



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	10120.008558/2002-09
Recurso nº	143.028 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTROS - EXS.: 1998 a 2002
Acórdão nº	105-16.023
Sessão de	22 de setembro de 2006
Recorrente	LUZTOL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.
Recorrida	2ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ DE BRASÍLIA - DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: IRPJ – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – ARGÜIÇÃO REJEITADA – O lançamento do imposto de renda pessoa jurídica, decorrente de verificações obrigatórias, correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, independe da emissão de MPF-Complementar, quer para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, quer para alterar o tributo ou contribuição, pois o MPF-F autoriza aquelas verificações até os cinco anos anteriores à ciência do Termo de Início de Fiscalização, tanto para os tributos como para contribuições sociais.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação no mundo factual de infrações capituladas como presunções legais *juris tantum*, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito

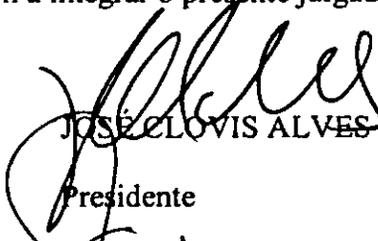
passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada, especialmente quando a infração referir-se as chamadas presunções legais.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica, independentemente de serem aqueles pessoas físicas ou jurídicas, sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da entrega dos recursos, os quais deverão ser coincidentes em datas e valores e encontrarem-se lastreados em documentos hábeis e idôneos suficientes a comprovarem a operação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – O decidido em relação ao lançamento do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, em consequência da relação de causa e efeito existentes entre as matérias litigadas, aplica-se por inteiro aos procedimentos fiscais que lhe sejam decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por LUZTOL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLOVIS ALVES

Presidente


IRINEU BIANCHI

Relator

20 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, WILSON FERNANDES GUIMARÃES e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

“Trata-se de auto de infração referente ao IRPJ, lavrado em 31/10/2002, no montante de R\$ 187.555,33, fls. 536/596.

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte foi efetuado lançamento de ofício, nos termos do art. 926 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), tendo em vista que foram apuradas as infrações a seguir descritas:

“01 – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADA A ORIGEM E/OU A EFETIVA ENTREGA

“02 – OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO DE 1993.

“Omissão de Receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou de efetividade da entrega do numerário, conforme intimações fls. 25, 30 3 31 e respostas às fls. 27 e 32.

“O contribuinte foi intimado a comprovar a origem e efetividade de entrega de numerário referente a empréstimos realizados pelos sócios à empresa, citados nos contratos de mútuo apresentados.

“Em resposta às intimações, o contribuinte informou que não foram encontrados os documentos solicitados, deixando também de apresentar o contrato de mútuo relativo aos valores de R\$ 20.000,00 de 09.02.1998 e 15.000,00 de 12.02.1998, entre o sócio José Luiz Silva e a Empresa, ficando caracterizada a presunção legal de omissão de receita.

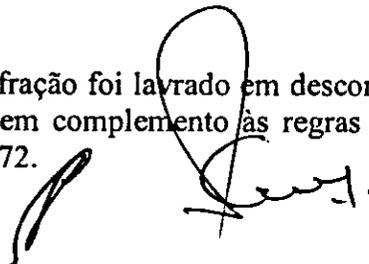
“03 – DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

“IRPJ não declarado e não pago, em decorrência de insuficiência na determinação da base de cálculo nos períodos: 1º e 3º trimestres de 2001 e 1º e 2º trimestres de 2002.

“Ficou constatado no curso da fiscalização, por intermédio do batimento RECEITA BRUTA CONTÁBIL X DCTF/VALORES PAGOS que o contribuinte durante o período citado, deixou de apresentar declaração de contribuições e tributos federais ou as apresentou com balores menores ao efetivamente devido.

“A autuada reclama preliminarmente da Descrição dos Fatos e do Enquadramento Legal.

“Alega que o auto de infração foi lavrado em desconformidade com a IN n.º 94, de 24 de dezembro de 1997, editada em complemento às regras do art. 142 do CTN e dos artigos 5º [e] 10 do Decreto n.º 70.235/72.



