



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

MSR
Sessão de 10 de maio de 1993

ACORDÃO Nº 103-13.826

Recurso nº : 99.433 - IRPJ - EXS: 1986 e 1987

Recorrente : ASTRA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida : DRF EM CAMPINAS - SP

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS - Improcede a impugnação do lançamento contábil de devolução de vendas fundada apenas em indícios apontados no documento fiscal, sem aprofundamento das investigações, especialmente quando se comprova que a empresa emitente das notas de devolução existe, opera, escriturou a entrada e a saída em seus livros fiscais e pagou o restante da mercadoria adquirida.

OMISSÃO DE RECEITA - CHEQUES COMPENSADOS, MAS LANÇADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA - Verificado lançamento contábil a débito da conta Caixa, que corresponda, efetivamente a cheque sacado por compensação, não sendo o contribuinte capaz de apontar lançamento de estorno ou de crédito, na mesma conta, tendo como contrapartida a conta relativa ao pagamento efetuado, justifica-se a reconstituição do saldo de Caixa pela exclusão do débito lançado e tributação do saldo credor então verificado, se for o caso, mas não a presunção de omissão de receita no valor do cheque emitido.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASTRA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO,

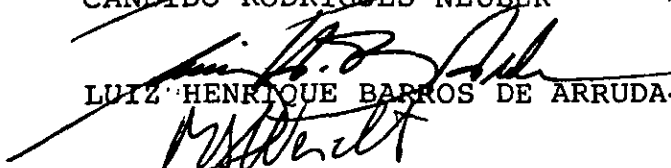
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

V.V.

Sala das Sessões, em 10 de maio de 1993.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA-

RELATOR

VISTO EM :


MARLON ALBERTO WEICHERT

- PROCURADOR DA FA-

SESSÃO DE:

1 2 AGO 1993

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse-
lheiros: Victor Luís de Salles Freire, Dimas Rodrigues de Olveira (Suplente Convocado), e João Aprigio Bizerra (Suplente Convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Sonia Nacinovic e Paulo Affonseca de Barros Farias Júnior.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº

13839-000359/89-35

RECURSO Nº: 99433
ACORDÃO Nº: 103-13.826
RECORRENTE: ASTRA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - Relator

O presente recurso voluntário, interposto tempestivamente por ASTRA S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, pessoa jurídica inscrita no CGC sob o nº 50.949.528/0001-80, com domicílio tributário em Jundiaí (SP), já foi objeto de apreciação por este Colegiado, na sessão de 26/05/92.

Naquela ocasião, na qualidade de relator sorteado, votei no sentido de converter o julgamento em diligência, no que fui acompanhado pela unanimidade dos presentes, resultando na Resolução nº 103-01229, cujo relatório e voto transcrevo:

" A exigência fiscal em apreço tem origem no auto de infração de fls. 40/41, mediante o qual foi constituído de ofício, em 21/07/89, crédito tributário no montante de NCZ\$ 70.533,27, nele computados os juros de mora e a multa de 50% prevista no artigo 728, inciso II do RIR/80, correspondente ao imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica com relação aos períodos-base de 1985, 1º semestre de 1986 e 2º semestre de 1986.

Consoante os fatos descritos na peça vestibular da autuação a Auditada omitiu, nos períodos-base em apreço, receita operacional, caracterizada por:

1. devoluções de mercadorias cuja efetivação não foi comprovada, conforme descrito em termo de verificação anexo;
2. ingressos no caixa de cheques compensados nos bancos, sem que ficasse demonstrado o lançamento de saída através de documentação, configurando a existência de compras ou

outros pagamentos não escriturados, quantias que expurgadas do caixa, resultaram saldo credor da respectiva Conta.

