



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13808.005665/97-53
Recurso nº. : 120.034 - Embargos de declaração
Matéria : IRPJ, PIS, FINSOCIAL, IRRF-COFINS- CSSL -Exs. 91 a 95
Embargante : BAURUENSE SERVIÇOS GERAIS LTDA S/C
Embargada : 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Sessão de : 15 de outubro de 2003
Acórdão nº. : 101- 90.384

NULIDADE DA DECISÃO – CANCELAMENTO – Anulada de ofício a decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, uma vez declarado pela recorrente que não entendeu sua defesa cerceada; cancela-se a declaração de nulidade e profere-se decisão de mérito.

OMISSÃO DE RECEITAS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONTABILIZAÇÃO A MENOR – Os encargos sociais referentes a empregados da prestadora de serviços, que a tomadora, por disposição contratual, se obriga a reembolsar, constitui receita operacional da prestadora, devendo ser computados no faturamento. Não sendo apropriados, também, como despesa, a irregularidade não influencia o lucro, mas influencia a base de cálculo do FINSOCIAL e da COFINS.

OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE COMPRAS DE VEÍCULOS – A falta de registro de compras é indício de omissão de receitas, requerendo, para comprovação do fato de que os pagamentos foram feitos com recursos movimentados à margem da escrituração, aprofundamento nas investigações. Não comprovado o pagamento, não se caracteriza a presunção.

OMISSÃO DE RECEITAS- CONTABILIZAÇÃO DE COMPRAS POR VALORES INFERIORES AO CONSTANTE DA NOTA FISCAL – Não negando a empresa o pagamento do valor dos veículos, a diferença de valor não contabilizada caracteriza omissão de receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BAURUENSE SERVIÇOS GERAIS LTDA S/C.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher os embargos declaratórios para retificar o acórdão nº 101-93.670, que declarou a nulidade da decisão de primeira instância, e dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e

85-

Processo nº. :13808.005665/97-53
Acórdão nº. :101- 94.384

2

voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Celso Alves Feitosa.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 03 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, PAULO ROBERTO CORTEZ, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº. : 120.034
Recorrente : BAURUENSE SERVIÇOS GERAIS LTDA S/C

RELATÓRIO

O litígio foi submetido a julgamento na sessão de 07/11/2001, tendo essa Relatora apresentado seu relatório e voto. Todavia, o Conselheiro Sebastião da Silva Cabral levantou, de ofício, a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, que foi discutida e acolhida pela Câmara, conforme Acórdão N° 101-93.670.

Ciente da decisão, a Recorrente, Bauruense Serviços Gerais S/C, apresentou Embargos Declaratórios ao Acórdão supra referido, alegando não ter havido qualquer restrição ao seu direito de defesa.

A arguição de nulidade foi levantada em favor da empresa. Uma vez que a Recorrente declara não ter sido cerceada sua defesa, deliberou o Sr. Presidente submeter o litígio ao Colegiado. Reproduzo o relatório apresentado na sessão de 07 de novembro de 2001.

Contra Bauruense Serviços Gerais Ltda S/C foram lavrados autos de infração para exigência de IRPJ, PIS, FINSOCIAL, IRRF, COFINS e CSSL, compreendendo fatos geradores ocorridos em 1990, 1991, 1992 e 1993.

As irregularidades de que é acusada a empresa consistiram em:

- a) omissão de receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada a partir do confronto entre informações prestadas pelas empresas tomadoras de serviços (INFRAERO E CESP) e o total de receitas de prestação de serviços declaradas;
- b) omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de bens de natureza permanente (veículos);
- c) omissão de receitas caracterizada pela contabilização de bens de natureza permanente (veículos) por valor inferior ao faturado;
- e d) omissão de receitas de correção monetária incidente sobre os valores dos bens não contabilizados ou contabilizadas de maneira insuficiente.

O processo formalizado (10825.000327/95-11) foi dado como desaparecido pela DRF/SP/Oeste, tendo sido reconstituído pela DRF/Campo Grande, sob o número 10140.001382/95-73.



O contribuinte foi intimado dos lançamentos em 01/07/95, por via postal (fls 79 e 79v do processo 10140.001382/95-73) em seu domicílio em São Paulo .

