



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 13830.000790/99-51
Recurso nº : 121.153
Matéria : IRPJ e OUTROS – Anos: 1997 e 1998
Récorrente : DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA MARÍLIA LTDA.
Recorrida : DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 24 de janeiro de 2001
Acórdão nº : 108-06.376

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – NÃO ESCRITURAÇÃO DE VENDAS – PRESUNÇÃO – A fiscalização deve buscar comprovação do indício encontrado de omissão de receita, sob pena de basear o lançamento em mera presunção. Não há como se admitir, diante da ausência de escrituração de operação tanto nos livros do fornecedor quanto nos do cliente, que ambos deixaram de escriturá-la, sem qualquer outro elemento de prova.

OMISSÃO DE COMPRAS - IRPJ – CSL - Não pode prevalecer a tributação por omissão de compras na órbita do IRPJ e da CSL, pois deflui da própria compra de mercadoria omitida, equivalente omissão de custo. Além disso, o mero somatório das compras não registradas não traduz a verdadeira base de cálculo em casos de compras sucessivas de mercadorias ou matérias primas

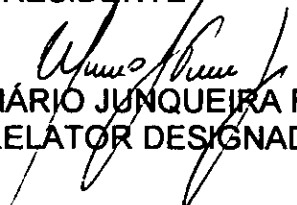
Preliminar rejeitada.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA MARÍLIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar da incidência de todos os tributos as parcelas referentes ao item “receitas não contabilizadas”; 2) afastar da incidência do IRPJ e da CSL as parcelas referentes ao item “pagamentos não escriturados”, vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator), Nelson Lósso Filho e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que mantinham essas incidências, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

Recurso nº : 121.153
Recorrente : DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA MARÍLIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ sobre valores relativos à omissão de receitas caracterizada por (i) não contabilização de receitas – períodos de julho e agosto de 1998 (omissão de vendas); (ii) não escrituração de pagamentos a fornecedores – períodos de março, junho, setembro e dezembro de 1997 e março e junho de 1998 (omissão de compras). Considerando que a empresa dispunha de prejuízo fiscal, o seu aproveitamento foi realocado com o resultado englobando as receitas omitidas e consequente glosa em períodos posteriores outrora beneficiados conforme apuração pelo contribuinte – períodos de 4º trimestre/97, 1º, 2º e 3º trimestres/98.

Como reflexo do IRPJ sobre omissão de receitas, foram lançadas as contribuições PIS, COFINS e CSL.

A omissão de vendas foi detectada, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 36/40, pelas informações contidas em 210 *Planilhas de Recebimento – Cobrança* (fls. 279/495) relativas ao período de 21/7/98 a 10/8/98. Em tais documentos – onde são preenchidos campos de número de duplicata, vencimento, valor, forma de recebimento – a numeração das duplicatas chamou a atenção da fiscalização, que constavam ora com final '98' (relação fls. 275/278), ora com final '5' ou '05' (fls. 263/274).

Dessas planilhas foram selecionados dois clientes da autuada, Drogaria 15 de Marília Ltda. e Rosana Barrionuevo Cordeiro Marília ME., que constam como sacadas de diversas duplicatas, tanto com final '98' quanto com final '5'. Tais empresas, diante de intimação, apresentaram notas fiscais (Drogaria 15: docs. fls. 504/612 – relação 502/503; e Rosana: docs. 649/749 – relação 647/648) e duplicatas

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

(Drogaria 15: docs. fls. 615/642 – relação 613/614; e Rosana: docs. 753/772 – relação 750/752).

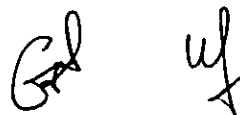
A conclusão da fiscalização sobre a análise dos documentos recebidos por esses dois clientes é que apenas as duplicatas com final '98' foram apresentadas, e que "a explicação é uma só: as duplicatas que possuem o dígito final '98', referem-se às vendas com as regulares emissões de notas fiscais; já as duplicatas que possuem o dígito final '05' ou '5' referem-se às vendas sem emissões de notas fiscais." (fl. 39).

