



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23
Recurso nº. : 139.333
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1988
Recorrente : VENDING SYSTEMS DO BRASIL LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 18 DE MAIO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.302

PAF – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – ERRO NO CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO DO ILÍCITO – O trabalho fiscal deve abranger universo relevante para fins estatísticos. O universo a ser pesquisado, segundo Pedro Luiz de Oliveira Costa Neto, deve observar que, "se erros palmares forem cometidos no momento de selecionar os elementos da amostra, o trabalho todo ficará comprometido e os resultados finais serão provavelmente bastante incorretos. Devemos, portanto tomar especial cuidado quanto aos critérios que serão usados na seleção da amostra ... O que é necessário garantir em suma, é que a amostra seja representativa da população. Isto significa que, a menos de certas pequenas discrepâncias, inerentes à aleatoriedade sempre presente, em maior ou menor grau, no processo de amostragem, a amostra deve possuir as mesmas características básicas da população, no que diz respeito à(s) variável(eis) que desejamos pesquisar".

PAF – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – ERRO NA BASE DE CÁLCULO – DIFERENÇAS NOS ESTOQUES DE MERCADORIAS – CRITÉRIO DE APURAÇÃO – Presentes os pressuposto de ocorrência do fato imponible o ilícito se quantifica sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. A base de cálculo mensura a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico para, combinando-o com a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Infirmada, face à ausência de liquidez e certeza, não prospera o lançamento.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITAS – DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS REMETIDAS POR NOTAS DE ABASTECIMENTO E DEVOLUÇÃO DE VENDAS – A falta de comprovação de ingresso nos estoques das mercadorias retornadas ao estabelecimento comercial, (no caso de vendas através de máquinas automáticas), bem como das devoluções de vendas, configura hipótese de incidência de omissão de receitas. Todavia, não pode o autuante, a partir do levantamento quantitativo de apenas 06 itens comercializados, presumir que todas as operações havidas no período foram inexistentes, caso no qual caberia o arbitramento dos lucros.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITAS PASSIVO FICTÍCIO – Constatada no passivo circulante a existência de valores pagos e não conseguindo a interessada ilidir a pretensão fiscal, mantém-se no lançamento a este título.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO DE SÓCIOS - Os suprimentos de caixa feitos pelos sócios à pessoa jurídica devem ser comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, cuja falta torna legítima a presunção de omissão de receitas. Não comprova o ingresso, apenas, a capacidade do supridor.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS EM UM ÚNICO EXERCÍCIO – POSTERGAÇÃO – As despesas havidas por realização de serviços em imóveis de terceiros devem ser contabilizadas e amortizadas, segundo o tempo útil do beneficiamento. Inobservado o regime da competência dos exercícios para reconhecimento da despesa caberia a aplicação do PN COSIT 02/1996.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS APLICADOS COM BASE NA TAXA SELIC – PERTINÊNCIA – A aplicação da multa decorre da natureza do ilícito. Após o vencimento incidem juros moratórios sobre os valores dos débitos tributários não pagos. A Fazenda Pública tem nessa remuneração a indenização pela demora em receber o respectivo crédito, em cumprimento às prescrições de norma válida, vigente e eficaz, na busca de realizar a isonomia entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS/COFINS/CSL – Aplicam-se às exigências ditas reflexas, o que foi decidido quanto a exigência matriz, pela íntima relação de causa e efeito existente entre os procedimentos.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VENDING SYSTEMS DO BRASIL LTDA.

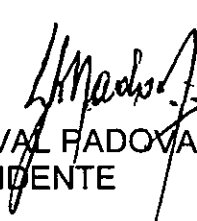


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar do auto de infração o item 001 (omissão de receitas devolução de mercadorias vendidas) no valor de R\$ 1.919.714,76 e excluir do item 004 (custos, despesas operacionais, encargos não necessários) o valor de R\$ 1.750,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


DORIVAL FADOYAN
PRESIDENTE


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23
Acórdão nº. : 108-08.302
Recurso nº. : 139.333
Recorrente : VENDING SYSTEMS DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

VEDING SYSTEMS DO BRASIL LTDA., pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorreu voluntariamente a este Colegiado, contra decisão da autoridade de 1º grau que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído através do lançamento de fls. 942/963, para o IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, no valor total de R\$ 1.660.553,30. Enquadramento legal nos respectivos termos.