“Argumenta, ainda, que as exigências contidas no art. 142 do CTN, no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 5º da IN-SRF nº 94/97 indicam que a capitulação legal deve se adequar à descrição dos fatos; e mais, estes requisitos são cumulativos.

“Portanto, havendo discrepância entre um e outro, tal fato equivale à falta de capitulação legal ou da descrição dos fatos, e vice-versa.

“Entende, assim, que não há outra alternativa senão a declaração de nulidade de todo o feito fiscal, haja vista que, além dos vícios formais existentes que maculam esse lançamento, houve imprecisão quanto à verdadeira matéria lançada o que agride irremediavelmente o amplo direito de defesa.

“Dando continuidade as alegações preliminares, salienta que os agentes fiscais não levaram a efeito as provas juntadas pelo contribuinte, os contratos de mútuo, os recibos, livros. E que baseado em resposta de que outros documentos solicitados não foram encontrados lavraram o auto.

“Alega, ainda que em função de incêndio ocorrido em suas instalações vários documentos que estavam no seu escritório foram destruídos, conforme conta do Boletim de Ocorrência juntado aos autos.

“Quanto ao mérito a autuada faz as seguintes argumentações:

“Inicialmente alega que os fiscais não provaram a omissão de receita. Expõe que apresentou a contabilidade com os documentos fonte e que essa prova não foi considerada, frustrando completamente a norma.

“Justifica que tendo o imposto de renda como base de cálculo a renda, assim considerando o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, não pode prosperar a constituição de crédito de imposto de renda que tenha como base de cálculo simplesmente receita.

“Argumenta, ainda que é pacífico tanto na legislação como na doutrina e jurisprudência que a base de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica é a renda. Constatando-se omissão de receita deve-se também levar em consideração os custos e despesas incorridos no mesmo período base, do contrário estar-se-á tributando o capital.

“Alega ainda que não existe presunção legal que se amolde à matéria em questão, entende que os auditores deveriam ter trazido ao processo elemento insofismável que corrobore o ilícito fiscal.

“Reclama, ainda, que os fiscais não levaram em consideração o fato de o contribuinte haver demonstrado que todos os seus lançamentos encontram-se lastreados em documentação inidônea.

Através do Acórdão DRJ/BSA Nº 7.053 (fls. 673/689), a 2ª Turma Julgadora da DRJ em Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, apresentando-se a decisão assim ementada:

IRPJ – NULIDADES –Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não se tratando das situações previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, incabível falar em nulidade do lançamento fiscal.

OMISSÃO POR RECEITAS – SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIOS – Os suprimentos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis de efetividade da entrega e origem dos recursos não forem devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributados como receitas omitidas da própria sociedade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – O decidido em relação ao lançamento do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, em consequência da relação de causa e efeito existentes entre as matérias litigadas, aplica-se por inteiro aos procedimentos fiscais que lhe sejam decorrentes.

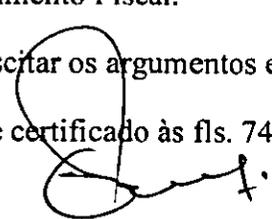
MATÉRIA NÃO CONTESTADA – Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Cientificada da decisão (fls. 673), tempestivamente a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 698/720, suscitando, preliminarmente, a nulidade da autuação e lançamento, tendo em vista a inexistência de legislação permitindo ao AFRF incluir novos períodos de apuração no Mandado de Procedimento Fiscal.

Quanto ao mérito, tornou a suscitar os argumentos expendidos na impugnação.

O arrolamento de bens acha-se certificado às fls. 748.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser conhecido.

PRELIMINAR

Em caráter preliminar a recorrente pleiteia a nulidade do auto de infração tendo em vista que o auditor fiscal auditou períodos não compreendidos no Mandado de Procedimento Fiscal.

Embora a matéria só tenha sido veiculada em sede recursal, passo a examina-la evitando, assim, eventual arguição de nulidade por cerceamento ao direito de defesa.

