



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.000838/2006-16
Recurso nº 173.985 De Ofício
Acórdão nº **1302-00.639 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 30 de junho de 2011
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BELLE TOUR VIAGENS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. ELEMENTO PROPULSOR DA CARACTERIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

O fato propulsor da aplicação da presunção expressa pela lei há de ser efetivamente provado, isto é, para que se possa caracterizar a omissão de receitas, nenhuma dúvida pode remanescer em relação à ocorrência do fato descrito pela lei como autorizador da aplicação da presunção. No caso vertente, em que os elementos indiciários previstos na lei (saldo credor de caixa e diferença entre a quantidade de moeda disponível para venda e as que foram vendidas) foram apurados por meio de demonstrativos elaborados com base em critérios eleitos pela autoridade fiscal, a ausência de meios que permitam aferir os valores consignados nos citados demonstrativos, corrompe o levantamento, impedindo, assim, a aplicação das presunções legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

“documento assinado digitalmente”

Marcos Rodrigues de Mello

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Processo nº 18471.000838/2006-16
Acórdão n.º **1302-00.639**

S1-C3T2
Fl. 853

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello, Wilson Fernandes Guimarães, Daniel Salgueiro da Silva, Irineu Bianchi, Eduardo de Andrade e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junior.

Relatório

A 7ª Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, tendo exonerado o crédito tributário constituído em desfavor de BELLE TOUR VIAGENS LTDA, recorre de ofício a este Colegiado administrativo, amparada nas disposições vigentes à época em que prolatada a referida decisão.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, relativas aos anos-calendário de 2001 a 2004, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações:

a) omissão de receitas, caracterizada por saldo credor de caixa (ANO-CALENDÁRIO DE 2004); e

b) omissão de compras (ANOS-CALENDÁRIO 2001 A 2004).

Apreciando os argumentos expendidos pela autuada em sede de impugnação, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, por meio do acórdão nº. 12-21.257, de 07 de outubro de 2008, julgou IMPROCEDENTES os lançamentos tributários efetivados.

O referido julgado, foi assim ementado:

SALDO CREDOR DE CAIXA – INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE.

Cabe à Fiscalização a efetiva prova da existência do saldo credor de caixa. A presunção de omissão no registro de receitas só se confirma quando, mediante adoção de critérios técnicos e observados os princípios contábeis geralmente admitidos, ocorrer o refazimento da conta Caixa e for apurada e comprovada materialmente a irregularidade fiscal suscitada. Na falta de comprovação da ocorrência do saldo credor de caixa cancela-se o lançamento.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE COMPRAS. DESCABIMENTO. A DIFERENÇA DE ESTOQUES - OMISSÃO DE VENDAS E OMISSÃO DE COMPRAS.

"Não pode o fisco valer-se da presunção juris tantum de omissão de receitas, apurada a partir de diferenças de estoque, quando não produz a prova inequívoca e irrefutável de que tais diferenças efetivamente ocorreram, sob pena de fragilidade do lançamento e ofensa ao princípio da tipicidade cerrada, que há de prevalecer na constituição do crédito tributário."(AC. 108-06.233, de 14.09.2000. DOU - 14.11.2000. 1º Conselho de Contribuintes).

PIS. COFINS. CSLL.

Processo nº 18471.000838/2006-16
Acórdão n.º **1302-00.639**

S1-C3T2
Fl. 855

Na ausência de argumentos diferenciados, aplica-se ao lançamento decorrente aquilo que restou decidido em relação ao IRPJ. Cancelado o lançamento principal igual sorte assiste aos lançamentos reflexos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata o presente de Recurso de Ofício, impetrado pela autoridade julgadora de primeira instância com fundamento na legislação vigente à época em que foi prolatada a decisão.

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 423/426, as infrações imputadas à contribuinte são as seguintes:

A) OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada por SALDO CREDOR DE CAIXA, relativamente ao ano-calendário de 2004 – Reporta a autoridade autuante que tributou o maior saldo credor de caixa apurado (fevereiro, no montante de R\$ 211.541,29), tomando por base FLUXO DE CAIXA em que restou demonstrado que os pagamentos efetuados superaram os recursos disponíveis.

B) OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada por OMISSÃO DE COMPRAS apurada a partir de levantamento de operações de compra e venda de moeda estrangeira.