Termo de Verificação, às fls. 937/941, informou que a interessada procedia a devolução de mercadorias, remetidas através de notas de abastecimento, sem a devida comprovação. Havia regime especial autorizado pela Diretoria Executiva da Administração Tributária (Processo DRTC-II, nº 006968/1995). Nas devoluções, tanto nas vendas realizadas por máquinas automáticas, quanto naquelas remetidas com notas fiscais, não houve comprovação de entrada dessas mercadorias, nos estoques.

A intimação de fls. 73, que solicitava a movimentação do estoque escriturado, não foi respondida. A empresa, embora dispensada da escrituração do livro de Registro de Inventário, conforme artigo 12, parágrafo 3º, da IN 11/1996, (para fins de determinação do resultado apurado em balanço ou balancete mensal, levantado para suspender ou reduzir o pagamento do imposto de renda mensal), estaria obrigada a avaliação seus estoques, segundo legislação específica.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

O levantamento fiscal realizado, às fls. 938, comprovou a improcedência das devoluções de mercadorias, pois os estoques apontavam diferenças em todos os produtos verificados.

Confirmaram esses fatos as planilhas de fls. 938, onde os excessos nos recebimentos, frente ao cotejo entre a conta caixa e bancos, restaram demonstrados. Os valores relativos às devoluções foram superiores aqueles do abastecimento. Mesmo assim, houve recebimentos de valores pelo caixa e/ou bancos, em diversos dias no decorrer do ano analisado.

Em conta transitória ativa, que apresentava no último dia do mês saldo credor, foram realizados ajustes que repercutiram em passivo fictício.

Constaram, ainda, as seguintes irregularidades: suprimentos de caixa, realizados pelos sócios, sem comprovação da origem e da efetiva entrega; descontos obtidos sem serem considerados no resultado do período; manutenção no passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas; despesas não comprovadas e que deveriam ser diferidas para um momento posterior. Não houve compensação de prejuízos porque em 2000 foi aproveitado o saldo existente até 1997.

Impugnação de fls. 979/1002, em síntese, iniciou argumentando o seu ramo de atividade, comercialização de produtos embalados, através de máquinas automáticas dispostas em vários pontos comerciais.

A reposição dos produtos seguiria um roteiro de visitas. As máquinas lacradas seriam abertas, apenas, pelo encarregado da reposição dos produtos. No momento da recarga se dava o registro, no coletor de dados conectado a uma impressora instalada no veículo repositório, quando seria impressa a correspondente nota fiscal. Ao final do dia, com o registro das vendas e cargas, seriam baixados os excedentes e devolvidas as mercadorias retornadas. Juntou



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

documentos de saída, abastecimento e retorno além de declarações dos funcionários responsáveis pelas operações.

Questionou o que seria "satisfatório" para o fiscal considerar a licitude em seu procedimento. A forma utilizada decorreria do seu ramo de atividade. O autuante deveria ter explicitado o que não fora "satisfatório", sob pena de restar "imprestável" a noção que fez do vocábulo.

A apuração dos estoques finais se deu segundo a equação tradicional, a partir dos estoques iniciais, considerando a diferença entre os valores registrados no livro de mercadorias onde são lançadas as compras e o livro de saídas, onde constam as vendas, chegando a verdade numérica.

Os indícios eleitos pelo fisco não guardaram simetria entre si. A diferença de estoques apurada, no caso do item "coca-cola", se deu nas entradas, implicando em omissão de compras ou que oferecera a tributação a diferença. Se todo produto remetido fora consumido no abastecimento, a diferença a maior no estoque não teria lógica. O levantamento apresentou diferenças, ora por entrada e ora por saída, utilizadas para justificar o mesmo fato.

As máquinas apontadas como omissão de entradas são bens pertencentes ao ativo da empresa e objeto de locação e por isto não integravam o registro de inventário.

Com relação aos itens 1.2.5.1 e 1.2.5.2 juntou oito relatórios onde pretendeu demonstrar a fragilidade da ação fiscal. Mesma sorte daqueles referentes aos itens 1.2.5.3, 1.2.6 e 1.2.6.1. Os documentos juntados provariam que só houve um lançamento ao final do mês, e por erro.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23
Acórdão nº. : 108-08.302

O sócio comprovou sua disponibilidade econômica e financeira para respaldar o aporte realizado.

