/2001, remanescendo, nesse período, juros de mora de 1% ao mês calendário ou fração. Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificada em 06/11/2000, AR de fls. 395, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário, protocolizado em 06/12/2000, em cujo arrazoadado de fls. 397/407 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório



Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

VOTO

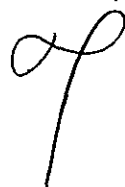
Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada da Decisão de Primeira Instância, apresentou seu recurso apoiada por decisão judicial determinando à autoridade local da SRF o encaminhamento do recurso a este Conselho, fls. 474/478.

A recorrente foi autuada por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades no ano de 1988: saldo credor de caixa e glosa de despesas por falta de comprovação da efetivação da operação e por estar apoiada em documentação inidônea.

Quanto a omissão de receitas caracterizada por saldo credor da conta Caixa, após a análise dos documentos juntados aos autos, inclusive o volume anexo, vejo que assiste razão à empresa, porque em seu levantamento a fiscalização adotou um procedimento singular, que contraria os métodos de auditoria para a apuração do Saldo Credor de Caixa, que sempre levou em consideração a movimentação de entradas e saídas de numerários da conta Caixa num mesmo lapso temporal, na imensa maioria das vezes o movimento diário de tal conta.



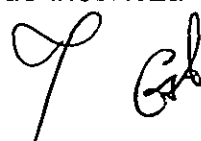
Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

O Fisco, tendo em vista os registros contábeis irregulares no livro Diário e a ausência de livros auxiliares que suportassem os lançamentos resumidos, adotou uma lógica própria, a partir das contrapartidas da conta Caixa, para remontar o saldo desta conta dia a dia, para detectar saldo credor de caixa durante o transcorrer do mês, porque ao final deles sempre foi apurado saldo devedor, como pode ser observado nas cópias de balancetes no volume anexo, fato reconhecido pela auditora em seu Termo de Diligência.

Pela dificuldade demonstrada na análise do Diário, pelas suas deficiências e ausência de livros auxiliares, a lógica adotada para a montagem do fluxo de Caixa foi considerar como positivo os valores correspondentes à saídas de caixa, partindo da informação de suas contrapartidas, registro de gastos com despesas, fornecedores etc., que detalhavam melhor as operações, e negativas as entradas de caixa por recebimento de duplicatas e vendas a vista, só incluindo estas entradas em seu levantamento nas datas em que eram registradas agrupadamente no Diário, na maioria das vezes ao final do mês.

Não posso aceitar o procedimento adotado, existindo incongruências no demonstrativo do fluxo de Caixa, porque ele parte de dados não confiáveis e insuficientes, não podendo pura e simplesmente seus cálculos serem considerados como inabaláveis, invertendo-se o ônus da prova. Cabia ao Fisco aprofundar seus procedimentos de auditoria, levantar outros elementos para robustecer os indícios de omissão de receitas que havia detectado, para ficar perfeitamente caracterizada a infração que estava sendo imputada à empresa.

Com efeito, a forma de determinação do “quantum debeatur” adotada pela fiscalização criva de incerteza o levantamento, haja vista que se baseia em elementos correspondentes a dias incertos do mês. A fiscalização ao optar pela recomposição do saldo de Caixa na forma como apresentado no demonstrativo de fls. 10/19, admitindo as deficiências na escrituração da contribuinte, maculou de incerteza



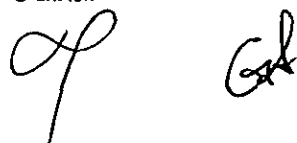
Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

a determinação do “quantum” tributável, inviabilizando a sua tributação, porque apenas detectou irregularidades que deveriam ser pesquisadas documentalmente, para a perfeita identificação das datas de registro de entradas e saídas da conta Caixa.

Tal procedimento de constatação de saldo credor de caixa não foi correto, o julgador de primeira instância acatou em parte a impugnação, ao concluir que os saldos de Caixa são apurados considerando todos os lançamentos num mesmo dia, descaracterizando a infração detectada no dia 30/09/88, porque o saldo credor foi determinado pela fiscalização antes da soma algébrica do valor de 160.000.000,00, recebidos pelo Caixa no mesmo dia 30/09.

Entretanto, a eleição do saldo credor de caixa no dia 14/09/88, no montante de 140.419.679,11, pela autoridade de Primeira instância, não pode também ser admitida, porque existe incerteza nos procedimentos de fiscalização, tendo em vista a falta de livros auxiliares para confirmar tal movimentação e os lançamentos de Diário registrarem os recebimentos e pagamentos de caixa englobadamente. Cabia à fiscalização aprofundar a auditoria, até com exame de documentos, para certificar-se de tais fatos. Como exemplo, posso citar as notas fiscais de fls. 220/260, que previam recebimentos de numerários para vários dias do mês de setembro de 1988 e não apenas para o dia 30, quando foi lançado resumidamente o valor de 160.000.000,00.