Em sede de impugnação, a contribuinte sustentou:

- a insubsistência dos lançamentos em virtude da ausência de ciência das prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal;

- a ocorrência das seguintes irregularidades nos INGRESSOS computados no FLUXO DE CAIXA que serviu de base para apuração do SALDO CREDOR DE CAIXA, *in verbis*:

(a) Ora considera confronto com saldo inicial versus saldo final na movimentação da conta "Caixa";

(b) Ora considera confronto de movimentação entre contas bancárias (créditos - débitos), sem levar em conta os saldos iniciais e finais;

(c) Deixou de considerar como recurso ingressado as receitas de variação cambial ativa das disponibilidades em moeda estrangeira;

(d) Não considerou a movimentação das contas de Disponibilidade em Moeda Estrangeira, gerando diversas distorções em seu demonstrativo, pois seu imediato reflexo é na conta "Caixa"; e

(e) Não considerou a movimentação das contas de Aplicação Financeira, gerando diversas distorções em seu demonstrativo, pois seu imediato reflexo é na conta "Caixa".

- incorreção no quadro de saídas, pois foi considerado como saída de recursos o total dos débitos ocorridos na conta de "Fornecedores", durante o mês de Fevereiro de 2004, quando existiram diversos débitos que foram efetuados contra a conta "Receita com Comissões" (conta 5.1.34.0001), no valor total de R\$ 20.420,41 e que não afetam diretamente a movimentação da conta "Caixa";

- impossibilidade da ocorrência de venda de moeda estrangeira sem o devido "lastro", pois, imediatamente, a "B&T Associados Corretora de Câmbio Ltda." seria questionada pelo Banco Central do Brasil, podendo até, se for o caso, perder sua autorização de operar no mercado de câmbio de taxas flutuantes;

- consideração, pelo agente fiscal, de saldos iniciais em valores inferiores aos que constam na contabilidade.

Aditando argumentos à impugnação interposta, a contribuinte assinalou (fls. 809):

...

Dessa forma, não pode ser crível e tampouco julgado possível a existência de saldo credor, ou seja, a Impugnante estar realizando vendas de moeda estrangeira sem o devido lastro, pois, imediatamente, a centralizadora B&T Associados Corretora de Câmbio Ltda. seria questionada pelo Banco Central do Brasil, podendo, até mesmo, e se fosse o caso, ter cassada a sua licença e/ou autorização para operar no mercado de câmbio de taxas flutuantes, por não exercer, com o devido zelo e adequação, a sua função de agente centralizador.

Com a finalidade precípua de tão-somente ilustrar a afirmação constante do parágrafo anterior, qual seja a de que não pode existir a possibilidade da Impugnante estar vendendo moeda estrangeira sem o respectivo lastro, conforme afirma intempestivamente o Auditor Fiscal, a Impugnante realizou um levantamento (ANEXO 1), a título exemplificativo, de suas operações em dólar referentes ao mês de Janeiro de 2001, registradas em sua conta contábil nº 1.1.1.04.001, cuja movimentação pode ser facilmente observada através de cópias das folhas do Razão Geral, de nº 93 a 98 (Anexo II). Feito o levantamento, evidencia-se que não existiu, em nenhum momento, durante o período mencionado, saldo credor de moeda estrangeira em dólar, e que pudesse possibilitar sequer admitir como sendo venda sem o devido lastro.

Também cabe esclarecer que o Auditor Fiscal apurou e considerou como sendo operações sujeitas à tributação, e de forma totalmente equivocada, diversos saldos credores durante mesmo mês de janeiro de 2001, o que teria resultado em saldo credor de Caixa, no valor total de R\$ 1.213.480,03 (hum milhão, duzentos e treze mil, quatrocentos e oitenta reais e três centavos), gerando, assim, a suposta ocorrência de delito fiscal.

A autoridade julgadora de primeira instância, rejeitando a preliminar de nulidade argüida pela contribuinte, decidiu pela improcedência dos lançamentos.

No voto condutor da decisão em referência, restou assinalado:

4 - Da infração referente ao saldo credor de caixa.

Conforme relata o autuante, através do Demonstrativo de Fluxo de Caixa, fls. 418/4222, se evidencia que os pagamentos efetuados, relativos a custos e/ou despesas operacionais superaram os recursos disponíveis, sendo então lavrado o auto de infração, por omissão de receitas, sobre a maior saldo credor de caixa do período, no caso o do mês de fevereiro de 2004, no valor de R\$ 211.541,29.