Aceitou, parcialmente, o lançamento referente ao passivo fictício e o erro quanto ao desconto obtido, promovendo o pagamento da importância devida, arguindo que neste conjunto se conteriam as despesas glosadas. Juntou DARFS, fls. 1449 e 1450. No caso das despesas que deveriam ser diferidas (instalação de cabo telefônico) estaria diante de simples postergação.

Refere-se à impropriedade da aplicação da taxa SELIC nos débitos tributários, na linha de decisão do STJ.

Às fls. 1455 foi apresentada cópia do processo 2001.61.00.027114-1 da 12ª Vara da Justiça Federal da 3ª Região, relativa à ação de justificação, tendo como objeto a produção de provas mediante oitiva de testemunhas (fls. 1456 a 1487).

Decisão às fls. 1489/1504, julgou parcialmente procedente a ação fiscal, destacando a parcialidade da impugnação, por ter excluído do litígio os itens 3.1 do TVF, parte do item 3.2, embora tenha realizado a quitação, conforme adendo de fls. 1448, com base na infração caracterizada como lançamento indevido de despesas.

No tocante às omissões de receitas, destacou, do item 1 do TVF, a falta de comprovação do retorno das mercadorias remetidas por notas de abastecimento, comentando que a forma utilizada pela impugnante não permitia assegurar a correção em seu procedimento.

A modalidade de apuração do lucro escolhida naquele ano calendário, conforme fls. 17, foi através do levantamento de balanço/balancete mensal (fls. 81/508), obrigando o levantamento e avaliação dos estoques, (mesmo dispensada da escrituração do livro Registro de Inventário, nos termos do artigo 12,

4



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23
Acórdão nº. : 108-08.302

parágrafo 3º, da IN 11/1996), embora para o ano-calendário de 1997, a instrução normativa em vigor fosse a de nº 93/1997, cujo artigo 12, parágrafo 3º, prescrevia o mesmo que a norma citada pelo autuante.

O autuante, às fls. 73/74, solicitou *"a movimentação e posição do estoque no final de cada mês, conforme consta dos balancetes mensais levantados"*. A resposta, contudo, se fez através dos valores dos estoques em seu montante global (fls. 78/80) argumento da interessada de que a resposta *"partiu do entendimento de que era o próprio Fisco quem afirmava ser conhecedor dos estoques de cada mês, os quais constavam dos balancetes mensais levantados"* (fls. 994), não se sustentaria.

Os balancetes mensais deveriam consignar os valores de estoques, por seus totais. A informação prestada pela contribuinte, em resposta à referida intimação, deveria contribuir para a verificação da consistência dos estoques, vindo detalhada por produto e por valor. A alegada facilidade de decomposição das mercadorias a partir dos valores constantes dos livros de entrada e saída não seria de fácil execução, nem ônus do fisco.

O Regulamento do ICMS determinou a forma que a escrituração do livro de "Registro de Entradas e de Saídas deveria ser realizada, documento a documento, em ordem cronológica. Contudo, por não haver obrigatoriedade de se discriminar a quantidade de cada mercadoria adquirida/vendida e seu respectivo valor, não poderia o fiscal verificar eventual distorção na apuração dos estoques, como pretendeu a contribuinte.

A juntada de documentos de fls. 1128 a 1249, 1252 a 1377, 1393 a 1420, e 1430, com os quais pretendeu a interessa afastar as irregularidades apontadas nos itens 1.2.4 a 1.2.6.1 do Termo de Verificação, foram afastados pelo julgador de 1º. Grau sob argumento de que não se trataria de presunção. A



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

autoridade fiscal esteve impedida de averiguar a consistência dos estoques e, conseqüentemente, das vendas canceladas registradas pela empresa.

Rejeitou a produção da prova testemunhal sob argumento de que, apenas a prova documental seria capaz de ilidir a pretensão do fisco. Também os anexos 01 a 16, cópias das notas de abastecimento e devolução junto aos demonstrativos das diferenças entre os estoques, contábil e físico, nos meses de janeiro, abril, julho e dezembro de 1997, não bastariam para comprovar que realizou os ajustes para reconhecer as diferenças ali apontadas. Ademais, tais elementos não seriam suficientes para demonstrar o acerto no procedimento da empresa, em época própria, referente aos levantamentos ou controles de estoques.