Com intuito de corroborar a conclusão, afirmou o autuante que as milhares de duplicatas recebidas em carteira nos meses de julho e agosto/98, apresentadas à fiscalização (por amostragem docs. fls. 876/893 – relação fls. 829/875), possuem o dígito final '98' e que inexistem as de final '5' ou '05' na contabilidade oficial da empresa.

A base tributável corresponde à somatória das duplicatas de final '5' ou '05' relacionadas às fls. 263/274, no montante de R\$ 155.905,55 no mês de julho/98 e de R\$ 155.076,35 no mês de agosto/98.

Foi aplicada a multa agravada de 150% em face do artifício doloso para sonegar tributos.

Com relação à omissão de compras, diante de indício de irregularidade (qual seja, um envelope com o sobrescrito: *duplicatas pagas – atenção – p/f – mês 07/98 – levar embora*, em cujo interior se encontravam comprovantes de depósitos e respectivos pedidos de produtos – fls. 195/262), a fiscalização diligenciou junto a diversos fornecedores da empresa autuada, de quem obteve informações e documentos de compras da Distribuidora Marília (docs. 902/1756). Do confronto desses documentos com o Livro de Entradas (doc. fls. 1759/2374) e o Livro Diário (fls. 2375/3027) da contribuinte, constataram-se 385 pagamentos relativos a compras junto

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gd' and the other 'uf'.

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

a 28 fornecedores não registradas no período de 1/1/97 a 30/9/98 (Demonstrativo fls. 894/901).

A Delegada de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) decidiu pela procedência do lançamento (fls. 3080/3090) e expediu a seguinte ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.

Constatada a omissão de receitas, mediante informações constantes em relatórios de vendas da empresa, que comprovam a falta de escrituração de receitas de vendas, mantém-se a tributação.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS.

A falta de escrituração de pagamentos faz presumir a existência de recursos mantidos à margem da tributação, caracterizando omissão de receitas.

GLOSA DE PREJUÍZOS.

Refeita a apuração do lucro real, nos períodos em que foram constatadas omissões, com redução do valor do prejuízo compensável, há que se glosar a compensação efetuada em períodos posteriores.

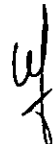
MULTA AGRAVADA.

Constatado o artifício doloso utilizado para evitar a verificação do fato gerador do imposto pelo fisco, há que se exigir a penalidade mais gravosa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Mantida a exigência do IRPJ, pela constatação de omissão de receitas, igual tratamento deve ser dado aos lançamentos dele decorrentes.

Inconformada, a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:



Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

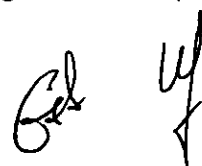
PRELIMINARMENTE

- A Decisão não apreciou, analisou nem refutou todos os argumentos no petitório da recorrente. Apesar de enumerar 24 alegações da impugnação, a julgadora preferiu ignorar as seguintes na fundamentação:
 - superficialidade do trabalho fiscal e falta de evidência manifesta do desvio de receitas, a dispensar a coleta de outros elementos de prova
 - afronta ao princípio da reserva legal, inculcado no art. 142 do CTN
 - ausência dos elementos de convicção e certeza
 - falta de motivação do lançamento, pois repousado em simples opinião do auditor
 - ausência de prova segura e indubitosa do fato gerador
 - a diferença entre suspeita, conjectura e indícios e a necessidade deste último contar com outros elementos materiais
 - falta de prova de que os recursos originados das planilhas ingressaram no patrimônio da empresa; da realização das operações donde teriam promanado e de que os produtos, objeto das pretensas operações foram encaminhados aos adquirentes
 - eleição de suspeita como presunção válida e a necessidade desta'excluir a probabilidade de existirem outras causas válidas, diferentes daquelas a que chegou o intérprete
 - a ausência de elementos capazes de demonstrar com segurança e seriedade os fundamentos reveladores da ilicitude tributária
 - contornos próprios e repercussões tributárias específicas ocasionadas pela falta de registro de compras, diferenciados daqueles decorrentes da não contabilização de pagamentos por serviços prestados, aquisição de bens do ativo permanente, lucros distribuídos
 - falta de elementos probantes que configurem movimentação à margem da escrituração
 - a tributação não deve propesrar quando parem dúvidas sobre o destino dado às mercadorias cujas compras não foram contabilizadas