Instaurando a fase litigiosa do processo, a Contribuinte apresentou, em 21/08/89, a impugnação de fls. 44/45 arguindo, em síntese, que:

1. no tocante à questão dos cheques, o termo de verificação menciona a possibilidade de omissão de receita operacional, enquanto o auto de infração refere-se a omissão caracterizada;

1.1. a esse respeito, já se manifestou a 5ª Turma do TFR, em acórdão proferido no processo 60083-PR que nessa matéria prevalece o princípio geral de que os cheques bancários, enquanto tais em si mesmos, não configuram renda, embora possa constituir suporte válido para inferência de rendimentos omitidos, quando a prova for concludente neste sentido;

1.2. no caso em tela não houve prova, nem indício, mas apenas suposição levantada, que se converteu em presunção no auto de infração;

2. também quanto às devoluções de mercadorias a exigência repousa em mera suposição;

2.1. as mercadorias devolvidas por Armarinho Santo Antônio Ltda. estão documentadas por notas fiscais e foram devidamente escrituradas pela Autuada, não padecendo tais documentos de vícios formais que os tornem imprestáveis.

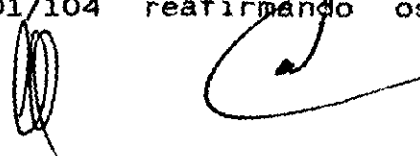
Ouvido o autor do procedimento fiscal, na forma do artigo 19 do Decreto nº 70235/72, este se pronunciou pela informação de fls. 92/93, propugnando pela manutenção do feito.

Pela decisão nº 716/90, de fls. 94/95, o Chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Campinas, por delegação de competência, julgou a ação fiscal procedente, nos seguintes termos assim resumidos em ementa:

"OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS: A não escrituração de operações realizadas autoriza a presunção de omissão de receitas.

GLOSA DE DEVOLUÇÕES NÃO COMPROVADA: Quando a prova de omissão de receitas não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes.

Cientificada do decisório em 27/12/90 (AR de fls. 97), interpôs a Interessada, em 22/01/91, o recurso voluntário de fls. 101/104 reafirmando os



Acórdão nº 103-13.826

argumentos expendidos na inicial de que o lançamento baseia-se em meras presunções desacompanhadas de provas, tendo sido efetuado ao arrepio do artigo 97, § 1º do CTN.

Disse mais, que o caso comporta o benefício explícito do artigo 112, inciso II do mesmo diploma legal, pois que existe razoável e fundada dúvida a respeito da escrituração de saída na conta Caixa, bem como notas fiscais que, no seu entender, são documentos aptos a ensejar os efeitos tributários objetivados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, Relator:

O recurso é tempestivo, por isso deve ser conhecido.

A controvérsia gravita em torno de dois aspectos, que ensejariam omissão de receita:

1. na falta de comprovação da efetiva devolução de mercadorias, fundada nos seguintes indícios, descritos no termo de verificação de fls. 39:

a) as notas fiscais, que teriam sido emitidas por empresa sediada em Ubá (MG) não possuem registro de passagem por postos fiscais;

b) não houve apresentação dos respectivos conhecimentos de transportes;

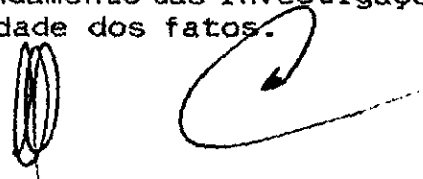
c) das notas fiscais não consta indicação da placa do veículo transportador;

d) as devoluções teriam se dado cerca de três meses após as vendas.

2. lançamentos levados a débito da conta caixa correspondentes a cheques que, na realidade, foram debitados nas contas bancárias mediante compensação, não podendo, por conseguinte, terem se prestado para suprir o caixa, mas para realizar pagamentos de outra natureza e que, não considerados, acarretaram saldo credor daquela conta.

No que se refere ao primeiro item, os indícios coligidos pela fiscalização não chegam, a rigor, a constituir prova cabal da infração apontada.

Inegavelmente, porém, constituem indícios veementes, que recomendam aprofundamento das investigações no sentido de desvendar a realidade dos fatos.



Acórdão nº 103-13.826

Com relação aos cheques resgatados por compensação, embora a presunção de receita se opere na apuração de saldo credor da conta caixa, como aliás indica a peça básica ao apontar como dispositivo infringido o artigo 181 do RIR/80, o que o termo de verificação fiscal de fls. 34/35 revela é a tributação do próprio valor do cheque.