O CDroom com filme apresentando a atividade da empresa, apenas mostra como esta opera, mas não esclarece a diferença verificada nos estoques, que permitissem verificar a efetividade da reintegração de mercadorias retornadas e a regularidade dos lançamentos correspondentes às vendas canceladas.

O empréstimo realizado pelo sócio deveria conjugar o binômio origem e efetiva entrega do numerário para afastar a presunção de que representa receita omitida. Considerou não comprovado o valor constante do item 2 do TVF, no valor de R\$ 20.000,00.

O item 3 do referido termo não representou litígio. Com relação ao item 4.1, houve o registro como despesa da NF 6490 (fls. 67) relativa a conserto em condicionador de ar, no valor de R\$ 2.000,00, quando o valor consignado na nota foi de R\$ 200,00. A contrapartida foi uma conta de passivo. Por isto entendeu que deveria persistir o lançamento referente ao passivo fictício, excluindo-se o valor acima comentado para evitar duplicidade de tributação. No item passivo fictício remanesceu a parcela de R\$ 100,00.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

Com referência a glosa das despesas com manutenção do imóvel lembrou que ao artigo 179, IV da Lei 6404, de 15/12/1976, se oporia o Parecer Normativo CST 869/1971 (que dispõe sobre os custos das construções ou benfeitorias não indenizáveis, quando o contrato de locação tiver prazo determinado, permitindo sua amortização segundo o número de anos restantes da vigência do contrato de locação) e o Parecer Normativo CST 104/1975, item 6, alínea "a", (que determina o registro no Ativo Imobilizado dos custos não indenizáveis de construções ou benfeitorias). Afasta a tese de postergação e a possibilidade de, no curso da ação fiscal, ser admitida amortização/depreciação, por ser faculdade concedida aos contribuintes em procedimento regular de escrituração.

Justificou a aplicação dos juros nos termos do artigo 161 do CTN e seu parágrafo primeiro, que determina a alíquota de 1% (um) por cento ao mês, para os juros moratórios, se a lei não dispuser de modo diverso. A Lei nº 9.065/1995, artigo 13, e, posteriormente, a Lei nº 9.430/96, artigo 61, parágrafo 3º, determinaram que os juros de mora fossem equivalentes à taxa SELIC, em sintonia com o exercício constitucional do legislador ordinário, sem qualquer ferimento a nenhum preceito constitucional.

Pelo princípio da decorrência mantém os lançamentos reflexos.

Recurso interposto às fls. 1513/1544, reclamou da decisão por analisar superficialmente as provas acostadas nos anexos elencados às fls. 1520 sob 19 itens: 1) termos fiscais (4); 2) mandados de procedimentos (7); 3) termos de intimação; 4) regime especial; 5) cd/room; 6) roteiro de operações; 7) relação de locais onde possui as máquinas; 8) declarações de funcionários (5); 9) inicial da ação de justificação; 10) dezesseis volumes de jogos de notas fiscais de remessa de abatimento.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23
Acórdão nº. : 108-08.302

Disse buscar do julgamento a justiça, na busca da ética da responsabilidade e da ética da convicção, tecendo comentários concluiu citando Ricardo Vélez Rodrigues, para quem "o modelo da ética da responsabilidade e sua adoção revelam a moral do homem público".

A glosa nas devoluções e entradas de mercadorias representou 99% do valor reclamado. Todos os demais itens, apenas, 1%. A ação fiscal consumiu um ano de trabalho do Fisco, que fora atendido em todas suas exigências exceto, quanto "a invenção estoque, nada mais tinha conseguido do que atribuir como falta à Recorrente a importância de R\$ 30.503,90".

Sua forma de contabilização estaria dentro das regras do regime especial que detém. Perguntou a qual venda cancelada quisera ser referir o autuante, pois, ocorreu tão somente o retorno das mercadorias não utilizadas no abastecimento das máquinas de vendas automáticas. O simples depositar os produtos nas máquinas não envolveria, enquanto não consumido, "vendas canceladas ou reintegração ao estoque".

Transcreveu os artigos que suportaram o lançamento, 195, II ; 197, § único; 225, § único, 226, do RIR/1994, para indagar se, o fisco tomando o fato estoque, devidamente declarado nos balanços mensais examinados e achados conforme, lucro real mensal, como poderia enquadrar a acusação nas normas apontadas?