O demonstrativo foi elaborado, segundo descrito no Termo de Verificação Fiscal, considerando-se como fonte de origem: os valores contabilizados a crédito das contas a receber "Clientes" item 10 do Demonstrativo, por assim indicarem recebimentos de receitas faturadas; relativamente à movimentação bancária os saques registrados nas mesmas (créditos Contábeis), foram considerados recursos ingressados no caixa; quanto aos depósitos bancários (débitos contábeis) foram considerados saída de caixa, item 06 do Demonstrativo; idêntico procedimento foi adotado para as aplicações Financeiras, item 09 do mencionado Demonstrativo; quanto ao saldo da conta caixa de meses anteriores, para fins de apuração da efetiva disponibilidade utilizada nos pagamentos realizados, foi deduzido o remanescente saldo final, eis que o mesmo tão somente registra a disponibilidade a ser utilizada em operações de pagamentos de períodos subseqüentes.

Elucida ainda o autuante que como fonte de aplicação consideraram-se os valores contabilizados como custos e despesas efetivamente pagos, bem como os valores destinados a quitação de obrigações (contabilizados a débito de Contas a Pagar).

Após esta observação, é bem de se notar que na intimação de fl. 417 consta que o referido demonstrativo foi elaborado com base no livro razão nº 22 e 23, apresentado à fiscalização, contendo os registros referentes ao período de janeiro de 2.004 a dezembro de 2.004.

*Compulsando-se os autos, verifica-se que **o autuante não juntou aos autos cópias dos livros razão n.ºs 22 e 23, carecendo a autuação das provas indispensáveis à caracterização do ilícito e impedindo a formação da convicção do julgador.** Assim, ainda que através do demonstrativo de fl. 419 esteja quantificado o saldo credor de caixa, no valor de R\$ 211.541,29, não foram juntados aos autos prova materiais suficientes que demonstrem de forma inequívoca os valores que compõe os recursos ingressados e os pagamentos efetuados no mês de fevereiro/2004.*

Deve ser ressaltado que o Fisco utilizou-se da presunção para lançar, com fundamento no artigo 281,I, do RIR/1999, aprovado pelo Decreto 3.000/1999. Desta forma, passou a ocorrer a inversão do ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo da

relação jurídica provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde à realidade.

De todo modo, mesmo havendo a inversão do ônus da prova, cabe ao Fisco primeiro, a prova inequívoca do fato constitutivo de seu direito, qual seja a existência do saldo credor de caixa. Somente após a prova da existência do saldo credor é que pode ser exigido que o contribuinte demonstre que o fato que está lhe sendo imputado não corresponde à realidade.

E, no caso em exame, faltou a prova deste fato constitutivo.

Como é sabido, o lançamento requer a prova efetiva da ocorrência do fato gerador. Na ausência de tal prova o lançamento não pode prosperar.

Ademais, o contribuinte sustenta que ocorreram falhas na apuração dos recursos ingressados.

De fato, conforme alega o contribuinte, no demonstrativo de fl. 418 foram considerados os saldos iniciais e finais da conta "Caixa", o que não foi feito com a conta "Bancos", pois o saldo final e inicial da referida conta estão zerados. A adoção de critérios diferenciados também compromete o levantamento efetuado pelo Fisco.

É bem de se ver que o autuante descreve que foi constatada a existência de saldo credor de caixa. Contudo, a infração imputada ao interessado foi apurada à vista dos Demonstrativos de Fluxo Financeiro de fls. 418/422.

O demonstrativo em questão é um instrumento de auditoria que evidencia as variações ocorridas no caixa da empresa. Através dele, é possível quantificar as fontes de recursos financeiros (receitas de vendas, recebimentos de clientes, etc.) e as destinações que lhes foram dadas (pagamentos a fornecedores, amortização de empréstimos, etc.). Sendo um instrumento de fácil manuseio, o demonstrativo de fluxo de origens e aplicações de recursos mostra-se útil no trabalho de fiscalização.