Como se sabe, o Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais, cuja finalidade precípua é ser mero instrumento de controle administrativo.

Nessa linha de entendimento, afasto desde já a prejudicial de vício no Mandado de Procedimento na medida em que nele se contém a ordem específica de que cuida o art. 2º da Portaria SRF 3007/2001, posto que ali se inclui o item “verificações obrigatórias”, que abarca a possibilidade do lançamento em tela.

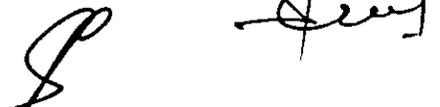
Por outras palavras, ainda que a fiscalização tivesse se direcionado apenas para o ano-calendário indicado no MPF, tinha a autoridade fiscalizadora competência para verificar também a “correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo, em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos”. E a autuação foi exatamente localizada dentro das verificações obrigatórias.

Esta Câmara já se pronunciou em caso análogo – recurso nº 132.063 - relator o Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, cujos fundamentos adoto integralmente, com as adequações necessárias.

Com efeito, de início cabe destacar as disposições da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, e do Decreto nº 70.235/72, Processo Administrativo Fiscal, acerca da competência funcional para a constituição do crédito, dos elementos essenciais ao lançamento e da validade dos atos praticados por servidor competente.

Dispõe o CTN no artigo abaixo transcrito, o qual foi integrado ao RIR/99 em seu artigo 836.

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.



Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por sua vez, assim prescreve o PAF, respectivamente, sobre o procedimento fiscal de lançamento e sobre os elementos indispensáveis à sua validade:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

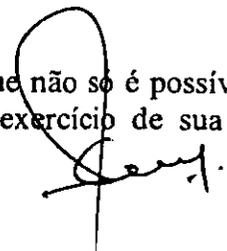
V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

É de se observar, pelos mandamentos transcritos, que a pretendida nulidade não encontra eco nos diplomas reguladores do instituto, eis que o procedimento fiscal atendeu norma de ordem pública contida no art. 142 da Lei nº 5.172/66, CTN, e contém todos os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, PAF.

De pronto, deve-se ressaltar que jamais poderá subsistir qualquer medida de planejamento ou de controle administrativo no sentido de impedir que a autoridade fiscal possa executar o ato de lançamento no intento de resguardar o direito creditório da Fazenda Pública, haja vista a qualidade de indisponibilidade deste direito e o interesse público relevante de que ele se reveste, uma vez que o ato de lançamento é vinculado e obrigatório, à luz do art. 142 do CTN.

Desse modo, há de se afirmar, indubitavelmente, que não só é possível, porém, muito mais, é obrigatório que a autoridade administrativa, no exercício de sua atividade,



sempre proceda ao lançamento do crédito tributário quando constate a ocorrência de fato jurídico tributário ou de infração à lei.

Vejamos o que diz o RIR/99 a respeito da competência da Autoridade Fiscal e das atribuições que legalmente lhe foram conferidas:

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7.º, e Decreto-Lei n.º 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

(...)

§ 1.º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei n.º 2.354, de 1954, art.7.º).

(...)

Art. 926. Sempre que apurarem infração às disposições deste Decreto, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal.

(...)

Art. 992. As intimações ou notificações de que trata este Decreto serão, para todos os efeitos legais, consideradas feitas (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 200):

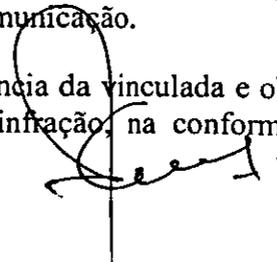
I - na data de seu recebimento, quando entregues pessoalmente;

II - na data do recebimento no domicílio fiscal do contribuinte, quando através de via postal ou telegráfica, com direito a aviso de recepção - AR e, se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação ou notificação à agência postal telegráfica;

III - trinta dias depois de sua publicação na imprensa ou afixação na repartição, quando por edital.