Em 13/06/96 o Delegado da Receita Federal determinou que o contribuinte fosse intimado a apresentar cópia da impugnação apresentada (fls 1081).

Em 26/06/96 foi o contribuinte intimado a comparecer à Divisão de Arrecadação "com a finalidade de ter conhecimento do processobem como da situação fiscal em que se encontra o Auto de Infração nº 10140.0011382/95-73". (fls 1085)

Em 16/08/96 o representante do contribuinte tomou ciência e tirou cópia do processo reconstituído (fls. 1088).

Em 13/09/96 apresentou impugnação (fls 1089/1105).

Em 04/04/97 foi intimado a apresentar cópia da impugnação originalmente apresentada ((fls. 1144), tendo informado que impugnou tempestivamente os lançamentos, e sua cópia foi arquivada junto com outros documentos fiscais, que foram furtados, conforme Boletim de Ocorrência e Termo de Declaração na imprensa, que anexa (fls 1145 e seguintes).

Na nova impugnação apresentada, a empresa levanta preliminares e argüi a decadência dos lançamentos referentes ao ano-base de 1990. Insurge-se contra a cobrança da TRD a título de juros de mora e refuta todas as acusações, pedindo sejam cancelados os lançamentos e efetuada diligência junto à empresa para que se comprove o alegado na impugnação,

A autoridade de primeira instância julgou procedente em parte as exigências para :

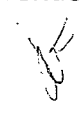
- a) – Reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 1990.
- b) Subtrair do lançamento a parte relativa à incidência da TRD no período de 04 de fevereiro a 20 de julho de 1991.
- c) Excluir a parcela do IRRF do ano-base de 1991 e do ano-calendário de 1992, lançada com base no art. 8º do Decreto-lei 2.065/83.
- d) Exonerar a exigência relativa ao PIS fundada nos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988, cuja base de cálculo foram as receitas omitidas

- e) Reduzir os percentuais da multa de ofício aplicados, para limitá-los aos instituídos pelo art. 44 da Lei 9.430/96.

A autoridade recorreu de ofício.

Por sua vez, a empresa apresentou recurso voluntário conforme peça de fls 76 a 117, na qual inicia por impugnar o agravamento, *ad cautelam*. A seguir, passa a articular as razões de recurso voluntário, que, em síntese, são as seguintes:

- a) A tributação não encontra amparo legal, ferindo os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada.
- b) Os artigos apontados como embasamento à irregularidade em momento algum cuidam da figura de falta de registro de compras de bens do ativo fixo como suficiente à exigência de omissão de receita, sob a presunção de que os valores utilizados para pagar tais bens teriam origem mantida à margem (caixa 2);
- c) O Fisco preocupou-se com a falta de registro de compras de veículos, sem qualquer outra verificação, presumindo e arbitrando para sustentar o lançamento.
- d) Conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes que menciona, a falta de registro de compras não encontra amparo legal para a exigência, mesmo porque aí se estaria reduzindo custo e não omitindo receita.
- e) Esse fato ficou bem fixado no Acórdão 107-1.441, de 16/08/94.
- f) A figura normativa que daria embasamento à omissão de compra como sendo omissão de receita só surgiu com o RIR/94, sem base legal.
- g) Cabe fixar parâmetros distintivos entre presunções, ficções e indícios no direito tributário.
- h) As presunções relativas são utilizadas para atingir a zona cinzenta da sonegação, mas em equilíbrio com os princípios da legalidade, tipicidade e da justiça material tributária precisada pelo princípio da capacidade contributiva. Dessarte, a presunção fiscal deve ser examinada com rigor científico, posto que uma aparente figura de omissão de receita pode estar respaldada em outras possibilidades perfeitamente lícitas, cabendo ao Fisco fazer a prova em sentido contrário .
- i) Como as presunções oferecem o problema às vezes insolúvel de atender antes probabilidades do que a verdade, não oferecem a precisão desejada, correndo-



se sempre o risco de transformá-la em meio técnico de arrecadação, sem resolver o problema da justiça tributária, sendo inadmissível usá-las com desrespeito aos princípios da legalidade e da tipicidade.