No caso presente, segundo alega o autuante, os dados que serviram de base para a elaboração dos demonstrativos de fls. 418/4225 foram extraídos dos livros contábeis da empresa, os quais não foram juntados aos autos. A constatação de um eventual excesso de dispêndios em relação às origens de recursos revelada no demonstrativo elaborado pela fiscalização não poderia, de pronto, conduzir à conclusão de omissão de receitas, ou ainda a existência de saldo credor de caixa. O fato poderia indicar irregularidade nos registros contábeis da empresa. Todavia, a diferença tanto poderia ser fruto de omissão de receitas como de simples erro de escrituração ou mesmo ser decorrente de equívoco na prestação de informações. De qualquer modo, o diagnóstico reclamaria o aprofundamento da investigação, ou antes, o fato teria demandado um efetivo trabalho de auditoria.

O Demonstrativo de Fluxo Financeiro deve ser encarado como mero papel de trabalho, início de fiscalização, não podendo servir de base para lançamento, por falta de previsão legal para tal. Caberia à fiscalização checar as contas e identificar a diferença (empréstimo não contabilizado, suprimento de sócio, venda não contabilizada, etc.), ou, no caso em exame, comprovar a existência do saldo credor de caixa.

Não há previsão legal para a fiscalização, ao constatar, via Demonstrativo de Fluxo Financeiro, excesso de dispêndios em relação aos recursos, presumir validamente a ocorrência de omissão de receitas, e muito menos a ocorrência de saldo credor de caixa.

O procedimento de auditoria para a determinação do Saldo Credor da Conta Caixa, caracterizador de omissão de receitas, deveria levar em consideração a movimentação diária de entrada e saída do Caixa em cada período de apuração focalizado. Incabível a exigência fiscal consubstanciada em levantamento que não observou este requisito, tomando como base o Demonstrativo de Fluxo Financeiro, especialmente quando as informações ali contidas não podem ser cotejadas com os livros fiscais.

...

Observa-se, portanto, que a decisão prolatada em primeira instância, relativamente a essa primeira infração imputada pela Fiscalização, julgou improcedente o lançamento tributário com base nos seguintes elementos:

- o ilícito não restou devidamente comprovado, vez que não foram juntadas aos autos as provas indispensáveis para a sua caracterização (Livros Razão que serviram de fonte para extração dos valores computados no FLUXO FINANCEIRO indicador da ocorrência de SALDO CREDOR de caixa);

- tratando-se de aplicação de presunção legal, caberia ao Fisco, primeiro, comprovar o fato constitutivo do seu direito, no caso, a ocorrência de SALDO CREDOR de caixa;

- ocorrência de falhas na apuração dos recursos ingressados, em especial na utilização de critérios diferenciados nos registros atinentes aos saldos iniciais e finais da conta CAIXA e da conta BANCOS;

- a constatação de excesso dispêndios em relação às origens de recursos deveria ser objeto de maior investigação, não servindo, por si só, como indicadora da ocorrência de SALDO CREDOR de caixa;

- o Demonstrativo de Fluxo Financeiro não pode servir de base para lançamento, por falta de previsão legal;

- a auditoria deveria levar em consideração a movimentação diária de entrada e saída do Caixa em cada período de apuração, sendo incabível a exigência fiscal consubstanciada em levantamento que não observou tal requisito.

Observo pelas cópias das declarações entregues à Receita Federal no período submetido a exame, que a fiscalizada apurou o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro com base no lucro real.

Nessa forma de tributação, a meu ver, não é de todo apropriado o uso de planilhas demonstrativas de fluxos financeiros para fins de caracterização de omissão de receitas. Isto porque, no caso, a pessoa jurídica é obrigada a observar o denominado regime de competência, isto é, as receitas são registradas no momento em que auferidas e as despesas a partir do instante em que tenham sido incorridas, independentemente do recebimento (receitas) ou do pagamento (despesas). Assim, a possibilidade de se incorrer em erro no registro dos ingressos e das aplicações é muito grande. Ademais, na medida em que o contribuinte obriga-se à escrituração completa de suas operações, tratando-se de investigação dirigida para apuração de SALDO CREDOR DE CAIXA, o mais adequado seria, como ressaltado pela autoridade julgadora de primeira instância, averiguar a movimentação diária do CAIXA.

Alinhando-me ao esposado na decisão de primeira instância, entendo que, ainda que tenha sido possível apurar, por meio de fluxo financeiro, excesso de destinações em relação aos ingressos, o correto seria confrontar as informações obtidas com os registros contábeis pertinentes para, a partir daí, fazer transparecer eventual SALDO CREDOR DE CAIXA.