Estabelece o Regulamento do Imposto de Renda que, compete aos Auditores-Fiscais a verificação da exatidão dos rendimentos do contribuinte sujeito ao imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo. Vindo a complementar o enunciado do CTN em relação a definição da autoridade administrativa competente para efetuar o lançamento do crédito tributário. Destacando-se estar intimado ou notificado o contribuinte do ato praticado, lançamento, na data especificada, conforme a modalidade da comunicação.

Determina ainda o mesmo RIR/99, em consequência da vinculada e obrigatória atividade, que os Auditores lavrarão o competente auto de infração, na conformidade do



Decreto regulador do Processo Administrativo Fiscal, sempre que apurarem infração às suas disposições, vindo a determinação fazer coro ao que já impunha o próprio CTN.

Dita o CTN quais os elementos que a autoridade tributária deverá ter determinado após verificado a ocorrência do fato gerador, assim também o fez o PAF ao elencar os elementos necessários para que frutificasse o auto de infração, instrumento de formalização da exigência.

A situação estampada nos autos importa que se faça, para reflexão e tomada de decisão, algumas indagações: 1) Somente com a existência de MPF, em paralelo ao Termo de Início de Fiscalização, será o lançamento considerado bom? O instituto da nulidade está direcionado ao Lançamento Tributário ou ao Termo de Início de Fiscalização? As formalidades intrínsecas e extrínsecas que deve ter o ato de lançamento decorrem de outros atos administrativos ou da lei?

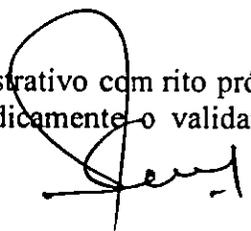
Em resposta, observando-se as premissas em que se fundamenta a recorrente, têm-se que, os argumentos são dissonantes ao que estabelece o CTN e o PAF. O lançamento está plenamente vinculado às regras que os dispositivos legais impuseram à sua realização. Não se cogitando de que tenha lhe faltado formalidade essencial. Por via transversa tenta-se vincular o lançamento tributário a outro dispositivo, diga-se, de cunho meramente administrativo, o qual não possui qualquer vínculo com a feitura ou formalidade que possa ter aquele ato de lançamento.

Tendo-se em mente tudo o que foi minuciosamente detalhado, tanto sobre a competência da autoridade fiscal quanto sobre os elementos essenciais à validade do lançamento, é de ser entendido que, comparecendo o Auditor-Fiscal no estabelecimento do contribuinte, lavrando o competente Termo (Termo de Início de Fiscalização) cientificando-o das verificações que pretende realizadas, constatando ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária e lavrando, também, o auto de infração à sua exigência, com todos os requisitos enumerados pelo CTN e pelo PAF, não se há de admitir que o ato tenha sido praticado ao arpejo daqueles diplomas, eis que satisfeitas todas as suas determinações.

Ademais, a nulidade por vício formal é direcionada ao ato de lançamento, representado pelo instrumento denominado Auto de Infração, por meio do qual se exterioriza a competência tributária do Ente Político na formalização da exigência surgida com a ocorrência do fato gerador da obrigação. Este instrumento, Auto de Infração, que deve preencher aqueles requisitos legais, não é dependente de outro ato administrativo ou a ele atrelado, especialmente quando este ato não tem os mesmos predicados que àquele de lançamento e não lhe requer qualquer outra solenidade, mormente quando se presta, apenas, ao planejamento e controle administrativo das atividades desenvolvidas pelos Agentes Fiscais e dos resultados delas (atividades) advindos, eis que não interfere em nenhuma das etapas ou procedimentos que venham a redundar em exigência de créditos tributários.

Assim, é indubitável que os elementos essenciais à validade de um lançamento deverão estar no próprio lançamento, instrumentalizado pelo auto de infração, e não em outro ato que com ele não se comunica e nem lhe complementa.

Fica muito difícil entender que um ato administrativo com rito próprio, lavrado em consonância com as claras e precisas regras que juridicamente o validam, possa ser



considerado nulo por contaminação advinda de um outro ato totalmente estranho à sua formação.