Pela incerteza na formação do “quantum debeatur”, motivada pela precariedade dos lançamentos contábeis no Livro Diário, partidas resumidas em períodos incertos de dias, escrituração não apoiada em livros auxiliares, que impossibilitaram a determinação clara e insofismável da ordem cronológica dos lançamentos, de importância fundamental para a caracterização do saldo credor de caixa, deve ser excluído da exigência o item nº 1 do auto de infração - Omissão de Receitas caracterizada pela ocorrência de Saldo Credor da Conta Caixa.



Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

Quanto às glosas de despesas referentes a fornecimentos de materiais pelas empresas Indústria Gráfica Sacramento Ltda. e Hart Indústria e Comércio, as diferenças encontradas traduzem meros indícios, que não caracterizam a ocorrência da infração imputada à pessoa jurídica.

O Fisco se baseou nos seguintes motivos para glosar as despesas relativas a compras das empresa Sacramento e Hart: as empresas tiveram seus CGC suspensos pela Secretaria da Receita Federal por estarem omissas na apresentação da DIRPJ; após diligência realizada pela fiscalização estadual no ano de 1992, a empresa Indústria Gráfica Sacramento Ltda. e seus sócios não foram localizados nos endereços constantes do cadastro estadual; os sócios das duas empresas têm o mesmo sobrenome; os materiais adquiridos são em grande quantidade e não faz parte da atividade da Hart vender produtos químicos, estando autorizada apenas a atuar na área de confecção; as transportadoras dos produtos da Hart não estão cadastradas pela prefeitura da cidade de Jundiaí e que autuada não comprovou o pagamento das mercadorias.

Ainda que os fatos apurados possam ser considerados o produto de procedimento anormal por parte dos fornecedores, entendo que nada provam por si só, nem autorizam o lançamento fiscal. Quando muito podem constituir um indício que justifique um aprofundamento da ação fiscal em torno da comprovação de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

Não consta dos autos a realização de pesquisa de outros indícios convergentes que auxiliassem na prova da infração, que as empresas realmente não exerceram atividades no ano de 1988, por meio de diligência junto a vizinhos dos fornecedores, movimentação telefônica, gastos de energia, pesquisa com ex-sócios etc. Além do mais a prova mais robusta, a diligência efetuada pelo órgão estadual, é inconclusiva, porque apenas constata que no ano de 1989 a empresa Indústria Gráfica

Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

Sacramento Ltda. tinha mudado de endereço ou encerrado suas atividades. Os outros elementos são apenas informações cadastrais e controle interno dos Fiscos, que não descaracterizam a efetividade das operações comerciais descritas nos documentos fiscais. Além do mais, a informação de fls. 55 deixa claro que não há suspeitas de emissão de documentos inidôneos, não ficando comprovada a irregularidade na emissão de notas fiscais no ano de 1988.

Entendo, pois, que ao Fisco competiria apurar outros elementos que o conduzissem à conclusão mais segura sobre tal irregularidade. Não o fazendo, a conclusão a que se chega é a de que o fato em si não autoriza e também não pode dar suporte à tributação, sob pena de, caso assim prevaleça, admitirmos uma presunção que, não está autorizada por lei, justamente pela falta de prova material para dar suporte a mesma.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN. art.3º), não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina in "Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

"Dever de prova e "in dubio contra fiscum"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na

Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

sua ausência cumpria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."

O conhecimento teórico de certas características de determinado mercado não pode sustentar a exigência de tributos, sendo imprescindível a demonstração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conforme definido no art. 43 do CTN, que é, no caso, a aquisição da disponibilidade da renda, traduzida no conceito de lucro.

Cabe, ainda, transcrever um texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado.

Sobre o assunto em questão, presunção, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, fls. 92:

"Conceitos de Presunção e Indício.



Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador. Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido ("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: "Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito".

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.

As presunções definem-se, assim, como ... consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido".

Assim, não pode prosperar o lançamento pautado em indícios, sendo condição essencial que a fiscalização aprofundasse a auditoria para só aí concluir pela infração à legislação tributária, dando caráter de certeza e liquidez à exigência. Não o fazendo, é legítimo ver esboroar-se a exigência fiscal contida nos itens 03 e 04 do auto de infração.

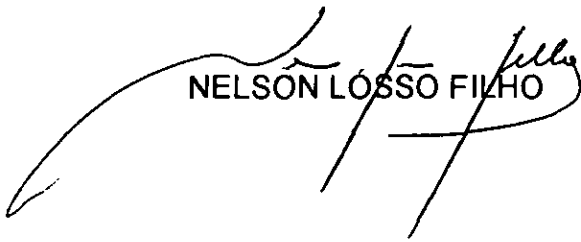
Pelos fundamentos expostos e de conformidade com o que está nos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para, reconhecendo a



Processo nº. : 13808.002511/92-69
Acórdão nº. : 108-06.672

insubsistência da exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, reformar a Decisão de Primeira Instância.

Sala das Sessões (DF) , em 29 de setembro de 2001.



NELSON LOSSÓ FILHO