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

- a impossibilidade de tributação do somatório dos valores não escriturados, por irreal a base de cálculo e o período de apuração
 - o fato de não gerar lucro tributável o pagamento de despesas dedutíveis, não contabilizadas
 - desconsideração dos custos relativa à receita de produtos vendidos não contabilizada
 - as disposições da lei n. 9249/95, reconheceu os custos nos casos de omissão de receitas de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado (sic)
 - as fiscalizações junto a postos de revenda de combustíveis tiveram desfecho na aceitação dos custos pertinentes às compras cujos pagamentos não foram contabilizados
- O julgador de 1º grau inovou o feito, pois
 - não constava do auto nem do Relatório Fiscal a afirmação de que o pagamento das compras não registradas foi com anterior omissão de registro de vendas
 - o auditor não havia afirmado que “os elementos constantes de sua escrituração não permitem fazer a apuração do resultado pretendida...”
 - a Decisão alterou o enquadramento legal da compensação de prejuízos, substituindo o art. 196, III, do RIR/94, pelo art. 42 da Lei 8981/95
 - A recorrente interpreta a Decisão como menoscabo aos argumentos e acórdãos apresentados, sem expor as razões de fato e de direito a motivar tal decisão. A Decisão responde genericamente serem as presunções legalmente admitidas no direito positivo, tal como, “ao argumento de não se encontrar a omissão de compras contemplada pela presunção de que trata o artigo 40 da lei n. 9430/96, dados os contornos próprios e repercussões específicas, a r. Decisão apenas afirma que a legislação tributária não faz distinção entre as espécies de pagamentos.” (fl. 3117).

MÉRITO



Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

- O lançamento foi embasado em mera presunção não prevista em lei, e a Decisão sustentou o lançamento com base nos arts. 332 e 333 do Código de Processo Civil, que dispõem ser a presunção meio de prova válido e que esta pode ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo. Ocorre que o Direito Tributário rege-se pelo princípio da verdade material, a verdade trazida aos autos.

Os arts. 923 e 924 do RIR/99 estabelecem que a escrituração nos termos da lei faz prova a favor do contribuinte e que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados.

A suposta infração não restou configurada, pois permaneceu, após todas as etapas investigatórias, a mesma suspeita inicial motivada por anotações de vendedores ou informações de terceiros. As pretensas infrações denunciadas na peça impositória não repousam em elementos materiais sólidos, concretos e objetivos.

- Os documentos apreendidos na empresa foram obtidos de forma ilícita, com infração do art. 5º, XI, da Constituição Federal, já que o escritório é considerado como uma extensão do domicílio de seu proprietário.
- As planilhas que suportaram o lançamento não são acompanhadas de qualquer elemento material a lhes dar consistência, e segundo a fiscalização há “incongruência de valores”.

A circunstância com que se deparou a fiscalização é suficiente para ensejar uma suspeita de omissão de receita. Todavia, as anotações não permitem uma ilação presuntiva; outras investigações são necessárias.

“No caso dos autos, todas as incursões efetivadas pela fiscalização, todos os elementos vasculhados e diligências efetuadas resultaram infrutíferas ao intento de comprovar o efetivo desvio de receitas. Nenhuma duplicata encontrada, nenhuma

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

confirmação dos pretensos adquirentes, nenhum indício na escrituração da autuada.” (fl. 3124).

“O fato gerador não emerge de parâmetros, mas de situações de fato, previstas em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN art. 114).” (fl. 3125).

As planilhas de vendedores não são suficientes para formar a verdade material sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, fato gerador do IRPJ.

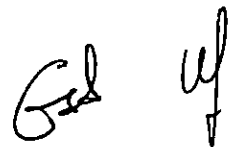
- Quanto à falta de registro de compras, a Decisão limita-se a afirmar que a legislação não diferencia as espécies de pagamentos, sendo que estes quando não contabilizados evidenciam a movimentação de recursos à margem da escrituração. Essa nova presunção não constou do auto nem do Relatório Fiscal.

Se o pagamento foi efetuado com anterior omissão de registro de vendas, é necessário determinar o período em que ocorreram.