O auto de infração, como o próprio nome diz, é decorrente de constatada infração à lei tributária, por existir obrigação tributária a ser satisfeita pelo contribuinte e não do Termo de Início ou de Mandado de Procedimento Fiscal.

O lançamento tem vida própria e a sua longevidade depende da veracidade do seu conteúdo e do atendimento às solenidades exigidas pela lei tributária à sua lavratura.

O estabelecimento do litígio se dá em razão de ser impugnado o lançamento tributário, não em função da ação fiscal em si, do seu termo de início ou de procedimento administrativo controlador. Esta ação fiscal pode ser desenvolvida e na sua conclusão poderá ou não haver lançamento.

Observemos, segundo o ato legal de sua instituição, Portaria SRF n.º 1.265, alterada pela Portaria SRF n.º 1.614/2000, que o Mandado de Procedimento Fiscal, considerando as rígidas normas de escalão superior que há muito formaram o arcabouço em que está enquadrado o Lançamento Tributário, se presta única e tão somente ao planejamento e controle das atividades dos Agentes Fiscais, não substituindo, sequer, o Termo de Início de Fiscalização, como bem pode ser observado no artigo 4.º daquela Portaria, transcrito na peça impugnatória, onde consta que do MPF será dada ciência ao sujeito passivo por ocasião do início do procedimento fiscal. Denunciando que o indigitado documento não é o ponto de partida dos procedimentos investigativos e, tampouco, substituto daquele Termo de Início.

Conseqüentemente, se independentes os atos administrativos, com solenidades e finalidades distintas, e estando o lançamento na conformidade dos mandamentos que o regulam, afasta-se a argüição de nulidade do Auto de Infração.

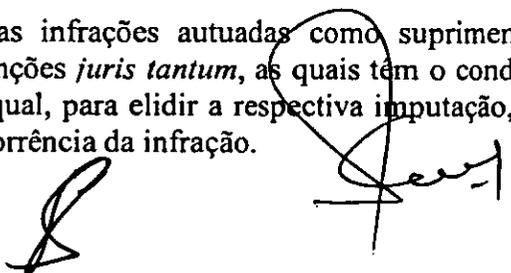
MÉRITO

O substrato da peça recursal é todo no sentido de que a fiscalização valeu-se de meras presunções para atuar a recorrente, quando dita presunção foi afastada à vista dos documentos juntados.

Encontro preciosos fundamentos no Acórdão número 103-20.571, relatado pela ilustre Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz, em tudo semelhante ao caso ora em exame, pelo que, reproduzindo-os com as adaptações pertinentes.

Com efeito, adentrando-se no mérito propriamente dito da irregularidade atuada, constata-se que a matéria *sub judice*, tem seu cerne em questões probatórias, cuja solução demanda um acurado exame dos elementos constantes nos autos, à luz do direito, no sentido de aferir a correção, ou não, do lançamento do crédito tributário, bem como da decisão administrativa, consoante os fundamentos que motivaram a convicção e formaram o livre convencimento do presente voto, como a seguir passa-se a expor:

Releva observar que as infrações atuadas como suprimento de numerário enquadram-se no tipo legal das presunções *juris tantum*, as quais têm o condão de transferir o ônus probante para a contribuinte, a qual, para elidir a respectiva imputação, deveria produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.



Acerca das presunções legais, cita-se ((MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94*. Brasília: Editora UNB, 1997, pp. 386-387):

Tributação por meio de presunções legais.

Como forma de coibir a prática de determinadas infrações, a própria lei fiscal criou, expressamente, a figura das chamadas presunções legais (ex legis), pelas quais estabeleceu procedimentos que, uma vez adotados pela pessoa jurídica, ensejam a possibilidade de se supor a ocorrência de irregularidade fiscal.

A presunção legal consiste no pressuposto de se Ter como verdadeiro um fato duvidoso ou provável a que a lei atribui o caráter de infração, a qual se considera configurada com a prática da operação ou transação descrita na norma legal.

(..)

As presunções legais podem ser:

(...)