Assim sendo, meu voto é no sentido de converter o julgamento em diligência restituindo-se os autos à repartição de origem para que:

1. seja designado servidor para apurar e informar, mediante verificação na escrituração da contribuinte:

a) se as mercadorias devolvidas tinham sido vendidas a vista ou a prazo, indicando, no segundo caso, os vencimentos de cada uma das operações originárias;

b) quando ocorreram os pagamentos referentes às aquisições das mercadorias que teriam sido posteriormente devolvidas;

c) quais os meios de pagamento empregados (cheque, dinheiro, cobrança bancária, etc.) em cada caso e como se comprovam as realizações de tais pagamentos;

d) se a empresa deu baixa nos registros de estoque existentes por ocasião de cada alienação e se, por ocasião das devoluções de tais registros consta o lançamento do novo ingresso dos bens;

e) caso tenham havido pagamentos pelas aquisições, quando e como foi a compradora ressarcida pelas devoluções efetuadas (em dinheiro, cheque nominativo, cheque ao portador, conta-corrente, etc.)

f) quais os saldos credores apurados na conta Caixa em decorrência da recusa na aceitação dos cheques relacionados no termo de verificação como destinados a suprir a conta caixa.

2. seja examinada a contabilidade da empresa Armarinho St^o Antônio Ltda. e esclarecido:

a) se de fato as mercadorias devolvidas ingressaram em seu patrimônio e se as devoluções foram escrituradas;

b) quando ocorreram os pagamentos referentes às aquisições das mercadorias que teriam sido posteriormente devolvidas;

c) quais os meios de pagamento empregados (cheque, dinheiro, cobrança bancária, etc.) em cada caso e como se comprovam as realizações de tais pagamentos;

d) caso tenham havido pagamentos pelas aquisições, quando e como foi a compradora ressarcida pelas devoluções

Acórdão nº 103-13.826

efetuadas (em dinheiro, cheque nominativo, cheque ao portador, conta-corrente, etc.);

3. mediante exame dos cheques, cujas cópias verso e anverso, que devem ser obtidas junto aos respectivos estabelecimentos bancários, quem foram os beneficiários dos cheques compensados de que trata o item 2 do termo de verificação de fls. 34/35."

Devolvidos os autos à repartição de origem foi a Recorrente intimada (fls. 119) a exhibir comprovantes solicitados, o que foi atendido parcialmente pela resposta de fls. 120/121 e documentos de fls. 122/168.

Concluindo a etapa de realização possível no âmbito da competência decorrente de sua jurisdição de atuação, o autor da diligência e do procedimento fiscal apresentou os relatórios de fls. 169/171 e 172/173, respondendo aos quesitos formulados sob os itens 1 e 3.

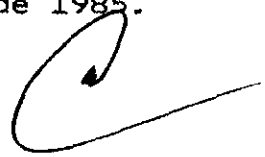
Nessa oportunidade esclareceu não haver sido apurado saldo credor contábil da conta CAIXA, aditando que "o entendimento dado pela fiscalização, sobre o saldo credor, é que o mesmo surgiria, com o lançamento dos pagamentos efetuados pelos cheques compensados", tendo considerado como saldo credor "o mesmo valor dos cheques, visto não poder considerar o saldo final da conta caixa, por tratar-se de dinheiro real, inventariado e em poder da empresa naquele momento".

Dando cumprimento ao requerido no item 2 da Resolução retro, informou a servidora designada pelo termo de fls. 175, datado de 20 de janeiro de 1993:

"... constatei que as mercadorias devolvidas foram registradas normalmente quando ingressaram na empresa e, posteriormente, quando devolvidas, no Registro de Saída de Mercadorias, como segue:

.....
Quanto aos demais esclarecimentos solicitados não foi possível atendê-los, haja vista a afirmação do contribuinte de não mais possuir os livros e pastas de fornecedores do período em questão, ano de 1985."