Para uma exposição de 13 folhas, a autoridade julgadora responde em uma única lauda com afirmação lacônica de que trata-se de presunção legal.

Repisou argumentos expostos na impugnação:

- a omissão de compras não está contemplada pelo art. 40 da Lei 9430
- comparou seus pagamentos com aqueles de despesas, compras de ativos, lucros, etc.
- necessidade de investigações complementares
- entrada no estoque sem o registro do custo, inexistindo reflexo tributário
- dever de comprovar também a omissão de vendas do estoque
- comparação de revenda de combustíveis com a aceitação dos custos

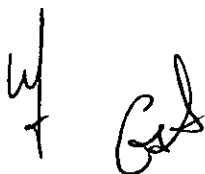
Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Ged' and the other 'uf'.

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

- A compensação de prejuízos deve ser restabelecida, se comprovada a improcedência das infrações
- Inexistem provas de que as planilhas representam efetivamente receitas auferidas pela recorrente, e por isso não há como por tais documentos aplicar a penalidade mais gravosa – multa de 150%

Após devolução do processo por este Conselho à DRJ em face da cassação da liminar que determinava o seguimento do recurso sem o depósito de 30%, e diante da apresentação do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (fls. 3161/3181), novamente foi remetido ao 1º Conselho de Contribuintes, conforme despacho da DRJ (fl. 3186).

É o Relatório.



Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

VOTO VENCIDO

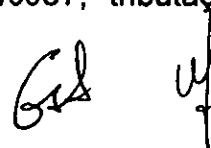
Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Diante do arrolamento de bens, cujo Termo encontra-se à fl. 3161, restou preenchido o requisito de admissibilidade do recurso previsto no art. 32 do Decreto 70235/72.

A 1ª preliminar suscitada pela recorrente é sobre a não apreciação de argumentos da impugnação. Afirmou a recorrente que na Decisão *a quo* foram elencadas 24 argumentações apresentadas na impugnação, mas que apenas parte delas foi apreciada pelo Delegado de Julgamento.

Examinando-se a impugnação e a Decisão, verifica-se que a ora recorrente apresentou sua defesa em peça extensa e com reforçada retórica, e que a Decisão, de forma detalhada, sublinhou os argumentos da ora recorrente, inclusive aqueles que tratavam da mesma fundamentação (fls. 3083/3085). Contudo, na sua fundamentação o Julgador de 1º grau levou em conta todos os aspectos da defesa, porém sem rechaçar os argumentos repetitivos de maneira individualizada.

De fato, os argumentos acima listados que teriam sido ignorados pelo Julgador singular resumem-se em: (a) falta de comprovação de fato gerador – uso de presunção; (b) repercussão tributária específica pela falta de registro de compras – diferente dos demais pagamentos; (c) impossibilidade de tributar somatório dos valores não escriturados; e (d) custos dos produtos vendidos. Acontece que encontram-se na Decisão abordagens a todos esses itens: presunção – fls. 3086/3087; tributação



Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

específica na omissão de compras e somatório dos valores de omissão – fls. 3088/3089; e custos dos produtos vendidos – fl. 3089.

A 2ª preliminar diz respeito à **inovação** do auto pelo Julgador. Isso não é verdade; as argumentações sobre omissão (o pagamento das compras não registradas foi com anterior omissão de registro de vendas e “os elementos constantes de sua escrituração não permitem fazer a apuração do resultado pretendida...”) são argumentos para a disposição da Decisão. Ora, fundamentar uma decisão por palavras outras que não aquelas utilizadas pelo fiscal autuante não pode ser considerado como inovação.

Quanto à indicação do art. 42 da Lei 8981/95 para julgar procedente o auto no tocante à limitação de 30% do lucro líquido no aproveitamento do prejuízo fiscal, não parece ser dispositivo legal imprescindível para defesa, uma vez que o próprio contribuinte acatou esse limite na elaboração de sua Declaração, e ainda que não é esse o dispositivo infringido.

A 3ª preliminar – “**menoscabo aos argumentos e acórdãos apresentados**” – é repetição parcial da 1ª preliminar que trata da alegada não apreciação de argumentos de defesa (inclusive o alardeado nesta 3ª preliminar).