2) Relativas – juris tantum: o fato descrito na lei dispensa a prova pela autoridade fiscal. Entretanto, admite que seja produzida, em contrário, pela pessoa jurídica. É de vital importância, para que seja configurada, que se conheça a quem a lei imputa o ônus da prova.

No caso das presunções legais relativas, há uma inversão do ônus da prova, pois a autoridade fiscal, após a constatação fática do tipo descrito na lei, pode presumir a ocorrência de irregularidade pela simples invocação do texto legal, dispensada a produção de provas, imputando a lei, neste caso, ao contribuinte, o ônus de fornecê-la.

Do minucioso exame das peças processuais, constata-se que a autoridade administrativa lançadora procedeu com bastante cuidado quando procurou construir os elementos probatórios suficientes para demonstrar e provar a efetiva ocorrência das infrações imputadas à recorrente. Nesse sentido foi irreparável o procedimento fiscal.

Ressalte-se que a recorrente, em seu favor, apresentou apenas alguns documentos que não podem ser considerados como prova suficiente com vista a infirmar ou contrariar a autuação. Ressalte-se que todas as provas carreadas pelas autoridades fiscais foram extraídas dos próprios assentamentos, registros, documentários da pessoa jurídica e foram por ela fornecidos.

Examinando-se especificamente os fatos relativos a irregularidade objeto de autuação conclui-se, no tocante ao suprimento de numerário caracterizado como omissão de receitas, que a recorrente limitou-se a apresentar, apenas argumentos, destituídos de respaldo fático ou legal, não tendo apresentado qualquer prova a seu favor que pudesse justificar as supostas operações de suprimento como alegado, bem assim as suas operações e registros contábeis, não se prestando como prova a existência de contratos particulares de mútuo firmados entre ela e os seus sócios.



O suprimento de numerário foi apurado através dos registos contábeis da pessoa jurídica a qual foi intimada a comprovar a sua respectiva efetividade, consoante elementos do processo sem que a recorrente lograsse comprovar o cumprimento dos requisitos da lei exigidos para a espécie, com relação à origem e efetiva entrega de valores pelos sócios à pessoa jurídica, a fim de provar a legitimidade da operação de suprimento. Não basta argüir que os recursos foram entregues em moeda corrente no Brasil, pois qualquer operação ou transação da pessoa jurídica, necessária e obrigatoriamente, deverá encontrar-se respaldada em documentos hábeis a comprovar a veracidade dos registos contábeis e fiscais.

No tocante à infração capitulada como suprimento de numerário, por se tratar de uma presunção legal *juris tantum*, ela tem a força de transferir o ônus da prova da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, com relação aos fatos objeto de autuação, porém, na presente hipótese, a recorrente não conseguiu infirmar a imputação apresentando prova hábil e irrefutável em seu favor.

É incontestado que o suprimento de numerário caracteriza-se como uma das presunções legais capituladas como omissão de receitas, as quais, entretanto, por serem relativas e após a efetiva demonstração da sua ocorrência pela autoridade fiscal, admitem a produção de prova em contrário pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, exigindo-se, contudo, que sejam por ele apresentadas provas suficientes à desconstituírem a autuação.

As normas legais que regem à espécie são perfeitamente claras, não dando margem a qualquer discussão em torno da presunção de omissão de receita nele disciplinada, pois caberia à contribuinte elidir a imputação referente ao suprimento de numerário, através da comprovação e cumprimento de dois requisitos essenciais: a prova da origem e da efetividade da entrega dos recursos à empresa pelos seus sócios que foram registrados como supostos suprimento de numerários.

A jurisprudência administrativa sobre o assunto é pacífica e unânime em entender que o suprimento de caixa da pessoa jurídica, mediante a entrega de valores pelos respectivos sócios, cuja efetividade da transação não esteja devidamente comprovada caracteriza-se como indício veemente de omissão de receita, visto que os aspectos da origem e entrega dos recursos pelas pessoas físicas à pessoa jurídica constituem-se em requisitos cumulativos e indissociáveis, exigindo dupla comprovação sem que a existência de um dispense a do outro.