É o relatório



V O T O

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, Relator

O recurso é tempestivo, como reconhecido anteriormente, e reúne as demais condições para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O primeiro item sobre o qual versa o litígio consiste na acusação de omissão de receita fundada na impugnação de lançamentos de estornos de vendas amparados em notas fiscais de devolução de produtos, emitidas por pessoa jurídica sediada na cidade de Ubá (MG). Motivaram a recusa da validade desses documentos os seguintes indícios apurados:

- a) falta de registro de passagem por postos fiscais;
- b) falta de apresentação dos respectivos conhecimentos de transportes;
- c) falta de indicação da placa do veículo transportador;
- d) as devoluções teriam se dado cerca de três meses após as vendas.

Apesar da falta de anotação da placa do veículo transportador, os documentos fiscais, cujas cópias encontram-se às fls. 27/33A, apontam como tal o adquirente ou o vendedor, o que, por si, penso eu, supera a questão relativa à necessidade de emissão de conhecimento de transporte.

Os demais aspectos, de fato, revelam indícios significativos, mas não chegam a configurar prova do ilícito imputado, até porque, a prevalecer a acusação, o fato necessitaria tipificar, simultaneamente, delitos de natureza criminal, diante da falsificação material e/ou ideológica de documentos e, forçosamente, da sonegação fiscal.

As diligências, porém, não confirmaram a acusação e, até onde investigou o próprio autuante, os valores consignados como devolução foram deduzidos dos pagamentos de outras notas fiscais que efetivamente se realizaram, conforme cheques recebidos.

A empresa emitente das notas de devolução existe, opera até hoje e registrou em seus livros fiscais as entradas e as saídas posteriores da mercadoria.

A AFTN designada para efetuar as verificações na cidade de Ubá não pode examinar a escrituração comercial da pessoa

jurídica lá sediada, em face do prazo decorrido entre a data em que se deram os fatos envolvidos e a da diligência. Essa é uma situação que ocorre com frequência quando a Fiscalização, auditando períodos-base remotos, não aprofunda os exames no curso da ação, demandando complementação posterior para que aflore a verdade material.

De toda sorte, os atos produzidos em decorrência da Resolução nº 103-01229 serviram para ressaltar a fragilidade da denúncia formulada contra a Suplicante, que entendendo improvable, razão pela qual deve ser provido o recurso no particular.

A segunda acusação de omissão de receita encontra-se estribada na constatação de lançamentos contábeis a débito da conta Caixa e a crédito das contas de Bancos, cujos cheques, na realidade, teriam sido compensados, sem que a Fiscalizada lograsse êxito em indicar os lançamentos contábeis de saída dos recursos e a documentação correspondente.

Concluiu, assim, a Fiscalização, estar configurada a existência de compras ou outros pagamentos não escriturados, quantias que, expurgadas da movimentação de Caixa, ocasionaram seu saldo credor.

O fato foi capitulado, entre outros, no artigo 181 do RIR/80, que reza:

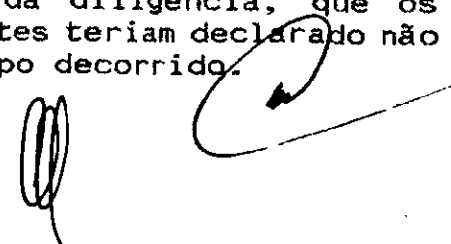
"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

Trata-se, com efeito, de dispositivo estranho à infração descrita.

Pela Resolução nº 103-01229, esta Câmara deliberou que:

"3. mediante exame dos cheques, cujas cópias verso e anverso, que devem ser obtidas junto aos respectivos estabelecimentos bancários, quem foram os beneficiários dos cheques compensados de que trata o item 2 do termo de verificação de fls. 34/35."

A instância originária, no entanto, não envidou qualquer esforço junto aos estabelecimentos bancários, preferindo transferir esse encargo para o contribuinte, que conseguiu somente alguns dos documentos no prazo que lhe foi concedido e informou, verbalmente, segundo depoimento do autor da diligência, que os gerentes das agências bancárias correspondentes teriam declarado não mais possuir tais elementos, em face do tempo decorrido.