- j) Com respeito à correção monetária, não padece de dúvida o fato de que, ao se promover a ativação do bem do permanente e uma vez efetuada a respectiva correção monetária entre a data da aquisição e o encerramento do período-base, não pode ser desconsiderado que a utilização do bem na atividade da pessoa jurídica, o que de fato ocorreu, implica necessariamente na sua depreciação e respectiva correção monetária.
- k) O resultado do exercício é afetado somente pela diferença entre o valor da correção credora do bem e a despesa de depreciação e sua respectiva correção monetária.
- l) Se o fisco prossegue na cobrança da correção monetária credora em períodos posteriores, há que ser considerado que o valor tributado anteriormente constitui-se reserva livre que gera despesa de correção monetária no período subsequente, o bem gera despesa de depreciação e sua respectiva correção monetária, a depreciação acumulada também deve ser submetida aos efeitos da correção monetária, gerando despesa de correção monetária e a parte da reserva livre formada no período anterior, provisionada para pagamento do imposto de renda, deve ser atualizada monetariamente até final do período-base seguinte, implicando em despesa de variação monetária que, obrigatoriamente deve ser considerada nos cálculos.
- m) A autoridade julgadora, ainda que tenha considerado a reserva oculta, não procedeu com o devido acerto. Ainda que se desconsiderasse a depreciação, não haveria reflexos nos resultados seguintes às aquisições dos bens.
- n) Outro ponto a considerar consiste em que, mesmo tendo reconhecido a decadência em relação ao período-base de 1990, retroagiu a ação fiscal, procedendo a ativação de bem que não teria sido escriturado no referido ano-base.
- o) Mesmo que não tivesse sido atingida pela decadência, a exigência não poderia permanecer, pois o Fisco não procurou verificar o relacionamento da Recorrente com a CESP, à qual presta parcela ponderável de seus rendimentos. Uma vez que a tomadora de serviços faz os ressarcimentos dos encargos sociais pagos,

não são, por isso contabilizados em conta de resultado, mas em conta transitória, sem qualquer modificação do lucro do sujeito passivo. Ainda que se pudessem desconsiderar os contratos firmados, não haveria diferença entre contabilizar a receita incluindo os encargos sociais e apropriá-los como despesa e simplesmente contabilizar a receita sem os encargos e não apropriar despesas.

- p) Inúmeros veículos efetivamente adquiridos pela Recorrente, dentre os elencados pelo Fisco às fls. 76/7, encontram-se contabilizados no Livro Diário, conforme cópias obtidas junto ao escritório de auditoria que à época assessorava a mesma (Doc. 02 a 06), a saber:

Notas fiscais	Data	Diário	Fls.
159.034	31/05/91	10	55
159.035	"	"	"
159.036	"	"	"
159.037	"	"	"
343.065	30/09/93	10	451
343.085	"	"	"
343.062	"	"	"
343.050	"	"	"
343.950	"	"	"

- q) As notas fiscais 946.685 (tendo por concessionária a BARRAUTO), 194.380 (tendo por concessionária a SOCOABA), 159.796, 159.797, 159.798, 159.799, 159.808 e 159.809 (da NORWAGEN), emitidas pela AUTOLATINA, foram negociadas pelas concessionárias, que desviaram as compras e praticaram as vendas sem o conhecimento da Recorrente. As demais, em razão da ausência de documentos, não foram localizadas pela Recorrente, a qual levanta a dúvida jamais eliminada pelo Fisco.
- r) Todas as compras da Recorrente foram pagas com cheques, resultando desse fato a consequência de que jamais foi omitido nada da contabilidade. Considerando a dificuldade e o tempo transcorrido, cuida de obter junto aos bancos extratos dos pagamentos que, uma vez conseguidos, serão juntados aos autos.
- 

s) Quanto aos lançamentos reflexos mantidos; (i) no que se refere à exigência fundada no art. 35 da Lei 7.713/88, é pacífico o entendimento do Conselho de Contribuintes de que cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador; (ii) fica, ainda, afastada a exigência do IRFON com fundamento na Lei 8.541/92, uma vez sem base legal ; (iii) o Finsocial foi apurado com alíquotas de 1,20% e 2,00%, declaradas inconstitucionais, devendo ser afastada a exigência, e o lançamento deve ter igual sorte que o do IRPJ; (iv) a CSLL deve ter a mesma sorte do IRPJ, e há erro quanto à base de cálculo, já que a exação não pode compor sua própria base; (v) reitera-se a sua improcedência da Cofins, por ser exigência reflexa.