Outro fato que merece destaque está representado pelo agravamento da penalidade promovido pela autoridade autuante, providência que indica que, no curso da ação fiscal, a contribuinte não respondeu os pedidos de esclarecimentos formalizados. Nessa circunstância particular, em que a autoridade fiscal, servindo-se de critérios eleitos por ela própria, elabora planilha e aponta a ocorrência de SALDO CREDOR de CAIXA, a manifestação do fiscalizado acerca dos valores considerados na elaboração do fluxo financeiro constitui condição essencial à validação do levantamento, sob pena de, em razão do silêncio do contribuinte, ter-se como verdadeiros os valores assinalados, por presunção. Nesse caso, o lançamento tributário acaba por resultar de aplicação de presunção sobre presunção, o que não se pode admitir no âmbito da legislação de regência.

Como bem ressaltou a autoridade julgadora de primeiro grau, o fato propulsor da aplicação da presunção expressa pela lei há de ser efetivamente provado, isto é, no caso vertente, nenhuma dúvida pode remanescer em relação à ocorrência de saldo credor, fato descrito pela lei como autorizador da presunção de omissão no registro de receitas.

Em consonância com o observado em primeira instância, verifico que, de fato, a autoridade responsável pelo procedimento de fiscalização não cuidou de juntar aos autos os documentos que serviram de suporte para os registros feitos nas planilhas de fls. 418/419, o que inviabiliza aferir se disponibilidades suscitadas pela fiscalizada, em especial as relacionadas às variações cambiais ativas decorrentes das movimentações em moeda estrangeira, deixaram de ser consideradas.

No que tange à omissão de receita apurada a partir da análise da movimentação de moeda estrangeira, assinala o voto condutor da decisão de primeiro grau:

...

5 - Da infração relativa a omissão de compras.

Segundo descreve o autuante, conforme Demonstrativos de fls. 345/371 ficou evidenciada a existência de infração fiscal em função das quantidades de moeda estrangeira vendidas se mostrarem superiores às quantidades disponíveis a tais operações, restou configurada a omissão de compras.

Informa ainda que tais ocorrências estão consignadas através dos valores assinalados em vermelho, cujo procedimento consiste na apuração das diferenças entre o somatório do estoque inicial com as aquisições realizadas em cada período (quantidade disponível para venda), e as quantidades vendidas de moeda estrangeira.

De modo a analisar-se a sistemática do lançamento, se constata que no dia 04/05/2004 o demonstrativo de fl. 345 indicava como saldo em reais o valor de R\$ 2.779,77; no dia a empresa não adquiriu moeda estrangeira, porém vendeu moedas no valor de R\$ 4.560,00. Como não houve compras, da diferença entre as vendas (R\$ 4.560,00) e o saldo inicial (R\$ 2.779,77), obtém-se o valor de R\$ 1.560,23, caracterizado como omissão de compras.

Releva notar que a infração poderia ser caracterizada sem a utilização da presunção por omissão de compras, efetuada via levantamento de estoques, através da prova direta de que os valores vendidos a maior não tivessem sido contabilizados, mas tal não foi investigado.

De modo análogo à infração anterior, vale lembrar que quando o auditor-fiscal ao elaborar o auto de infração deveria ter instruído o mesmo com todas as provas indispensáveis à caracterização do ilícito (art. 9º do Decreto nº 70.235/1972). Nesse sentido, a autuação carece de melhor instrução, posto não terem sido juntados aos autos os livros fiscais necessários à comprovação dos valores abrangidos pela infração, dificultando a formação da convicção segura do julgador quanto à matéria de fato.

Apesar de não ter sido informado pelo autuante, se verifica que para lançar o mesmo valeu-se da presunção de omissão de receitas com base em levantamento de estoque, com fundamento no artigo 41 da Lei nº 9.430/1996, em seu art. 41, a partir do qual passou a existir tal presunção, conforme se observa da transcrição do referido dispositivo:

"Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as

quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento..

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda."

Em relação ao caso em exame, tendo o contribuinte como fonte relevante de suas receitas a venda de dólares, a autuação se enquadra na situação prevista no parágrafo 3º do dispositivo transcrito.

Importante ressaltar que em sendo o fato gerador presumido, em primeiro lugar, no caso específico do levantamento de estoques, cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, comprovando a efetiva existência das diferenças de estoque. No julgamento, o indício que leva à presunção 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 a procedência do lançamento.