Houve ferimento ao princípio da tipicidade cerrada, pois a autuação recebeu base legal apenas em artigos inespecíficos. Fato intrigante também verificado foi a não aceitação das provas produzidas na primeira fase. Expende longo arrazoado sobre o seu ônus, para concluir que a decisão seria improcedente quando acusava de insuficientes aqueles elementos probantes. Caberia ao fisco a prova contida no artigo 149, IV, do CTN e a ela, recorrente, aquelas previstas no



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23
Acórdão nº. : 108-08.302

artigo 333 do CPC. O ônus da prova recairia sobre o contribuinte para fazer prova positiva, direta ou indireta, cabendo ao fisco enfrentá-las ou, não sendo aceita, deveria o fisco demonstrar os elementos que justificassem seu afastamento.

Arrolamento de bens conforme fls. 1545.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23
Acórdão nº. : 108-08.302

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Remanescem, após a decisão de primeiro grau, exigências para o imposto de renda pessoa jurídica e reflexos: PIS, COFINS, CSL, decorrentes de omissões de receitas operacionais, em duas modalidades: a) falta de comprovação do retorno de mercadorias saídas do estabelecimento comercial da recorrente para abastecimentos de máquinas de vendas automáticas e devoluções de vendas; b) suprimento de numerário realizada pelo sócio sem comprovação da origem e efetiva entrega; c) passivo fictício no valor de R\$ 100,00 e d) despesas indevidamente levadas ao resultado do período, quando deveriam ter sido diferidas.

O autuante no TVF de fls. 937, item 1, descreveu a sistemática de comercialização e suas conclusões:

a) as vendas se realizavam através das máquinas automáticas. As saídas das mercadorias para abastecimento dessas máquinas se faziam acompanhar de notas de abastecimento, segundo o regime especial deferido pela Diretoria Executiva da Administração Tributária, em processo DRTC-II, nº 006968/1995;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

b) nas devoluções, tanto das mercadorias remetidas às máquinas automáticas, por notas de abastecimento, quanto às remetidas aos clientes, por notas fiscais de vendas, não havia registro efetivo pelas quantidades retornadas, restando incomprovados seus ingressos nas respectivas contas de estoques;

c) a contabilização mensal dos montantes reintegrados não se fazia acompanhar do correspondente movimentação física. O registro no REM (regime especial) seria insuficiente como prova da efetividade desta reintegração na conta dos estoques;

d) embora reconhecendo, nos termos do artigo 12, parágrafo 3º, da IN 11/1996, a dispensa de escrituração do Livro Registro de Inventário, a recorrente esteve obrigada a sua escrituração segundo a forma de opção na apuração do seu resultado, quando elaborou balanços/balancetes mensais para suspender ou reduzir o pagamento do imposto de renda mensal.

A partir dessas premissas e para confirmar a consistência dos estoques escriturados, elegeu produtos (coca-cola, gatorade, cerveja, ruffles e as próprias máquinas) relacionados na fl. 938, item 1.2.4, apurando diferenças nas formas seguintes:

produto	Mapas	P/inventário	P/fiscal	Diferenças
Coca cola	515/567 v.2	125.341	97.707	27.634 falta
Coca diet	568/618 v.23	22.200	14.913	7.287 falta
Gatorade tang	619/640v.3	6.276	8.893	2.617 sobra
Gatorade limão	641/646 v.3	2.869	3.520	651 sobra
Cerveja 350m.	647/649 v.3	-----	12.898	12.898 sobra
Maquina CT 48	650/655 v.3	37	110	73 sobra
ruffles	656/705 v.3	18.500	23.252	4.752 falta



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

Outro elemento utilizado para firmar sua convicção foi o levantamento onde cotejou as receitas declaradas, mensalmente, frente aos valores recebidos, por intermédio do caixa, dos depósitos bancários ou de cobranças bancárias, concluindo, também, pela sua inconsistência. Apurou recebimentos superiores às receitas declaradas nos meses relacionados às fls. 938, (embora os valores relativos às devoluções fossem superiores aqueles do abastecimento, ainda assim, houve recebimento pelo caixa e/ou bancos em diversos dias no decorrer do ano analisado) nos montantes seguintes:

mês	Mapas fls.	Diferença
janeiro	706 – v.3	12.527,25
Fevereiro	707 – v.3	23.564,57
Abril	708 – v.3	12.141,67
Maiο	709 – v.3	66.138,35
Junho	710 – v.3	44.493,43
Agosto	711 – v.3	31.808,09
Setembro	712 – v.3	75.991,26
Outubro	713 – v.3	14.779,60
Total das diferenças R\$		281.426,22

Analisando o exaustivo trabalho do autuante é possível concordar com a presunção de omissão de receitas, frente às inconsistências apresentadas. Todavia, o critério de quantificação do ilícito não se mostrou compatível. Primeiro pelas premissas nas quais se assentou e segundo, nas conseqüências que lhes atribuiu.