Submetida a decisão singular à apreciação desta Câmara, em recurso de ofício, foi-lhe dado provimento parcial para cancelar a declaração de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 1990, conforme Acórdão 101-92.743, de 14 de julho de 1999.

Retornado o processo ao órgão julgador para apreciar o mérito quanto ao exercício de 1991, base 1990, foi proferida a Decisão 003798, de 16/10/2000 (fls 136/145) , assim ementada:

Assunto : Imposto de Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ

Ano-calendário: 1990

Ementa : IRPJ.OMISSÃO DE RECEITA. A falta de comprovação das alegações da defesa enseja a manutenção do lançamento de ofício conforme proposto pelo autuante. Lançamento baseado em documentos que comprovam os fatos, inclusive com reconhecimento por parte do contribuinte de que deixou de efetuar a escrituração de alguns bens ativáveis e escriturou outros por valor inferior ao faturado.

REFLEXO- Exonera-se o PIS lançado com base em norma inconstitucional bem como o IRRF exigido com fulcro em norma tacitamente revogada, bem como o IRRF . Fica mantida a exigência relativa à CSLL uma vez que o respectivo lançamento não foi alcançado pela decadência.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

Cientificado da decisão em 20/03/01, a interessada protocolizou recurso em 18/04/2001. Inicialmente, esclarece que teve alterado seu domicílio fiscal apenas uma vez, e não três vezes, como equivocadamente constou do relatado quando da apreciação do recurso de ofício.

Em seguida, após delimitar o objeto do recurso (itens 1 a 4 do Auto de Infração do IRPJ/CSLL) alega que a decisão recorrida afirma que a Recorrente não comprovou suas alegações, especialmente quanto aos contratos com a Cia Energética de São Paulo – CESP, porém tais documentos já se



encontravam anexados ao processo original, extraviado nas dependências da repartição fazendária, o que só tem prejudicado o seu direito. Acrescenta que em momento algum o Fisco procurou verificar a exatidão do relacionamento da empresa com a CESP e junta o que antes já entregara ao Fisco, documentos e peças principais juntadas aos autos perdidos, os contratos com a CESP, chamando atenção para a Cláusula 7ª, parágrafo 8º, e Anexo IV, item 2.3 (Medições e pagamentos).

Quanto à acusação constante do item 4 do lançamento (omissão de receitas- aquisição de bem de natureza permanente contabilizado por valor inferior ao faturado) esclarece que tal fato se deu por erro, e não por omissão de receitas. Acrescenta que os artigos apontados como embasamento à irregularidade em momento algum cuidam da figura de falta de registro de compras de bens do ativo fixo como suficiente à exigência de omissão de receita; que o Fisco preocupou-se com a falta de registro de compras de veículos, sem qualquer outra verificação, presumindo e arbitrando para sustentar o lançamento; que a falta de registro de compras não encontra amparo legal para a exigência, mesmo porque aí se estaria reduzindo custo e não omitindo receita.

Quanto ao Finsocial, à Contribuição Social, à correção monetária em períodos sucessivos, reedita as razões declinadas no recurso originalmente apresentado.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Uma vez que a Recorrente declara não ter sido cerceada sua defesa, devem ser acolhidos os embargos para retificar o Acórdão 101-93.670, de 07 de novembro de 2001, cancelando-se a declaração de nulidade, proferindo-se a decisão de mérito.

Registro, inicialmente, que as conclusões relativas ao IRPJ aplicam-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes.

Embora sem qualquer relevância para a apreciação do litígio, registre-se que a Recorrente diz que a empresa alterou seu domicílio fiscal uma única vez. Afirma que tinha sede na cidade de Água Clara, MS, desde 09/09/74, na Rodovia BR 262, e a partir de 03/05/94, na Rua Pedro Gaspar de Souza. Em 31/12/94 alterou sua sede social para a cidade de São Paulo, fazendo a alteração no CGC em 04/04/95. Ocorre que antes de se instalar em Água Clara, MS, o domicílio da empresa era em Bauru, SP, por onde se iniciaram os trabalhos de fiscalização, conforme intimação de 05/07/94 (fls. 115 do Processo 10140.001382/95-73, do qual se originou o presente). Portanto, durante os trabalhos de fiscalização o domicílio da empresa se alterou de Bauru para Água Clara e desse Município para São Paulo, não sendo equivocado o relato neste sentido, feito quando da apreciação do recurso de ofício, na sessão de 14 de julho de 1999.