Enfim, afasto as preliminares e passo às alegações de mérito. Tal qual o Julgador singular, apesar de listados um a um os argumentos conforme dispostos na peça recursal, adoto aqui maneira não dispersa nem repetitiva para apreciá-los.

A OBTENÇÃO DOS DOCUMENTOS

Diz a recorrente que os documentos foram obtidos de forma ilícita, já que o escritório é extensão do domicílio do seu titular, e que não houve autorização, infringindo-se pois o art. 5º, XI, da Constituição Federal.



Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

O direito assegurado por esse dispositivo constitucional é relativo à invasão de domicílio:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

...

XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.

Ora, em nenhum momento alegou-se que o Sr. Osvaldo Fernandes de Souza – quem recebeu todas as intimações e prestou os esclarecimentos à fiscalização – teria negado consentimento aos fiscais.

A apresentação desse argumento tem caráter eminentemente protelatório e não merece acolhida.

AS OMISSÕES DE VENDA

Pelo que se depreende das *Planilhas de Recebimento* (fls. 279 e seguintes), ali constam informações preenchidas à mão em formulário sem timbre sobre diversas duplicatas, com informação de cliente, vencimento, valor, modo de pagamento com nº do banco e agência e nº do cheque, data do depósito; ademais, constam os nomes dos “REP.” – acredita-se representantes.

Ou seja, trata-se de documento que não se pode afirmar ser controle de vendas à margem da escrituração, sem a análise aprofundada e com confirmação.

A presunção representa apenas um instrumento utilizado para auxiliar a produção de provas dos fatos concretos; o indício não é prova e, portanto, não pode

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

suportar um lançamento fiscal. Assim, sendo detectado tal tipo de documento e não havendo o compasso com os registros da pessoa investigada, deve a fiscalização proceder a verificações efetivas, porque esse descompasso nada mais é do que mero indício de que alguma informação não é verdadeira.

Foi o comportamento pretendido pelo fiscal autuante, que intimou duas clientes da empresa ora recorrente, cujas informações prestadas confirmaram a escrituração da Distribuidora Marília, a autuada. Porém, em vez de lançar mão de outro caminho investigativo – por exemplo, rastrear as contas favorecidas dos cheques relacionados nas *Planilhas* – para atingir a certeza do fato impositivo, a fiscalização preferiu dar-se por satisfeita com a conclusão ilógica de que, se a recorrente (fornecedora) e a cliente não possuem escriturados os registros das duplicatas com final '05', tais duplicatas referem-se à omissão de receitas.

O raciocínio utilizado é uma presunção simples. Não há, do modo como agiu a fiscalização, meios de o contribuinte se defender, pois como provaria ele que aquele documento sem timbre, sem nome completo do funcionário, sem assinatura, não é documento seu, ou ao menos que não reflete omissão de receitas?

Não se pode deixar de ter sempre como vetor da fiscalização que a exigência tributária deve ser suportada por efetiva verificação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido nos moldes legais, sob pena de nulidade, pois o art. 142, do CTN, dispõe que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional." (grifou-se).

O lançamento, que, obrigatoriamente, deveria decorrer de toda uma série de procedimentos administrativos legalmente previstos, encontra-se embasado apenas em Planilhas cuja autoria não se sabe, onde há valores que não se encontram registrados em lugar algum (nem da fiscalizada nem em seus clientes).

A doutrina é firme sobre a necessidade de efetiva e minuciosa investigação para constituir lançamento válido:

Atos nulos são aqueles 'que carecem de validade formal ou vigência, por padecerem de um vício insanável que os compromete irremediavelmente, dada a preterição ou a violação de exigências que a lei declara essenciais'. (Walter Barbosa Corrêa, no artigo "Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo", publicado na Revista de Direito Tributário, vol. 1, pág. 36).