Acórdão nº 103-13.826

De toda sorte, os seis cheques apresentados, ao contrário do que afirmara a autuação, tiveram as respectivas saídas de Caixa contabilizadas. Isso é o que atesta agora o Autor do feito fiscal ao declarar no relatório da diligência de fls. 172:

"Conforme relação abaixo, comprovou o pagamento e lançamento dos cheques relacionados". (grifei)

Quanto aos saldos credores de Caixa que teriam ocorrido caso os suprimentos não fossem considerados, ou nessa conta fossem lançados os pagamentos tidos como não comprovados, informou o mesmo servidor, naquele relatório:

"Contabilmente não foi apurado saldo credor da conta "CAIXA". O entendimento dado pela Fiscalização sobre o saldo credor, é que o mesmo surgiria, com o lançamento dos pagamentos efetuados pelos cheques compensados."

Mais uma vez alegou, conjugou o verbo surgir no futuro do pretérito, mas não demonstrou a materialização da condição aventada.

Destarte, deduz-se do conjunto de informações contidas nos autos a utilização, pelo contribuinte, do sistema denominado "Caixa Cruzado", ou, como preferem os autores do celebrado "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" (Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, Atlas, SP, 3ª Edição, 1992), "Caixa Flutuante".

Trata-se de método pelo qual o contabilista faz transitar pela conta Caixa não só a movimentação física de dinheiro, mas também os pagamentos e recebimentos efetuados por cheques. Assim, por exemplo, ao pagar com cheque determinada despesa, serão feitos os seguintes lançamentos:

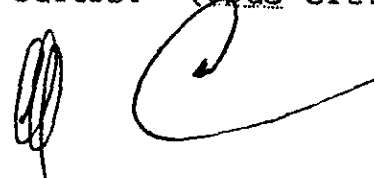
a) débito - Caixa
crédito - Bancos

e, simultaneamente,

b) débito - Conta representativa da despesa
crédito - Caixa.

Esse critério, rudimentar, sem dúvida, mereceu dos citados autores a seguinte observação:

"Há empresas que ainda efetuam toda a contabilização através da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheques, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos." (opus cit. pag. 102)



Acórdão nº 103-13.826

Apesar das críticas de natureza técnica que lhe são dirigidas, é mister reconhecer sua utilização, no País, em larga escala. O emprego do método, porém, não desobriga a empresa de apontar, sempre que solicitada, a que lançamento de crédito na conta Caixa corresponde cada débito que lhe foi feito por pagamento com cheque.

Desse modo, diante de cheques que de fato não tenham sido sacados para suprir a Caixa, porque indicados nos extratos como compensados, e da incapacidade do contribuinte de estabelecer a vinculação acima referida, o procedimento adequado consiste em reconstituir o saldo da conta, eliminando esses débitos e tributando, como omissão de receita, o saldo credor surgido, se for o caso.

Isso porque:

a) não se pode dizer, a rigor, terem ocorrido pagamentos com recursos mantidos à margem da escrituração; ao contrário, todos foram contabilizados a crédito da conta Bancos e, de fato, dali se originaram os recursos;

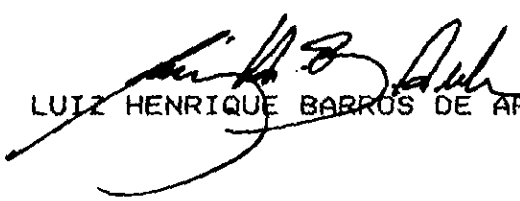
b) não se pode dizer que os pagamentos correspondiam a despesas e compras de qualquer espécie, pois não se verificou qualquer documento nesse sentido, nem mesmo as cópias dos cheques, que podem ter sido sacados pelos próprios sócios em seu benefício pessoal;

c) o único fato de que se tem conhecimento é que não houve ingresso de recursos na Caixa, daí a necessidade de refazimento do seu saldo.

Assim, porém, não procedeu o Fisco, limitando-se a somar os valores dos cheques compensados e aventar a hipótese de saldo credor, sem demonstrá-lo. Concedida nova oportunidade para tal, assim também não o fez. Não vejo, por conseguinte, como prosperar a exigência, ante a falta de prova do ilícito alegado.

À vista do exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 10 de maio de 1993.


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - Relator