Não prospera a alegação de que a tributação a título de omissão de receita fere o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada. Ao determinar a lei que a base de cálculo do imposto é obtida a partir do lucro líquido do exercício apurado de acordo com a legislação comercial (art. 172 do RIR/80), que a contabilidade deve abranger todas as operações do contribuinte (art. 157, § 1º), que a receita bruta (ponto de partida para o lucro líquido) compreende o produto das vendas de bens e o preço dos serviços prestados (art. 179), ficou perfeitamente tipificado que a omissão de receita caracteriza infração à legislação que trata da determinação do tributo.



Cabe ao Fisco, efetivamente, a produção da prova primária da ocorrência do fato – omissão de receita. Todavia, não há exigência de que essa prova deva ser direta ou, se indireta, por presunção legal.

A lei processual tributária não dispõe expressamente sobre os meios de prova . Aplica-se, subsidiariamente, o art. 332 do CPC, que diz : *"Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa"*

A seu turno, o Art. 136 do Código Civil dispõe que:

"Os atos jurídicos, a que a lei não imponha forma especial, poderão provar-se mediante:

.....
V- presunção;
....."

Não há, pois, limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo. Predominam a prova documental, a prova pericial e a prova indireta (indícios e presunções). A prova indireta é plenamente aceitável, não estando restrita à presunção legal. Nesta, apenas há a inversão do ônus da prova (desde que não se trate de presunção absoluta).

A presunção simples é o ponto de chegada de um processo mental, o resultado do processo intelectual que tem como ponto de partida determinadas provas ditas indiciárias. Sua utilização no processo administrativo fiscal justifica-se pela falta de colaboração do sujeito passivo (ocorre uma relação de tensão entre a administração que, aplicando a lei de ofício deve arrecadar o tributo devido e, para tanto, precisa apurar a ocorrência do fato gerador, e o administrado, que tem seu patrimônio atingido pelo poder arrecadatório do Estado).

Sobre as presunções, discorre Paulo Celso B. Bonilha (in "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", Dialética, 1997):

"Assim, no julgamento, o indício que leva à presunção da ocorrência do fato gerador ocultado (fato desconhecido) será apreciado no conjunto probatório que fundamenta a pretensão fiscal. Somente com a convicção da presunção é que a autoridade julgadora admitirá a validade e procedência do lançamento.

.....
A propósito, ensina Tulio Rosenbuj que a aplicação das presunções simples deve reunir os requisitos de seriedade, precisão e concordância. Seriedade quanto à necessidade de um nexo evidente entre o fato conhecido e sua consequência; precisão quanto à idoneidade do fato conhecido, e concordância a respeito da relação entre os fatos para se chegar à conclusão que se pretende demonstrar, cercada de absoluta certeza."



A alegação de que a figura normativa que daria embasamento à omissão de compra como sendo omissão de receita só surgiu com o RIR/94 não tem qualquer relevância.

Como esclarece Alfredo Augusto Becker¹, " *A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos) cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital* ".

As presunções legais, normalmente, se originam de presunções simples que, consagradas pela jurisprudência, são trazidas para o direito positivo pelo legislador, transformando-se em presunções legais relativas, a inverter o ônus da prova, ou em regra dispositiva de direito substantivo (presunção legal absoluta, que não admite prova em contrário).

O mesmo autor ensina :

" A pesquisa histórica da evolução de muitas regras jurídicas de direito substantivo revela que inicialmente eram presunções simples (*praesumptiones hominis*), mais tarde tornaram-se presunções legais (*praesumptiones juris*) e, finalmente atingem o último estágio, convertendo-se em regras jurídicas dispositivas de direito substantivo. Já no ano de 1890, RAMPONI observara esse fenômeno de metamorfose da presunção em regra jurídica de direito substantivo: "As presunções legais têm verdadeiramente uma história. Começa por ser simples conjectura; penetra na consciência do juiz que lhe sente a relevância; pouco a pouco, quase insensivelmente, adquire terreno e torna-se padrão de toda a jurisprudência; e agora não precisa mais que um passo para se fazer penetrar na consciência do legislador que a formula e sanciona. Mas aquele conceito jurídico, que vinha se desenvolvendo pouco a pouco, de simples conjectura de homem até a presunção de lei, continua ainda seu movimento evolutivo. Adquire um domínio sempre mais forte na consciência do jurista, do magistrado, do legislador, e acaba perdendo sua veste de presunção e afirmando-se *diretamente* como um princípio, como uma norma imperativa".