O impugnante questiona o levantamento efetuado pelo Fisco, juntando como exemplo o demonstrativo de fls. 811/813, instruído com cópia do Razão de fls. 815/819, referente ao mês de janeiro/2001, postulando que os equívocos foram cometidos nos demais meses, comprometendo em definitivo o lançamento, em virtude das seguintes falhas:

- a) O Fisco partiu de saldos iniciais diferentes dos constantes da contabilidade, o que vem a comprometer o seu levantamento;*
- b) o saldo inicial correto do mês de janeiro/2001 é R\$ 46.495,19, conforme informação do SISBACEN, fl. 820;*
- c) na demonstração das operações com moeda estrangeira, foram consideradas diversas compras como sendo vendas ou, ainda, inversamente consideradas vendas como sendo compras.*

Em relação aos saldos iniciais, constantes do levantamento de fls. 811/813, verifica-se que os mesmos são compatíveis com os lançamentos efetuados no livro diário, conforme demonstrativo a seguir, onde constam os valores e as folhas onde se encontram citados no processo:

...

Importante frisar que no levantamento efetuado pelo Fisco, fl. 346, o valor do saldo inicial em dólares é diferente do indicado

pelo contribuinte, à fl. 811, bem como as taxas de câmbio. De todo modo, o valor em dólares indicado pelo contribuinte encontra suporte na informação de fl. 820 do SISBACEN. Quanto ao saldo apurado pelo Fisco, na intimação de fl. 417 consta que foram apurados com base nos livros razão 22 e 23, o qual não foi juntado aos autos. Apesar disso, os valores em reais no dia 02/01/2001 são coincidentes.

De todo modo, erros nos saldos iniciais, ou sua falta de comprovação, no levantamento efetuado pelo Fisco, com o intuito de comprovar diferenças de estoque, por comprometer o levantamento como um todo, enfraquecem a presunção de omissão de receitas.

O contribuinte sustenta ainda que o Fisco considerou como vendas de dólares valores, que em verdade referiam-se a compras. De fato, observando-se o razão de fls. 814/817, verifica-se que os valores a seguir indicados referem-se a entrada de recursos na conta 1.1.1.04.001 - moeda estrangeira, posto terem sido lançados a débito, sendo portanto compras de dólares e não vendas de dólares, como equivocadamente constou no auto de infração. A seguir demonstrativo:

...

Como se vê, apenas no mês de janeiro, foram lançados, a maior, pelo Fisco, tributos correspondentes a R\$ 177.905,00 (90.000 dólares).

Observa-se também que no dia 31/01/2001, o valor de R\$ 24.000,10 correspondente a aquisição de 12.000 dólares, como indicado no histórico da operação, fl. 818, aparentemente também compõe o saldo de vendas de moeda estrangeira correspondente ao dia 31/01/2001, cuja soma, no total de R\$ 43.580,60, é muito próxima do valor de R\$ 43.120,00 informado à fl. 346, conforme demonstrativo que segue:

...

Em sua defesa, o contribuinte junta no Anexo XIII, informações do SISBACEN indicando as compras, as vendas e os saldos em moeda estrangeira, relativas ao período autuado, fls. 582/782.

Com base nos documentos de fls. 582/535, as compras e as vendas efetuadas pelo contribuinte em 2001 foram as seguintes:

...

A partir destes valores compara-se os resultados obtidos com os indicados pelo autuante nos demonstrativos de fls. 345/352 e 372/375, conforme segue.

...

A seguir algumas observações sobre o demonstrativo:

- as compras efetuadas no mês de janeiro/2001, segundo o contribuinte perfazem o total de R\$ 231.143,81, enquanto que segundo o Fisco (fl. 346), R\$ 5.340,81, diferença correspondente a 4.227,88%, conforme indicado na tabela, entre o que o contribuinte informou e o que o Fisco apurou;

- no que se refere tanto às compras como às vendas os valores são semelhantes apenas no período de julho a novembro, vindo a apresentar novamente diferenças significativas em dezembro/2001;

- no total do período, no que se refere às compras, os valores informados pelo contribuinte excedem em 251,47% o valor calculado pelo Fisco;

- no mesmo período, as vendas informadas pelo contribuinte são 37,06% menores do que as calculadas pelo Fisco.