Necessário faz-se, portanto, que seja produzida prova irrefutável, coincidente em datas e valores, da transferência dos recursos das pessoas físicas para o patrimônio da pessoa jurídica, haja vista que quando não for produzida prova suficiente à comprovação, configura-se a ocorrência da presunção de que os recursos utilizados supostamente entregues à pessoa jurídica originaram-se, na verdade, de receitas auferidas por ela própria, provenientes da prática de anterior omissão de receitas passível, portanto, de tributação.

A comprovação da origem dos valores entregues significa a necessidade de ser demonstrado, através de elementos hábeis e irrefutáveis, que os recursos tidos como dos sócios foram percebidos por aqueles de fontes estranhas à sociedade, ou, se da empresa, foram submetidos anteriormente a regular contabilização.

Já para que se configure a efetividade da entrega é mister, também, que sejam apresentados documentos hábeis e idôneos, que sejam coincidentes em datas e valores, e que tenham sido emitidos por terceiros.

Haja vista o interesse e a relação intrínseca que vincula os sócios à pessoa jurídica, sem desconsiderar-se a natural distinção entre as respectivas personalidades jurídicas, somente poderiam ser acolhidos como prova da efetividade da ocorrência do suprimento documentos que revelassem a estrita conexão da efetiva ocorrência do regular suprimento pelos próprios sócios da empresa. Saliente-se que a exigência de provas por parte da pessoa jurídica e não dos sócios, fundamenta-se no fato de que àquela cumpre provar, documentalmente, todos os seus registros e lançamentos contábeis, para que eles possam fazer prova a seu favor.

Nesse sentido, igualmente, por não se constituírem em elementos hábeis, descabe força probante, em favor da autuada, aos simples contratos de mútuos entre a recorrente e seus sócios, bem como o fato de os numerários terem sido entregues em moeda corrente somente dificulta a comprovação da efetividade da entrega.

A infração constante no tipo legal como suprimento de numerário, por si só, configura-se como procedimento independente de qualquer outra causa, origem ou consequência. A constatação de cada suprimento enseja uma infração isolada, não se tratando de tipo continuado. Para contrariar a imputação é imprescindível que a prova produzida não deixe vislumbrar quaisquer dúvidas acerca da existência dos recursos e da efetividade de cada operação, que possam revestir o suprimento de numerário de toda a certeza e legitimidade necessárias a contrariar a presunção apontada.

Adentra-se, aqui, no campo do ônus probatório na relação jurídico-tributária.

Para o enquadramento e caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja a prova irrefutável de que os fatos da vida real transmudaram-se efetivamente em fatos geradores de tributos pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, qual a sua quantificação e qual o momento da incidência do imposto.

Os fatos tributários não são notórios que prescindem de prova, prevalece, sempre, no processo administrativo-tributário, a máxima *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Portanto, aquele que argüi direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo seja ele o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, igualmente, a lição doutrinária ((QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *O Lançamento Tributário – Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 141-142):

IV.2.4. Dever ou ônus da prova

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o quantum devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o onus probandi, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine como, por exemplo, quando se tratar de hipóteses tipificadas como presunções, que na verdade se ratam de indícios erigidos pela lei como suficientes para inverterem o ônus da prova (...)



(...)

Nesse mesmo sentido são as lições de Enrico Allorio, para quem a prova da situação-base do tributo diz respeito ao Fisco e a prova da inexistência ou circunstância impeditiva de tal situação ou, ainda, do fato extintivo da obrigação é intuitivo que compete ao contribuinte

(...)

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte.

Acerca do ônus da prova, são magistrais as lições do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.24), o qual entende que:

Por derradeiro, destaque-se que a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício, com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar a declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que trata ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente.

Assim, inclusive, o autorizam os arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/94.

É pertinente, também, a opinião do Dr. Luis Eduardo Schoueri (*Presunções Simples e Índicios no Procedimento Administrativo Fiscal* ". In *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, vol. 2, p. 81).