Sendo o lançamento válido aquele que se subsume inteiramente à lei tributária, se isso não ocorrer, estaremos frente àquilo que a doutrina costuma chamar de lançamento defeituoso. 'O lançamento defeituoso é portanto aquele que se encontra, sob um aspecto qualquer, ou seja, parcialmente em desacordo com as normas que regulam a sua produção. Vale dizer, com as normas administrativas tributárias postas no CTN e outros atos normativos de caráter geral e abstrato' (José Souto Maior Borges, *in* Lançamento Tributário - Tratado de Direito Tributário Brasileiro, vol. IV, Forense, 1981, p. 270). (Estevão Horvath, em Lançamento Tributário e "Autolancamento", editora Dialética, 1997, pág. 63, grifou-se).



Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

O lançamento contém em seu bojo um grupo de operações que integram o todo, objetivando criar o crédito tributário, ou, ainda, em outras palavras, o lançamento é ato administrativo que se compõe e se forma em virtude de uma sequência ordenada de operações. O ato administrativo que representa o lançamento é um e único ato administrativo, que como tal ingressa no mundo jurídico, depois de realizadas operações (atos procedimentais preparatórios) que produzem o efeito regular do ato.

(...) De qualquer forma, será correto afirmar que, no Direito Tributário brasileiro, o lançamento, qualquer que seja sua modalidade (por declaração, de ofício ou por homologação, arts. 147, 149 e 150 do CTN) é ato administrativo forjado por uma, ou várias operações constitutivas de um procedimento administrativo.

(...) O procedimento, como movimento que visa a atingir o ato jurídico do lançamento, tem de obedecer, passo a passo, seu normal desenvolvimento... a Administração deve trilhar a sequência natural do procedimento, respeitando, assim, a prévia e regular informação sobre matéria de fato prestada pelo sujeito passivo ou terceiro... Pode, por isso, o sujeito passivo pleitear a anulação do lançamento, sempre que não for respeitada a ordem procedimental, quer em razão da inversão da sequência preceituada, quer pela omissão de qualquer dos atos preparatórios. (Walter Barbosa Corrêa, em obra supra citada, págs. 35, 36 e 40, grifou-se).

Geraldo Ataliba, em parecer, lecionou como a atividade de fiscalizar e lançar é vinculada, não podendo o agente fiscal deixar de cumprir "in casu" o disposto no art. 142 do CTN, porque lhe falta discricionariedade para essa atividade:

O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam direta e indiretamente à ocorrência dos fatos impositivos, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das revelações de capacidade contributiva,

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

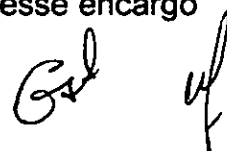
assim qualificados pela lei, tudo isto requer quase plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação. (...) A tal liberdade corresponde o dever de examinar locais, livros e mercadorias, de contrastar toda e qualquer atividade econômica do contribuinte (...) Em contraste com esta liberdade – como visto – é inteiramente vinculada a atividade do lançamento. (Estudos e Pareceres de Direito Tributário, vol. 2, RT, 1978, pág. 331)

Assim, antes de ser instaurado o processo administrativo, e para que os direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa sejam possíveis, faz-se obrigatório que o lançamento seja revestido dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco com a comprovação da ocorrência do fato gerador. Paulo Bonilha explica com sua argúcia peculiar:

Bem de ver, neste particular, que a prova da existência dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco já foi produzida (ou deveria ter sido) ao ensejo do procedimento de lançamento. O ato administrativo pressupõe a comprovação da ocorrência do fato jurígeno tributário. Trata-se, como ensina Francesco Tesauro, da ‘instrução primária’ do processo, pois a instrução probatória, efetuada na fase processual, não se destina a substituí-la mas, em verdade, servir de ponto de referência para a sua confirmação ou rejeição. (Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita, *in* Processo Administrativo Fiscal, Dialética, 1995, pág. 131).

Sem a comprovação por parte da autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador, suportada em mera presunção, como é o caso, não há como ser exercido pelo contribuinte o direito à sua ampla defesa.

E a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações constitui para a parte o ônus da prova. Cabe ao contribuinte, na verdade, esse encargo

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gad' and the other 'uf'.

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

para o fim de infirmar a prova já produzida pelo Fisco (instrução primária) na constituição do lançamento. Contudo, o ônus da prova recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária.