O primeiro demonstrativo apresentou ora falta e ora sobras de produtos semelhantes (bebidas). Quanto às máquinas, a recorrente provou que se tratava de bens objeto de locação. E o levantamento não se aprofundou para conferir a certeza do procedimento.

Ademais, falta ou sobras de estoques apontam para omissão de compras e omissão de vendas que, embora impliquem em omissão de receitas



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

(gênero) são ilícitos de naturezas diferentes (espécie) que têm tratamento e implicações tributárias também diferentes.

As faltas se confirmariam através de auditoria que não poderiam ser realizadas por amostragens, sob pena de restarem inconsistentes. As sobras implicam em omissões de saídas que podem conter em si, também, as omissões de entradas, retirando do lançamento a liquidez e certeza do quantum tributável.

A autoridade lançadora tentou provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco, a partir dos indícios verificados nas diferenças nos estoques de mercadorias e nas inconsistências verificadas nas contas caixa/ banco, frente às receitas declaradas.

Contudo, convém destacar a característica subsidiária do indício. No caso, a partir de presunção simples, uma vez que não há tipicidade cerrada para o caso dos autos.

As divergências apontadas entre os estoques, contidos no inventário e no levantamento físico realizado, não seriam bastante para sustentar o lançamento. Além do mais, desconsiderar todas as notas de entradas emitidas no período, implicaria em desconsiderar os registros contábeis e fiscais, pondo sob suspeição a escrita do sujeito passivo, implicando em hipótese de arbitramento conforme determina o inciso II do artigo 539 do RIR/1994.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, submetido ao regime especial (que o autorizava a escrituração na forma como realizou). Quanto a este tributo provou sua regularidade, fato atestado pelo próprio autuante em seu termo de fls. 938, item 1.2.3.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

Dentre os princípios que regem a atividade do lançamento, está o da legalidade objetiva. As construções possíveis, quanto à interpretação das normas vigentes, quando se imputa gravame, devem se respaldar precipuamente na lei. O fato imputado como ilícito deve se conter no comando da norma jurídica.

O direito positivo prescreve quais os elementos necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma. Fora disto, o panorama é nebuloso, posto que o terreno é movediço. Suposições não são tributáveis. O que gera o tributo é a ocorrência do fato imponível, que deverá ser formalizado observando o devido processo legal. O conteúdo - ocorrência do fato, e o continente - a forma como esta ocorrência foi verificada, quantificada e valorada, são indissociáveis.

Presentes os pressuposto de ocorrência do fato imponível, para quantificar o ilícito, seria operado sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. Não pode a administração tributária, ao seu talante eleger base de cálculo que não esteja definida por lei.

Paulo de Barros Carvalho (In Curso de Direito Tributário - Ed. Saraiva 2000 - fls.324) referindo-se as funções da base de cálculo lembra que sua finalidade é bem mensurar a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, para, combinando-o a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Serve para confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na norma criadora do tributo. Instrumento jurídico que se presta para: *"a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma."* Nos autos a base de cálculo atribuída esteve fora de qualquer previsão legal.

A forma utilizada pelo autuante, a partir do levantamento de seis itens de mercadorias se mostrou indevida, por não representar bem o universo a



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

pesquisar. Pedro Luiz de Oliveira Costa Neto (in Estatística, Editora Edgar Blucher Ltda, 1977) chama atenção para este fato:

"se erros palmares forem cometidos no momento de selecionar os elementos da amostra, o trabalho todo ficará comprometido e os resultados finais serão provavelmente bastante incorretos. Devemos, portanto tomar especial cuidado quanto aos critérios que serão usados na seleção da amostra ... O que é necessário garantir em suma, é que a amostra seja representativa da população. Isto significa que, a menos de certas pequenas discrepâncias, inerentes à aleatoriedade sempre presente, em maior ou menor grau, no processo de amostragem, a amostra deve possuir as mesmas características básicas da população, no que diz respeito à(s) variável(eis) que desejamos pesquisar".