As regras dos artigos 180 e 181 do RIR/80, por exemplo, tiveram essa gênese. Começaram por conjecturas dos fiscais de que passivo fictício, saldo credor de caixa, suprimentos de caixa por sócio, etc. representavam omissão de receitas, os aprofundamentos das fiscalizações foram confirmando suas conjecturas, foram se configurando como padrão de jurisprudência e acabaram se tornando presunção legal relativa com o Decreto-lei 1.598/77. Note-se que muito antes da edição desse diploma legal aqueles fatos (passivo fictício, saldo credor de caixa, fornecimento de recursos à empresa por sócio, acionista controlador, titular, sem

5

justificação da origem) já davam origem ao lançamento do imposto , sendo a matéria sedimentada na jurisprudência. Veja-se que em 1970 a Coordenação de Tributação já emitiu ato normativo sobre o tratamento passível de ser adotado quanto às importâncias tributada em poder da pessoa jurídica como passivo fictício (Parecer Normativo 214/70). O mesmo ocorreu com os suprimentos de caixa, conforme se verifica pelo comentário de Noé Winkler²:

"O elenco das presunções legais – omissão de receitas- foi acrescido com outra matéria sedimentada, pela jurisprudência, traduzida no fornecimento de recursos à empresa, sem justificação de sua origem, por sócios, titulares, acionistas ou controladores. Assunto que se apresenta sob vários enfoques, notadamente com a forma de empréstimos, depósitos bancários e numerário para aumento de capital.

Esse tipo de evasão chega a ser usual, largamente praticada nas vendas à vista, nas empresas de médio e pequeno porte, fechadas, controladas por reduzido grupo, especialmente quando familiar.

.....
A prática dessa fraude chegou a tal generalidade, que o seu acerto fiscal em determinada ocasião deixou em pânico as classes empresariais. Daí, em 1946, ter o Ministro da Fazenda feito expedir Circular (nº 18, de 9 de maio), pela qual, atendendo aos apelos das associações comerciais, dava-se em prazo de seis meses para pagamento sem multa do imposto incidente sobre os suprimentos de proveniência suscetível de não ser comprovada."

Como se vê, independentemente de previsão legal, ou seja, muito antes do Decreto-lei 1.598/77, o passivo fictício e os suprimentos de caixa por administrador, sócio, titular, acionista controlador, sem a comprovação suficiente da origem, já estavam consagrados pela jurisprudência como caracterizadores de omissão de receita. Da mesma forma, muito antes de positivada no parágrafo único do art. 228 do RIR/94, a omissão no registro de compras já era tida como passível de caracterizar omissão de receitas, conforme farta jurisprudência deste Conselho.

É fato que a omissão no registro de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão. A aplicação da presunção há que reunir os requisitos *gravidade* (o relacionamento entre o fato conhecido e o fato desconhecido que se quer provar deve ser bastante provável, embora não absolutamente certo), *precisão* (o indício deve ser relacionado com um único fato desconhecido, aquele que se quer provar, e não com vários fatos desconhecidos que possam ser excludentes entre si) e *concordância* (todos os indícios em jogo, quando houver mais de um, devem apontar no mesmo sentido). Assim, verificada a omissão no registro de compras, é necessário que haja outras indicações convergentes no sentido da referida omissão de receitas.