Paulo Bonilha, na obra já citada, adverte que atualmente a doutrina dominante não mais aceita as teorias de que cabe sempre ao autor (contribuinte) o ônus, e que o ato administrativo goza de presunção de legitimidade. Adverte ainda que "a regra processual do ônus da prova, portanto, decorre do interesse da parte na afirmação do fato e na prova de sua existência" (pág. 132).

Em sessão de 23/2/00, esta 8ª Câmara apreciou questão semelhante em que o lançamento se baseou unicamente em relatório da malha fonte, cuja decisão foi no sentido de cancelar o auto:

IRPJ / CSSL – LANÇAMENTO FISCAL BASEADO UNICAMENTE EM RELATÓRIO DA MALHA FONTE – REQUISITOS DO ATO CONFORME ART. 142 DO CTN – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – ÔNUS DA PROVA – A exigência baseada tão somente em relatório do SERPRO denominado Malha Fonte, sem investigação efetiva na suposta fonte pagadora, não preenche os requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN para que seja considerada um lançamento válido. O ato administrativo do lançamento pressupõe a comprovação da ocorrência, no mundo fenomênico, do aspecto material da hipótese jurídica tributária; sem essa **instrução probatória** primária não há como o contribuinte exercer seu direito constitucional da ampla defesa, instaurando o contraditório. O ônus da prova, entendido como a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações, apenas recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária para constituição do lançamento. (Ac. 108-06.015, o grifo não é do original)

A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, inclusive sua Câmara Superior, corrobora o entendimento:

IRPJ - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS - INSUFICIÊNCIA DE PROVAS
- Informações de aluguel baseado no faturamento.
- **Não pode prevalecer o lançamento tributário baseado em simples informação** prestada pela locatária ao locador em cumprimento à cláusula contratual relativa a locação de ponto comercial. (Acórdão nº CSRF/01-1.649, DOU I de 13.09.1996, pág. 18.138, grifou-se).

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

OMISSAO DE RECEITA - PASSIVO FICTICIO - PRESUNCAO DE PAGAMENTO
NÁ DATA DO VENCIMENTO - Não se apresentando elemento de convicção pelo qual se possa verificar que o pagamento da obrigação ocorreu em data diversa a do vencimento, impõe-se a conclusão de que a liquidação do débito ocorreu no prazo convencionado, já que nao é dado presumir o cometimento de ato ilícito... (Acórdão nº 101-78.776, DOU de 12.10.1989, pág. 18.413, grifou-se).

Desse modo, o ônus da prova do fato gerador cabe ao Fisco, porque é ele que deve provar a existência da ocorrência, no mundo fenomênico, do aspecto material da hipótese jurídica tributária.

O lançamento neste item deve ser cancelado.

A OMISSÃO DE COMPRAS

Diferente do que se passou bem como do tratamento legal relativos ao item anterior, a infração da omissão de compras restou amplamente comprovada com a juntada aos autos de documentos de fornecedores da autuada que demonstram ter deixado de registrar a entrada em seu estabelecimento de produtos adquiridos bem como os respectivos pagamentos.

Com efeito, a fiscalização obteve junto a 28 fornecedores informações e documentos de compras (docs. 902/1756) e confrontou esses documentos com o Livro de Entradas (doc. fls. 1759/2374) e o Livro Diário (fls. 2375/3027) da contribuinte, constatando 385 pagamentos não registrados no período de 1/1/97 a 30/9/98 (Demonstrativo fls. 894/901).

A prova primária foi bem feita e caberia ao contribuinte refutá-la. Não o fez.

Quanto às alegações de que dever-se-ia distinguir espécies de pagamentos, que dever-se-ia investigar a anterior omissão de venda e que dever-se-ia aceitar o custo, são todas elas descabidas porque o art. 40 da Lei 9430/96 estabelece

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

a presunção legal no sentido de que a falta de escrituração de pagamentos (sem restrição a nenhuma espécie) caracteriza omissão de receita.¹

Havendo previsão legal de que se constitui fato gerador do Imposto de Renda e estando comprovada a ocorrência do fato previsto na norma, é correto o lançamento. A jurisprudência administrativa confirma:

OMISSÃO DE RECEITA - Segundo o dispositivo no artigo 142 parágrafo único do C.T.N. somente a lei pode autorizar o emprego da presunção para comprovar a existência de fato que enseje a prática do lançamento (princípio da reserva legal).
Recurso Provido. (Acórdão nº 107-87.100, DOU de 5.06.1995, pág. 7.970).