Quanto à situação do contribuinte, com base nos documentos do SIBACEN (fls. 596/619), em relação ao ano calendário de 2.002, a mesma é a que segue:

...

Seguindo o procedimento anterior, cotejei os valores informados pelo contribuinte com os apurados pelo Fisco, fls. 353/359 e 376/380, obtendo o seguinte resultado:

...

De modo análogo, os valores continuam discrepantes, entre os quais cito alguns exemplos:

- no mês de março, segundo o contribuinte, adquiriu em moeda estrangeira o valor equivalente a R\$ 74.788,99, enquanto que o Fisco calculou o valor de R\$ 10.064,33, ou seja o contribuinte informou um valor, 643,11% superior ao apurado pelo Fisco;

- o contribuinte informou compras no ano no percentual de 13,54% superiores ao calculado pelo Fisco, enquanto que as vendas foram 8,02% inferiores ao apurado pelo Fisco.

Prossegui nesta linha investigatória e conclui, com base nos documentos de fls.619/662, fornecidos pelo BACEN que as compras e vendas do contribuinte de moeda estrangeira efetuadas pelo contribuinte no ano de 2.003 foram as seguintes:

...

Como se vê, o contribuinte adquiriu sete moedas diferentes. Deste modo, como estamos fazendo comparações, com a finalidade de verificar a confiabilidade dos dados levantados pelo Fisco, efetuamos a comparação, entre os dados levantados pelo Fisco e o contribuinte relativos às duas principais moedas utilizadas pela empresa, o dólar americano e o euro, que correspondem a quase 99% das transações da empresa. Segue demonstrativo:

...

Da análise da tabela pode se notar, quanto ao ano de 2.003, que as diferenças entre os valores informados pelo contribuinte e aqueles calculados pelo Fisco são menores, mas ainda assim persistem, permanecendo a dívida quanto a confiabilidade do levantamento efetuado para fins de demonstração da omissão de receitas por diferença de estoque.

Apesar da diferença ser menor muito pequena ou inexistente em alguns meses, como por exemplo, as compras relativas ao mês de fevereiro, não deve ser esquecido que o imposto de renda de pessoa jurídica foi lançado com base no lucro real anual, apurado em 31/12/2003. Assim, ainda que em determinados meses as diferenças sejam menores, o total de compras de moeda indicadas pelo contribuinte é superior em 6,17% se comparado às compras calculadas pelo Fisco, e, quanto às vendas, no percentual de 1,65%.

Não é demais lembrar que especialmente nos casos de omissão de receitas, o lançamento requer prova concreta da ocorrência do fato gerador. Tal linha de entendimento pode ser ilustrada pelo seguinte acórdão do Conselho de Contribuintes:

...

Além disso, a teor do artigo 142 do CTN, compete à autoridade lançadora determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Em relação ao nosso caso concreto o levantamento efetuado carece de confiabilidade para imputar ao contribuinte a acusação de omissão de receitas por falta de prova segura de sua ocorrência.

A combinação de todos estes fatores anteriormente apontados resulta na fragilidade do levantamento efetuado pelo Fisco com o intuito de comprovar as diferenças de estoque, enfraquecendo a presunção de omissão de receitas.

A jurisprudência administrativa é clara no sentido ao asseverar que não pode prosperar o lançamento calcado na presunção de omissão de receitas, fundado em diferenças de estoque, quando não produz a prova inequívoca e irrefutável de que tais diferenças efetivamente ocorreram. Neste sentido trago as seguintes ementas:

...

Para efetuar o lançamento o fiscal afirmou que as quantidades de moeda estrangeira vendidas se mostraram superiores às quantidades disponíveis a tais operações, restando configurada a omissão de compras. Não juntou contudo elementos de prova que favoreçam a esta conclusão.

De modo diverso, a impugnante demonstrou a existência de claros equívocos no levantamento efetuado pelo Fisco.

O tributo só pode ser exigido quando o fato apurado ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência. Por esta razão, a Fazenda Pública não pode considerar ocorrido um fato descrito abstratamente na hipótese de incidência sem a sua efetiva verificação.

Em relação a esta questão a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento que a exigência não pode prosperar. Neste sentido trago as seguintes ementas do Conselho de Contribuinte:

...