¹ Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário - Saraiva, 1963

² Winkler, Noé, Imposto de Renda- Forense, 1997

Passo a analisar cada um dos fatos de que é acusado o contribuinte:

1- A omissão de receitas caracterizada pela contabilização a menor de receita de prestação de serviços

Trata-se de omissão apurada pelo confronto entre as informações prestadas pelas tomadoras de serviços (INFRAERO e CESP) e o total de receitas de prestação de serviços informado na declaração. A diferença apontada pelo Fisco está documentalmente comprovada, não só através das DIRFs, como também das notas fiscais emitidas pelas clientes. Alega a empresa que a diferença apurada pelo Fisco corresponde a encargos sociais sobre a mão de obra, ressarcidos pela tomadora de serviços, juntando, a guisa de comprovação, os contratos firmados com a CESP. Neles está consignado que seu objeto é "prestação de serviços diversos, sob o regime de administração", que a mão de obra efetivamente à disposição dos serviços é medida e paga de acordo com os critérios fixados no Anexo III, que na taxa de administração de 67,62% estão incluídos todos os custos de responsabilidade e ônus da contratada, os quais incluem custos relacionados direta ou indiretamente com o fornecimento de mão de obra, citados no contrato como obrigações da contratada. Os contratos com a CESP (Cláusula 7ª, parágrafo 8º, e Anexo IV, item 2.3 - Medições e pagamentos) comprovam, apenas, que a CESP reembolsa os encargos sociais relativos à mão de obra fornecida e que sobre esses não incide a taxa de administração. Trata-se de encargos sociais referentes a empregados da Recorrente, e a disposição contratual não descaracteriza os referidos encargos sociais como custo/despesa da fornecedora de mão de obra. Seu reembolso pelo cliente constitui receita operacional da empresa fornecedora da mão de obra. O fato de a empresa contabilizá-los como "Encargos Sociais de Terceiros" não a dispensa de computá-los no faturamento. Porém, não sendo os mesmos apropriados como despesa, a irregularidade não influencia o lucro real, mas influencia o PIS e a COFINS.

1- Omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de veículos.

A fiscalização relacionou as seguintes notas fiscais não contabilizadas:

	Data	Nota-fiscal
1-	14/12/90	946685
2	14/12/90	946686
3-	28/05/91	159034
4-	28/05/91	159035
5	28/05/91	159036
6-	28/05/91	159037
7-	26/05/91	167656
8-	10/09/91	191355
9-	02/09/92	343065
10	02/09/92	343085
11-	02/09/92	343062
12-	02/09/92	343050
13-	02/09/92	343930
14-	27/11/92	194380
15-	01/09/90	159799
16-	01/09/92	159798
17-	01/09/92	159797
18-	01/09/92	159796
19-	01/09/92	159808
20-	01/09/92	159809
21-	21/05/93	466224
22-	15/06/93	271516
23-	15/06/93	271513
24-	09/06/93	476401
25-	09/06/93	476402
26-	16/06/93	478827

Conforme jurisprudência consagrada por este Conselho, a falta de contabilização não é suficiente para caracterizar a omissão de receitas. Para que se sustente a exigência há que restar evidenciado que ocorreram os respectivos pagamentos que, por também não estarem contabilizados, presumem-se oriundos



de receitas omitidas. Veja-se, por exemplo, o Ac. CSRF 01-1.520/90, cuja ementa contém o que se segue:

"Compras não registradas- Eventuais indícios de omissão no registro de receitas, como os evidenciados pela falta de registro de compras efetuadas pela pessoa jurídica, requerem, para comprovação do fato de que os correspondentes pagamentos foram feitos com recursos movimentados à margem da escrituração, maior empenho e um aprofundamento por parte da Fiscalização. Por outro lado, comprovado que o contribuinte ao vender tais produtos emitiu Notas Fiscais para acobertar as operações, a conclusão inevitável é de que omissões anteriormente efetivadas acabaram por ter ainda que de forma parcial, seus resultados oferecidos à tributação".

A empresa reconhece que os veículos referentes às notas fiscais acima relacionadas sob os números 9 a 14 e 21 a 26 pertencem a ela, e não nega que os tenha pago. Além disso, há prova do pagamento dos veículos referentes às notas fiscais relacionadas sob os números 3 a 14, 21 e 22. Assim, em relação a esses veículos, estaria, em princípio, caracterizada a omissão de receitas. Ocorre que os documentos de fls. 119 a 123 comprovam que as notas fiscais relacionadas sob os números 3 a 6 e 9 a 13 estão contabilizadas, o que afasta a presunção em relação aos mesmos.