No caso, partir de um levantamento (indício) não relevante para o universo pesquisado e concluir pela glosa integral da conta não se alberga no princípio da legalidade (forma de mensuração não prevista em lei).

O valor da omissão de receitas na tabela 01, se tomadas as importâncias constantes do Livro de Registro de Inventário, não representaria 10% da base de cálculo atribuída. No dizer da recorrente, às fls. 1509, item 28, a mercadoria "coca cola representou em reais, R\$ 11.330,00 de custo". Também as diferenças apontadas no item 6, acima descrito, somaram R\$ 281.426,22, o que demonstra não haver confiabilidade na base imponível.

A construção inicial não se consolidou nas conclusões, permanecendo, apenas, como indícios, sem maior aprofundamento, comprometendo a ação fiscal neste tópico.

O deslinde da matéria dos autos, circunscreveu-se às provas. Volto a Paulo de Barros Carvalho que ensina:



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

"Se os fatos são entidades linguísticas, com pretensão veritativa, entendida esta cláusula como a utilização de uma linguagem competente para comprovar o consenso (Habermas), os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderam sustentar-se em face das provas em direito admitidas. Aqui no hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e em especial a simbologia que diz respeito às provas, isto é, as técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados fáticos que opera. De ver está que o discurso prescritivo do direito posto, indica fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios jurídicos, por mais evidente que sejam. O sistema do direito positivo estabelece regras estruturais para organizar como fatos e situações existenciais que julga relevantes. Cria com isso, objetivações, mediante um sistema articulados de símbolos que vão orientar os destinatários quanto ao reconhecimento daquelas ocorrências." (Teoria da Prova do Direito Tributário – Suely Gomes. Hoffmann – Copola Editora -1999 73/74)

No campo do DT, valerá a linguagem melhor elaborada sobre o fato, respaldada nas provas produzidas segundo as formas determinadas na lei.

Mesma sorte não teve as razões de apelo quanto a justificativa referente ao empréstimo realizado por terceiro. A comprovação de sua efetividade, como as demais operações comerciais, necessitam de provas. Aceitas serão todas aquelas em direito admitidas, tais como: depósitos ou transferências bancários da conta de quem supre para a conta do suprido, consignação na declaração de bens de tais empréstimos, reconhecimento dos juros incorridos e/ou recebidos.

A ocorrência de omissão de receitas, por não comprovação da origem e/ou efetividade da entrega de numerário feita pelo sócio, é presunção legal, válida no mundo jurídico. O seu afastamento dependeria da comprovação cumulativa da origem e da efetiva entrega dos numerários, não bastando para ilidir a



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

presunção fiscal a capacidade financeira do supridor. A matéria, pacificada neste Colegiado, se reflete nas ementas seguintes:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - SUPRIMENTO DE CAIXA. Os suprimentos de caixa efetuados pelos sócios da empresa devem ser comprovados com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, de forma tal que comprovem a transferência dos numerários das contas dos sócios para as contas das empresas. À falta destes documentos é lícito ao fisco tributar referidos ingressos como receitas omitidas. (Acórdão 107-03.452 de 16/10/1996).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE CAIXA – A falta de comprovação pela empresa, da efetividade do suprimento de caixa realizado por sócio e que ele dispunha na mesma data, de recursos suficientes, de fonte comprovada, admite a presunção de que os valores supridos têm origem em receitas omitidas do giro comercial da própria empresa. (Ac.108-06.186 de 15/08/2000)."

A parcela remanescente do passivo fictício permaneceu intocada. Foi lançado valor maior que o efetivamente devido pelo sujeito passivo, pois conforme documentos de fls. 64/67, o saldo da "conta fornecedores" não restou completamente comprovado.

Quanto ao valor das despesas incorridas, que deveriam ter sido imobilizadas, tem razão a recorrente quando argüiu a postergação no pagamento do imposto devido. Como se tratou de despesas antecipadas caberia o comando do PN 02/96.