O ônus da prova é regulado em nosso Ordenamento, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

Art. 333 – O ônus da prova incumbe:

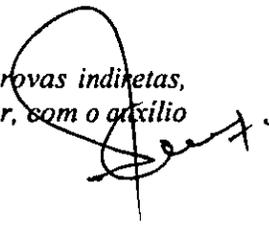
I – ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito;

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no Direito Tributário prevalecem as regras do ônus objeto da prova que – excetuados os casos em que a lei dispuser em diferentemente – impõem caber o dever de provar o alegado à parte de quem a norma corre.

Ainda, sobre o ônus da prova, não se poderia deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio



de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relacionarão normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

É importante salientar, ainda, que todas as operações, transações e os registros contábeis da pessoa jurídica deverão estar respaldados em documentais hábeis, idôneos e irrefutáveis, para que possam fazer prova a favor do direito contribuinte. Do contrário, poderão ser impugnados pelas autoridades fiscais administrativas. Não podendo ser considerado como prova, apenas, simples documentos da própria emissão da pessoa jurídica, através do quais não se possa aferir a veracidade das operações nele retratadas.

Portanto, na inversão do ônus da prova, caberia à recorrente provar o seu direito com vista a desconstituir a acusação da prática de infração, configurando-se a hipótese como um dever imposto ao sujeito passivo da relação jurídico-tributário de infirmar em contrário a imputação.

Contudo, a recorrente, em nenhum momento do curso processual, logrou provar de forma plena e de modo inequívoco as suas alegações, quer perante a autoridade julgadora a quo quer perante esse Colegiado. Preferindo, argüir, em seu favor, apenas, frágeis argumentos, destituídos de qualquer respaldo fático ou legal. Em relação a tais argüições nada há que possa favorecer contribuinte.

Como se não bastasse tal verdade cristalina, está claro, através de acurado exame das peças processuais, que as autoridades fiscais lançadoras, procederam a um cuidadoso trabalho no sentido de construir os elementos que serviram de fundamento para o lançamento. Nesse sentido foi irretocável o procedimento fiscal e a motivação da decisão a quo.

Na presente hipótese, não merecem reparos, nem o procedimento fiscal, nem a decisão recorrida, no tocante à realização do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Em consequência do exposto não se vislumbra nos autos qualquer afronta ao princípio da legalidade como suscitado pela recorrente, tendo em vista que a autuação e o julgamento da autoridade julgadora de primeira instância não se fundaram em meros indícios, mas partiram dos indícios para caracterizar a presunção de omissão de receitas como previsto legalmente.

Ressalte-se, também, que a circunstância de estar contabilizado pela recorrente o pagamento dos mútuos para as pessoas jurídicas, em nada favorece à defesa pois aqui não se está a discutir a existência, ou não, dos recursos entregues aos terceiros. A infração configurada como omissão de receitas foi constatada em relação à empresa suprida a recorrente, em face dos sócios supridores, não havendo conexão entre tal fato e o posterior repasse por ela dos recursos a terceiros outros.

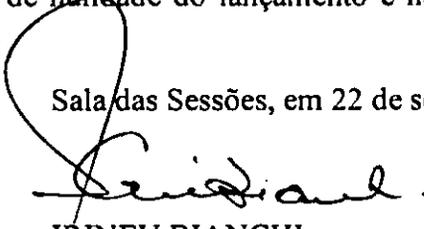
Ressalte-se, finalmente que o incêndio noticiado nos autos com a destruição de parte dos documentos da recorrente, também não é fato suficiente para desincumbi-la da obrigação de provar o que alegou, já que os elementos probatórios dizem respeito à pessoa física dos sócios e em consequência, à respectiva documentação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O decidido em relação ao lançamento principal, em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matérias, e pela inexistência de argumentação específica a respeito, aplica-se por inteiro aos procedimentos fiscais que lhes sejam decorrentes.

ISTO POSTO, conheço do recurso voluntário e voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de setembro de 2006


IRINEU BIANCHI