Quanto às demais notas fiscais (relacionadas sob os números 1, 2, e 15 a 20, nem a empresa admite tê-las pago, nem a fiscalização diligenciou no sentido de verificar o pagamento junto ao vendedor. Assim, há apenas indícios de omissão de receitas, que não são fortes o suficiente para permitir a presunção.

Dessa forma, permanecem como indicadores de omissão de receitas os veículos correspondentes às notas fiscais relacionadas sob os números 7, 8, 14, 21 e 22.

3- Omissão de receitas caracterizada pela contabilização de veículos por valor inferior ao constante da nota fiscal.

Nesse caso, a empresa, embora negando ter omitido receita, admite expressamente ter contabilizado os veículos por valor inferior. Tratando-se de fato não controvertido e não negando a empresa os pagamentos correspondentes, os

mesmos, por não terem sido contabilizados no período base em que foram efetuados, presumem-se oriundos de receitas omitidas.

4- Correção Monetária dos bens não contabilizados ou contabilizados a menor,

Quanto à correção monetária dos bens do ativo permanente não contabilizados ou contabilizados a menor, a decisão recorrida observou a jurisprudência deste Conselho, no que se refere à sua repercussão nos exercícios subseqüentes. Porém deve ser deferida ao contribuinte a depreciação, calculada na forma da lei, sobre os bens cuja ativação foi mantida, em consonância com o entendimento consagrado pela jurisprudência administrativa e sintetizado na ementa do Acórdão CSRF/01-01.169/90, a seguir transcrito:

"IRPJ- CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO- Os bens e direitos ativáveis devem ser considerados como se estivessem escriturados em conta do Ativo Permanente, para sofrerem a correspondente correção quando corrigido o Balanço. Procede a correção extracontábil. Contudo, cabe, igualmente, a dedução da depreciação, considerados os aspectos legais e fiscais que a envolvem, tratando-se de bens que sofreram os efeitos do desgaste ou obsolescência, inobstante escriturados em conta não integrante do Ativo Permanente.

IRPJ- CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO - RESERVA OCULTA - REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO- A correção monetária extracontábil do Ativo gera reserva oculta a ser considerada no Patrimônio Líquido nos exercícios subseqüentes alcançados pela ação fiscal, inclusive para fins de correção monetária, reserva essa a ser computada pelo líquido, isto é, diminuída do imposto de renda provisionado e devido"

Lembro que as alterações no lançamento relativo à receita de correção monetária, produzidas a partir da decisão singular e não decorrentes do reconhecimento da reserva oculta, não integram o presente lançamento, tendo dado lugar a agravamentos objeto de outros processos administrativos.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

I- Em relação ao IRPJ:

I.1- cancelar a exigência correspondente à omissão de receitas de prestação de serviços;

I.2- no que pertine à omissão de receita referente à não contabilização ou contabilização a menor de veículos, manter a parcela relativa à contabilização a menor e, quanto aos veículos não contabilizados, manter apenas a parcela correspondente às notas fiscais 167.656, de 26/05/91; 191.355 de 10/09/91; 194.380, de 27/11/92; 466.224, de 21/05/93; 271.516, de 15/06/93;

I.3-deferir ao contribuinte a depreciação, calculada na forma da lei, sobre os veículos cuja ativação foi mantida por esta decisão.

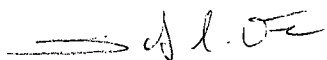
15-

I.4- adequar a parcela da exigência a título de omissão de receita de correção monetária, ao determinado nos itens 2 e 3 retro. (Para maior clareza, no que se refere à receita de correção monetária, na execução da decisão deverá a autoridade efetuar as seguintes alterações no cálculo da exigência formalizada : i) excluir os valores referidos no item 2 supra; ii) considerar as depreciações; iii) reconhecer os efeitos da reserva oculta).

II- Em relação à CSLL, adequar a exigência ao decidido em relação ao IRPJ.

III- Em relação ao Finsocial e à Cofins - Adequar a exigência ao decidido quanto ao IRPJ, exceto no que se refere à omissão de receita de prestação de serviços, que embora não integrando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, compõe a base de cálculo destas exações decorrentes (Finsocial e Cofins).

Sala das Sessões, DF, em 15 de outubro de 2003



SANDRA MARIA FARONI