Entende a recorrente que persistindo o lançamento, a aplicação dos juros deveria ser revista. Porque, aqueles previstos no artigo 84 da Lei 8981/95 (juros compensatórios) foram substituídos no artigo 13 da Lei 9065/95 (juros remuneratórios) sendo contrários aos artigos 161, parágrafo 1º do CTN e 192, parágrafo 3º, da Constituição Federal.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

Toda a matéria objeto do auto de infração está submetida às instâncias administrativa, exceto a análise jurídica de constitucionalidade e legalidade dos dispositivos aplicados, por estrita observância à atividade vinculada do administrador e julgador tributário. Arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade é privativa do Poder Judiciário. Ao aplicador tributário não cabe negar vigência a dispositivo legal validamente editado.

O controle dos atos administrativos nesta instância se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, seguindo o comando do Decreto 70235/1972, artigos 59, 60, 61.

O Jurista Hugo de Brito Machado, em ensaio sobre "O Devido Processo Legal Administrativo e Tributário e o Mandado de Segurança", publicado no volume Processo Administrativo Fiscal coordenado por Valdir de Oliveira Rocha - Dialética - 1995 esclarece:

"Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração. O contribuinte por seu turno, não terá interesse processual, nem fato para fazê-lo. A decisão tornar-se-á assim definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o 'guardião da Constituição'"



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

O artigo 161 parágrafo 1º do Código Tributário Nacional legitima a inserção dos juros no ordenamento jurídico brasileiro. A Lei 8981/1995, em seus artigos 84 inciso I, estabeleceu a equivalência para os juros de mora e a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional, relativa à Dívida Mobiliária Federal interna. A partir de 01/04/1995, a Medida Provisória nº 947, de 23/03/1995, estabeleceu em seus artigos 13 e 14, que os juros de mora seriam equivalentes à taxa referencial do Sistema de Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Mesma linha da MP 972, de 22/04/1995. O artigo 13 da Lei 9065 de 21/06/1995 ratificou essas Medidas Provisórias. Mesmo sentido do parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9430/96, em vigor até esta data.

No lançamento, os juros foram calculados pela soma dos valores mensais, com juros simples. Nenhuma inconstitucionalidade se verifica no procedimento. Juro não é tributo, descabendo a vedação do artigo 150, I da Constituição Federal. Há decisão do STF sobre a aplicação da taxa SELIC, apenas no período compreendido entre fevereiro a julho de 1991. O dispositivo constitucional que visa reduzir os juros a 12% ao ano, necessita de Lei Complementar para regulamentação, conforme Acórdão do STF na ADIN 4-7 DF, da qual se transcreve da Ementa, os itens 6 e 7:

“6. Tendo a Constituição Federal, no único artigo que trata do Sistema Financeiro Nacional (art. 192), estabelecido que este será regulado por lei complementar, com observância do que determinou no caput, nos incisos e parágrafos, não é de se admitir a eficácia imediata e isolada do disposto em seu parágrafo 3º, sobre taxas de juros reais (12% ao ano) , até porque estes não forma conceituados. Só o tratamento global do Sistema Financeiro Nacional, na futura Lei Complementar, com observância de todas as normas do caput dos incisos e parágrafos do artigo 102, é que permitirá a incidência da referida norma sobre juros reais e desde que estes também sejam conceituados em tal diploma.



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

Processo nº. : 13808.005290/2001-23

Acórdão nº. : 108-08.302

7. Em consequência, não são inconstitucionais os atos normativos em questão (parecer da Presidência da República e Circular do Banco Central) o primeiro considerando não aplicável à norma do parágrafo 3º sobre juros reais de 12% ao ano, e a Segunda determinando a observância da legislação anterior à Constituição de 1988, até o advento da lei complementar reguladora do Sistema Financeiro Nacional."

Com relação aos lançamentos reflexos, os elementos probantes são os mesmos, pois idênticas são as causas de lançar. A íntima relação de causa e efeito existente entre os feitos obriga a se estender a decisão do principal aos decorrentes.

São esses os motivos que me convenceram a Votar no sentido de DAR parcial provimento ao recurso, para cancelar do lançamento de fls. 945, o item 001 – omissão de receitas devolução de mercadorias vendidas, no valor de R\$ 1.919.714,77 e excluir do item 004 – custo, despesas operacionais e encargos não necessários, o valor de R\$ 1.750,00.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005.

IVETE MALAQUÍAS PESSOA MONTEIRO