OS LANÇAMENTOS REFLEXOS

Como o lançamento matriz (IRPJ – omissão de receitas) é parcialmente cancelado, considerando a relação de causa e efeito com seus decorrentes, inclusive o item de IRPJ sobre compensação de prejuízos, os mesmos devem ser ajustados para que reflitam apenas a parte mantida do auto, qual seja, o item 002 do Auto de Infração – Omissão de Compras.

Em face do exposto, afasto as preliminares e dou parcial provimento ao recurso para cancelar o item de omissão de receitas decorrente de omissão de vendas no valor de R\$ 310.981,90 dos lançamentos de IRPJ, PIS, COFINS e CSL, e para determinar seja ajustado o item 003 do auto de infração do IRPJ sobre glosa de prejuízo fiscal em face do provimento parcial.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2001

JOSÉ HENRIQUE LONGO

¹ Lei 9430/96 - Art. 40: A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

Peço vênia ao Conselheiro Relator para discordar no tocante ao item de omissão de compras, embora tão-somente para as exigências de IRPJ e CSL.

Entendi do relato que a infração está fulcrada no artigo 40 da Lei 9430/96, invertendo-se o ônus da prova quanto constatada omissão de compras por pagamentos não escriturados.

Ocorre que, diversamente do eminente relator, ousei sempre filiar-me junto àqueles que sempre entenderam como suficiente a gerar o lançamento a constatação da omissão dos registros de compras de produtos para a revenda, pois indicam, com toda a certeza a omissão de receita anterior a gerar recursos à margem da escrituração e suficientes a acobertar a entrada não registrada.

Não obstante, sempre procurei observar os efeitos que tal conclusão produziria na apuração da base de cálculo dos tributos envolvidos, sendo certo que, para aqueles nos quais os valores adquiridos são também representativos de custos não escriturados, o efeito há de ser nulo no período-base em foco, como no caso da pessoa jurídica tributada pelo lucro real, para o IRPJ e a CSL.

Além disso, há também o argumento de que a base de cálculo, em sucessivas compras à margem não pode ser o mero somatório dos registros não escriturados, pois poder-se-ia incrementar, indevidamente, a omissão, pois parte da mesma teria sido reutilizada para aquisições também à margem.



Processo nº : 13830.000790/99-51
Acórdão nº : 108-06.376

Os seguintes julgados são representativos dessa linha de raciocínio:

“OMISSÃO DE COMPRAS - IRPJ - Não pode prevalecer a tributação por omissão de compras na órbita do IRPJ quando se tem nos autos prova de que o custo da venda subsequente também não foi registrado. Além disso, o mero somatório das compras não registradas não traduz a verdadeira base de cálculo em casos de compras sucessivas de mercadorias ou matérias primas.” (Acórdão 108-04.165/99)

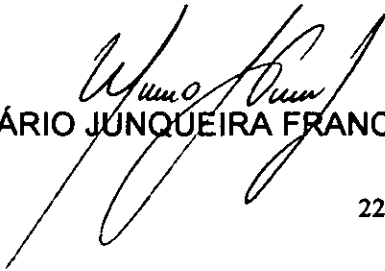
“OMISSÃO DE COMPRAS - O valor da compra do bem mercadoria ou insumo não registrado, corresponde ao montante de custo também não escriturado, eliminando a exigência.” (Acórdão 108- 05.063/98).

Por outro lado, nada impede a manutenção dos tributos incidentes sobre o faturamento, pois não há falar em compensação de custos ou incorreção na apuração da base, haja vista que cada compra não registrada corresponde a um faturamento anterior para acobertá-la.

Ex positis, após acompanhar o relator na rejeição da preliminar e no provimento referente ao item omissão de vendas, voto por dar parcial provimento ao recurso, afastando também as exigências do IRPJ e da CSL para o item omissão de compras identificadas por pagamentos não escriturados.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2001


MÁRIO JÚNQUEIRA FRANCO JÚNIOR