Por fim, o lançamento, em virtude do princípio da legalidade, requer a prova efetiva da ocorrência do fato gerador. Tal prova não há nos autos, impondo-se assim o cancelamento da exigência nos termos formulados.

Sendo assim, a autuação de omissão de compras é improcedente.

(GRIFEI)

Aqui, os fundamentos para o cancelamento da exigência são basicamente os seguintes:

- ausência de anexação aos autos dos livros fiscais dos quais foram extraídos os valores que serviram de base para a caracterização da infração;
- a identificação de erros na indicação dos saldos iniciais, bem como a falta de sua comprovação, comprometeram o levantamento feito pela Fiscalização;
- em alguns casos, compras de dólares foram consideradas como se fossem vendas, o que também comprometeu o levantamento feito pela autoridade fiscal;
- consideradas informações prestadas pelo Banco Central do Brasil, o levantamento efetuado pela Fiscalização carece de confiabilidade;
- não restou produzida prova inequívoca e irrefutável de que as diferenças de estoque efetivamente ocorreram.

No que tange a essa segunda infração, excluídas as considerações acerca da impropriedade do instrumento utilizado, as demais observações feitas em relação à infração anterior são, da mesma forma aplicáveis, isto é, a ausência de manifestação do fiscalizado no curso da ação fiscal acerca dos montantes registrados no levantamento indicador de diferença quantitativa de moeda resulta em considerar-se, por presunção, verdadeiros os valores apontados no demonstrativo, e, por decorrência, em aplicação de presunção sobre presunção.

O assinalado no Termo de Intimação de fls. 344, abaixo transcrito, reafirma a consideração acima.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, com base nos arts.674, 904, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda –

RIR/99), e do art. 71 da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, dando prosseguimento à ação fiscal que vem sendo desenvolvida, relativa ao período 2001 a 2004, fica o contribuinte intimado a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias:

...

2. esclarecimentos sobre as divergências assinaladas como saldo negativo (em vermelho), apontadas nos demonstrativos de levantamento de moeda estrangeira em anexo, em relação as quais se verifica indícios de inexistência de moeda disponível às operações realizadas;

...

A exemplo da infração anterior, também aqui não pode haver dúvida em relação à diferença indicada no demonstrativo. Assim, ausente a correspondente documentação de suporte, fica inviabilizada a aferição por parte da autoridade julgadora das planilhas indicadoras das diferenças quantitativas apontadas.

Noto que, às fls. 335/341, a autoridade autuante faz referência à retenção de boletos de compra de moeda estrangeira, porém, não instrui as planilhas confeccionadas com referida documentação. Assinala que os dados informados foram extraídos da conta CAIXA, mas não instrui o processo com a documentação correspondente¹.

Ao descrever a infração (Termo de Verificação Fiscal – fls. 423/426), a autoridade fiscal limitou-se a assinalar:

...

5) ainda da presente autuação, consta o levantamento das operações de compra e venda de moeda estrangeira, conforme Demonstrativos de fls. pelo qual fica evidenciada a existência de infração fiscal em função das quantidades de moeda estrangeira vendidas se mostrarem superiores às quantidades disponíveis a tais operações. Referida ocorrência é verificada pelos valores assinalados em vermelho, cujo procedimento consiste na apuração das diferenças entre o somatório do estoque inicial com as aquisições realizadas em cada período (quantidade disponível para venda), e as quantidades vendidas de moeda estrangeira. Deste modo, restando demonstrado que as vendas realizadas não se apresentam suportadas pelas quantias disponibilizadas (estoque inicial + compras), tem-se configurada a hipótese de infração fiscal caracterizada pela omissão de compra. A base tributável foi apurada multiplicando as diferenças pela taxa média de compra das moedas objeto das negociações.

Cumprе registrar, por fim, que a exoneração do sujeito passivo em relação ao crédito tributário contra ele constituído não significa declarar, na minha particular opinião, a inoportunidade das infrações que lhe foram imputadas, mas, sim, que os lançamentos tributários efetivados, em virtude das deficiências apontadas, não podem subsistir.

¹ Às fls.414/416 consta cópia de fls. do Razão, porém, referidas folhas dizem respeito, tão-somente, ao período de janeiro a junho de 2001.

Processo nº 18471.000838/2006-16
Acórdão n.º **1302-00.639**

S1-C3T2
Fl. 869

Assim, considerado todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de
NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2011

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães