



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Recurso nº : 122.033 – EX OFFICIO
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1993 a 1995
Recorrente : DRJ em BELÉM - PA
Interessada : HOSPITAL SANTO AGOSTINHO LTDA
Sessão de : 18 de agosto de 2000
Acórdão nº : 103-20.374

RD/103-01.003

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS RECEBIDAS DO SUS/MS – EVIDÊNCIAS MATERIAIS NÃO CONTRADITADAS - Será mantido o lançamento do crédito tributário quando ele se encontrar respaldado em um conjunto de indícios probatórios, revelados por documentos obtidos junto ao SUS/MS que provem o valor da efetiva prestação de serviço e demonstrem a prática de omissão de receitas caracterizada pela subtração de valores ao crivo da tributação, cuja imputação a contribuinte não lograr infirmar através de provas inequívocas e irrefutáveis

LUCRO PRESUMIDO – ESCRITURAÇÃO – A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido estará obrigada a comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, e a escriturar todos os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada período em Livro Caixa de forma a refletir toda a sua movimentação financeira, inclusive a bancária, salvo se mantiver escrituração contábil de acordo com a legislação comercial.

LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – é inaplicável a norma contida no artigo 43 da Lei nº 8.541/1992, às empresas tributadas com base no lucro presumido, no anos-calendários de 1993 e 1994, tendo em vista que tal dispositivo alcança exclusivamente aos contribuintes tributados com base no lucro real.

ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributário 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 pelo Fisco.

TRIBUTAÇÕES REFLEXAS – PIS/REPIQUE, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS, ILL, CSLL – Comprovada a omissão de receita, prevalecem os lançamentos tidos como reflexos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

calculados sobre o valor subtraído ao crivo de tributação da respectiva incidência, haja vista que cada exação tem hipótese de incidência diversa e materializa-se através de fatos geradores próprios e distintos daquele do IRPJ.

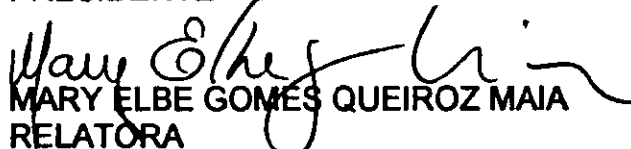
IRF – Insubsistente a exigência do Imposto sobre a Renda na Fonte incidente sobre receita omitida por contribuinte optante pelo regime do lucro presumido, tendo em vista que o dispositivo dado como infringido (artigo 44 da Lei nº 8.541/1992), alcança, exclusivamente os contribuintes submetidos à tributação com base no lucro real.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELÉM – PA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso *ex officio* para: 1) restabelecer as exigências referentes ao ano calendário de 1992; e 2) restabelecer as exigências das contribuições ao PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o lucro referentes aos anos calendários de 1993 e 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 15 SET 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Recurso nº : 122.033
Recorrente : HOSPITAL SANTO AGOSTINHO LTDA

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso *ex officio*, interposto pela Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belém - PA, em obediência ao artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores c/c a Portaria nº 333/1997, por haver aquela autoridade julgadora, através da Decisão DRJ/BLM nº 558/1999, julgado improcedentes os lançamentos de ofício efetuados contra a pessoa jurídica HOSPITAL SANTO AGOSTINHO LTDA e objetos destes autos, proferindo decisão no sentido de exonerar crédito tributário em valor ao excedente ao limite de alçada.

Consoante os elementos do processo foram lavrados Autos de Infração contra a contribuinte relativamente aos anos-calendários de 1992, 1993 e 1994, com a exigência para o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 103, PIS/REPIQUE, às fls. 111, FINSOCIAL/FATURAMENTO, às fls. 117, COFINS, às fls. 126, ILL e IRF, às fls. 137 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 149.

De acordo com o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 104/105, o lançamento é decorrente de procedimento de fiscal *in loco* na empresa, por meio do qual a autoridade administrativa apurou omissão de receitas relativamente à prestação de serviços para o SUS/MS. Enquadramento legal: IRPJ - artigos 157, § 1º; 175; 178; 179; 387, II, do RIR/1980; artigo 43 da Lei nº 8.541/1992; e artigos 523, § 3º; 739; e 892, do RIR/1994.

Em sua impugnação às fls. 156/158, a contribuinte requereu o arquivamento do processo por entender ser insubsistente a ação fiscal, alegando, preliminarmente, cerceamento do direito de defesa em razão da carência de maiores



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

dados e informações, solicitando a realização de diligência/perícia para esclarecimentos dos fatos autuados. No mérito, argüi a função social desempenhada pelo hospital, e, também, argumenta que não desobedeceu aos mandamentos legais que embasaram a autuação, bem como aduz que não foram produzidas provas da prática da irregularidade, cujo ônus era da autoridade administrativa. Afirma, ainda, que o tempo para a apresentação de defesa não foi suficiente para produzir as provas necessárias do valor efetivamente recebido da prestação dos serviços prestados ao SUS/MS.

Às fls. 164/165, foi solicitada, pela DRJ de Belém – PA, a realização de diligência para esclarecimentos dos fatos.

Através do Relatório de Diligência fiscal de fls. 334, foi atendido o pedido supra, o qual anexou os documentos de fls. 168/278, acompanhado de demonstrativos onde constam novas bases de cálculos para o IRPJ e contribuições, às fls. 279/333.

Reaberto o prazo para a manifestação da contribuinte acerca dos elementos juntados pela autoridade administrativa encarregada da realização da diligência, foi apresentada a petição de fls. 338/344. A contribuinte, em sua defesa, requer a desclassificação das provas trazidas pelo diligenciador, por considerá-las imprestáveis, uma vez que tais elementos constituem-se, apenas, de relatórios dos processamentos, sem assinaturas, frágeis, vulneráveis e sem autenticidade para comprovar os pagamentos dos valores ali consignados.

Através da Decisão DRJ/BLM n ° 558/1999, às fls. 346, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância julgou improcedentes os Autos de Infração objetos do presente processo, cuja respectiva ementa transcreve-se a seguir:

***Assunto: Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1992, 1993, 1994**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Ementa:

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS.

No caso de receitas omitidas, para caracterizar a prova da irregularidade é preciso reunir elementos que permitam uma conclusão segura sobre o fato. Relatórios de processamento imprecisos constituem meros indícios, justificando o aprofundamento das investigações por parte do Fisco, para a produção das provas necessárias à demonstração do delito.

CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. Para a correta determinação de receitas omitidas, quando tratar-se de empresas que tenham contratos firmados com entidades governamentais, a exemplo do SUS, a fiscalização deverá alocar as receitas auferidas no período do efetivo recebimento, nos termos do arts. 282 do RIR/1980 e 360 do RIR/1994.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1992, 1993, 1994

Ementa:

PROCEDIMENTOS DECORRENTES. Não tendo prosperado a exigência referente ao imposto de renda pessoa jurídica, igual sorte deve colher os lançamentos reflexos, em virtude do princípio da decorrência.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE."

Às fls. 362, foi juntado o Aviso de Recebimento (AR), com a respectiva ciência da contribuinte datada de 11/01/2000.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, Relatora

Tomo conhecimento do recurso *ex officio* interposto pela autoridade administrativa julgadora *a quo*, por estar ele de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo-tributário, especialmente *ex vi* o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, c/c a Portaria nº 333/1997.

Trata a matéria ora *sub judice* de omissões de receitas, a qual adentra o tanto o campo do direito como tem seu cerne no campo probatório.

Do minucioso exame das peças que compõem os autos em confronto com a decisão proferida e a legislação que rege a espécie, constata-se que o recurso *ex officio* deverá ser acolhido parcialmente, uma vez que o conjunto probatório que subsidiou e respaldou a caracterização da infração apontada como praticada pela contribuinte, é suficiente para comprovar a prática da irregularidade objeto de autuação.

Acerca da caracterização das omissões de receitas, como decorrente da falta de observância do sujeito passivo da relação jurídico-tributária da obrigatoriedade de manter escrituração regular com o registro de todos os fatos, operações e transações da pessoa jurídica, bem como dos poderes que detêm as autoridades fiscais no tocante ao procedimento fiscal com vista ao lançamento do crédito tributário, já tivemos oportunidade de nos manifestar, em comentários aos artigos 197 e 223 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 (correspondendo aos artigos 157 e 174 do RIR/1980), cujas respectivas matrizes legais são os artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977 e artigo 2º da Lei nº 2.354/1954, expressando a seguinte opinião:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

"Dever de escriturar (art. 197 do RIR): a escrituração deverá abranger todos os fatos administrativos, operações, transações ocorridos na empresa, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional, devendo obedecer às leis comerciais e fiscais e aos princípios contábeis.

...

9. Verificação do Lucro Real pela autoridade tributária (art. 223 do RIR) - A lei dá competência e poder à autoridade tributária para proceder à verificação da determinação do lucro real, sendo-lhe facultado o exame de livros e documentos da escrituração contábil-fiscal dos contribuintes, inclusive da escrituração de terceiros, com vista à apuração do correto cumprimento da obrigação tributária.

Igualmente, com relação à competência legal dada à autoridade fiscal, o art. 951 do RIR/94 expressamente reconhece o poder dos Auditores-fiscais do Tesouro Nacional para proceder ao exame de livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizar diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Saliente-se que a escrituração mantida com observância das disposições legais, bem como os livros obrigatórios que estiverem revestidos das formalidades extrínsecas e intrínsecas e em plena harmonia uns com os outros, fazem prova contra e a favor das pessoas que deles forem proprietários ou contra terceiros, se os assentamentos constantes deles forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo a sua natureza ou assim definidos em preceitos legais (art. 223, § 1º do RIR/94 c/c os arts. 15 a 23 do Código Comercial).

Também, o art. 15 do Ccom prescreve que se os livros dos comerciantes não se encontrarem revestidos das formalidades essenciais ou forem encontrados com vícios não merecerão fé nos lugares viciados, não constituindo prova a favor do comerciante a que pertencerem, todavia poderão, mesmo assim, constituir em prova contra os seus proprietários. (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94. Brasília: UNB, 1997, pp. 111, 135, 137/139).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Mutatis mutandis, sobre omissão de receitas, são pertinentes as lúcidas e objetivas lições do ilustre Conselheiro Neicyr de Almeida, proferida com brilhante voto nessa câmara por meio do qual ele expõe que:

"A omissão de registro de compras longe de se revestir dos apanágios de presunção legal, revela, incontestavelmente, infração imputável pelas próprias escriturações, contábil e fiscal das empresas. Independe até mesmo de prescrição legal específica para convalidar e coibir-se a existência do ilícito. O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, em seu artigo 157, § 1º (RIR/94, artigo 197, parágrafo único) ao determinar que a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, não permite quaisquer tipos de outras ilações ao sabor das conveniências de seu intérprete. É assente que a omissão de compras fere os princípios da consistência e uniformidade contábeis (só para citar dois dos predicados exigíveis). A ausência dos registros de compras conspurca, com todas as luzes – nas empresas que operam com fundamento no lucro real – as demonstrações financeiras, sobrelevando-se considerável carga de inconsistência na apuração do seu lucro real.

Aquí, duas indagações: qual a razão de a empresa subtrair de suas demonstrações importante ente formador do seu CMV, ao mesmo tempo em que renuncia aos créditos do IPI e do ICMS, excluída obviamente, a hipótese de estarmos frente a um pródigo compulsivo? E mais: com que recursos as respectivas compras foram liquidadas? Há os que alegam que o fisco deveria provar que, na outra ponta, houvera, similantemente, subtração de vendas. Ora, a não-omissão de venda só seria factível e de grande crença se pudéssemos reunir numa só pessoa – a um só tempo – o pródigo compulsivo e o louco cidadão (ao arrepio do Código Civil, artigo 5º, inciso II), pois, aquele não reconhecendo os custos ainda assim compulsaria as receitas patrocinadas pelos itens omitidos. Eis uma conjugação de incongruências adjetivas que na realidade e no âmbito do mínimo de racionalidade não têm a menor chance de encontrar refúgio, salvo em alguns julgados ainda não devidamente elaborados.

Ademais, a intimação nas vendas dos itens omitidos, não se faria sem uma exemplar subavaliação ou até mesmo subtração parcial dos estoques finais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Portanto, a omissão de compras exhibe, inicialmente, a prática de omissão de receitas, recaindo o ônus da prova contrária sobre a recorrente. Há de ser por ela demonstrada, indubitavelmente, toda a senda em que se arrimou para subtrair fundamental elemento de suas demonstrações financeiras e fiscais. Não transferir esse encargo ao fisco. Aliás, tal fato não escapou à acuidade do legislador pátrio, ao assentar no Código de Processo Civil sob o artigo 378, que *os livros comerciais provam contra o seu autor. É ilícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos*. Estamos diante de uma reunião de elementos indiciários patrocinados pelo fisco – de tal monta – que a empresa não conseguiu sequer justificar – na mais tênue possibilidade – como indenar ao tributo as suas operações subtraídas. (Os grifos em negrito não são do original).

Igualmente, ao lucro real, as pessoa jurídicas que optem pelo regime de tributação com base no lucro presumido, estão obrigadas a manter escrituração regular, ou, no mínimo, Livro Caixa onde sejam registradas todas as suas operações, transações, inclusive toda a sua movimentação bancária. Caracterizando-se, também, como omissão de receitas, a subtração do crivo da tributação de valores auferidos da prestação de serviços.

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 transmutaram-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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Nesse sentido, já expressamos o nosso entendimento:

"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 Allorío, 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." MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *O Lançamento Tributário – Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 141-142).

Nesse mesmo sentido é o pensamento de Luiz Henrique Barros de Arruda, para quem:

"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 declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que tenha ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente (arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/80). (ARRUDA. Luiz Henrique Barros de. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 2ª ed., 1994, p. 24)

Igualmente, essa também é a opinião de Luis Eduardo Schoueri:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

"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." (SCHOUERI, Luis Eduardo. *"Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal"*. In *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, vol 2, p. 81).

Acerca do ônus probatório no processo administrativo-tributário, portanto, é importante concluir que ele incumbe a quem tem interesse em provar o seu direito. Desse modo, salvo nos casos de presunções legais, ele recai inicialmente à autoridade administrativa lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo. Contudo, igualmente, ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, no exercício do seu amplo direito de defesa, incumbe apresentar provas em contrário irrefutáveis e inequívocas suficientes a elidir a imputação.

É importante salientar, também, 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.

No caso ora em apreciação, constata-se que as autoridades fiscais autuantes efetivamente cumpriram o seu dever de demonstrar e provar a infração imputada à contribuinte, no tocante à investigação, pesquisa dos fatos e procederam a um cuidadoso trabalho no sentido de construir os elementos que serviram de fundamento para o lançamento do crédito tributário relativo à infração configurada como omissão de receitas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Nos autos, constata-se que tanto a autoridade lançadora, como a diligenciadora, cuidaram em demonstrar, motivar e fundamentar, de forma inequívoca, a tipicidade da infração sob a égide de omissão de receita em conexão com as ocorrências da realidade factual, considerando-se, assim, que, na presente hipótese, foi irretocável o procedimento fiscal no tocante à realização do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Como se não bastasse tal verdade cristalina, constata-se, através de acurado exame das peças processuais, que as planilhas e os documentos fornecidos pelo SUS/MS, cuja veracidade, legitimidade ou idoneidade não foi suscitada pela contribuinte, a qual limitou-se, apenas, a argüir a fragilidade de tais elementos, são suficientes para demonstrarem efetivamente a prática, por parte da contribuinte, da irregularidade objeto de autuação.

Apesar de o lançamento tomar como prova relatórios de processamento de dados, tal circunstância não invalida o seu valor probante haja vista que tais elementos não foram apresentados isoladamente, mas resultaram de diligências e investigações não só junto à própria contribuinte como ao SUS/MS, consoante documentos às fls. 39/47, 87/92, 167, 170, 172, 187, 191/264, 265, 273/277, 279/333. Inclusive, após o procedimento fiscal, foram efetuadas novas investigações que resultaram na redução do montante do crédito tributável o que favoreceu à contribuinte.

Cumprе salientar, também, que a contribuinte, na sua impugnação, não apresentou qualquer prova ou documento que lograsse provar o seu direito ou demonstrasse, sem quaisquer dúvidas, que os pagamentos apresentados como efetuados a ela pelo SUS/MS não foram efetuados, ou o foram em valor total diferente daquele informado por aquele órgão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Nesse sentido foram frágeis os argumentos apresentados pela autoridade julgadora *a quo*, ao entender que os documentos em que se baseou a autuação eram insuficientes a fazerem prova da omissão de receitas e que bastaria à fiscalização "obter fotocópias das ordens bancárias", uma vez que, nesse caso diante da força probante da documentação carreada pelas autoridades autuantes, o ônus de provar os valores efetivamente recebidos estava com a contribuinte.

Ressalte-se que, em nenhum momento do curso processual, a contribuinte apresentou documentos no sentido de comprovar quais seriam os reais e corretos valores que foram por ela percebidos do SUS/MS, bem como impugnou os valores das receitas, tendo insurgido-se, apenas, contra o fato desses valores terem sido supostamente obtidos através de listagem de computador. Igualmente, nada foi suscitado no tocante ao fato de quais tais valores poderiam ter sido recebidos com atraso por o crédito haver se dado em mês diferente daquele informado pelo SUS/MS.

Mister faz-se acrescentar que não favorece à contribuinte alegações no tocante à falta de apresentação, pelas autoridades fiscais, das ordens bancárias emitidas pelo Banco do Brasil, haja vista que hoje ainda prevalece a proteção ao sigilo bancário que impede o acesso e conhecimento do Fisco sobre os valores efetivamente depositados e quais as respectivas épocas, independentemente da possibilidade de indagação acerca de que tal garantia de sigilo, muitas vezes, somente serve para acobertar procedimentos escusos e ilegítimos.

Entretanto, nada impedia que a própria contribuinte, na busca de elidir a imputação, ao invés de tentar inverter para o Fisco o ônus da prova que lhe cabia, apresentasse espontaneamente os respectivos extratos bancários, uma vez que ela poderia renunciar ao sigilo bancário. Em sua defesa, a contribuinte preferiu apresentar, apenas, frágeis argumentos, destituídos de qualquer respaldo fático ou legal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

Igualmente, não são resistentes os argumentos da decisão singular com relação à aplicação das disposições contidas no artigo 282 do RIR/1980 e 360 do RIR/1994, aos fatos em causa pois a realidade factual não se adequa aos preceitos da hipótese abstrata constantes do citado dispositivo legal. Naqueles está previsto o diferimento de lucros e não de receitas, essas e os respectivos custos terão que ser contabilizadas, sempre, pelo regime de competência. Entretanto, quando se configurar o caso de contratos a longo prazo com entidades governamentais, poderá ser diferida a tributação dos respectivos lucros para o período do efetivo recebimento.

Cumprе ressaltar, todavia, que o contrato de prestação de serviços, entre a contribuinte e o SUS/MS, não pode enquadrar-se no conceito de contrato de longo prazo pela própria essência, natureza e periodicidade dos serviços prestados. Restaria, portanto, considerá-lo como contrato de produção em curto prazo, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução, e cujo lucro é que poderia ser diferido.

Entretanto, para que se pudesse considerar tal possibilidade mister se fazia que a própria contribuinte houvesse apresentado a época em que se deu o respectivo pagamento, pois, em se tratando de faculdade a opção pelo direito ao uso do permissivo legal deveria ser demonstrado pela interessada, bem como era necessário ela houvesse procedido a regular contabilização tanto das receitas como dos respectivos custos a fim de que se apurasse o correto valor do lucro, não das receitas, cuja tributação poderia ser diferida.

Constatada a ocorrência da irregularidade autuada, resta examinar se a formalização do lançamento do crédito tributário em relação à realidade factual encontra-se de acordo com as normas legais que regem a espécie.

De acordo com as declarações de rendimentos juntadas ao processo verifica-se que a contribuinte, no ano-calendário de 1992, adotou o regime de tributação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
órdão nº : 103-20.374

com base no lucro real, e que nos anos-calendários de 1993 e 1994, optou pela tributação com base no lucro presumido. Tal circunstância, altera, de sobremaneira, a forma de lançamento das omissões de receitas, de acordo com o enquadramento legal que deu suporte à autuação.

No tocante ao lançamento para o Imposto sobre a Renda do ano-calendário de 1992, exercício de 1993, em que a contribuinte optou pelo lucro real, está correto o respectivo enquadramento legal adotado no Auto de Infração, ex vi os artigos 157, § 1º, 175, 178, 179, 387, II do RIR/1980 c/c o artigo 43 da Lei nº 8.541/1992 e artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/1994.

Contudo, nos períodos em que o regime de tributação foi o lucro presumido, anos-calendários de 1993 e 1994, não pode subsistir a autuação tanto para o IRPJ como para o IRF. A exigência para o IRPJ adotou, como suporte legal da autuação, os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, os quais são inaplicáveis à espécie pois aqueles dispositivos legais somente são aplicáveis às omissões de receitas verificadas em pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Acerca da matéria a jurisprudência administrativa é unânime em acolher tal argumentação, sob a justificativa de que as disposições contidas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992 somente são aplicáveis às pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no real. E este é efetivamente o melhor entendimento e interpretação que se adequa à espécie.

Manifestando-se acerca da matéria, o Dr. Neicyr de Almeida, ilustre conselheiro dessa Câmara, expõe seu entendimento no sentido de que:

"Estamos, pois, diante do reconhecimento expresso das autoridades administrativas quanto à lacuna da Lei n.º 8.541/92, acerca da tributação da omissão de receitas das empresas que apuram o lucro sob forma diversa à do lucro real.¹ Demais disso, a Instrução Normativa n.º 79, de 24.09.9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

reconhecendo a omissão da Lei n.º 8.541/92, reproduz, em seu artigo 16, inteiro teor do Decreto-lei n.º 1.648/78, § 6º do artigo 8º, o qual, por sua vez, disciplina as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. O Ato Normativo Inova, dessa forma, o texto da Lei, baldadas as prescrições do artigo 97 do CTN.

Entendo, ainda, como reforço à tese aqui esposada, que a dicção do artigo 44 aqui reproduzida, em face da sua íntima correlação textual, confirma a ilação de tratar-se o caput do artigo 43 reitor estrito da forma de apuração com base no lucro real. A Medida Provisória n.º 492 e suas reedições, sob os números 520, de 03.06.94, 544, de 01.07.94, 588, de 02.08.94, 599, de 01.09.94, 638, de 29.09.94, 680, de 27.10.94, 729, de 25.11.94 e 783, de 23.12.94, e das demais editadas até o mês de maio de 1995, foram recepcionadas pela Lei n.º 9.064, de 20.06.95, mantido, de forma intocável, o seu comando até então anterior." (Livro IRPJ E OMISSÃO DE RECEITAS - Editora DIALÉTICA - ANO 2.000 - PP. 217/228).

Igual entendimento foi adotado pelo ilustre Conselheiro Dr. Silvio Gomes Cardoso no brilhante voto proferido no Acórdão de nº 103-19918, apreciando o recurso de nº 117.219:

"No que diz respeito à omissão de receita, independentemente de sua comprovação nos autos, não cabe a exigência lançada com fundamento nos Artigos 43 e 44 da Lei N.º 8.541/92, regulamentada nos Artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, uma vez que esses dispositivos legais, aplicam-se exclusivamente, às empresas tributadas com base no lucro real.

Dispõem os Artigos 43 e 44 da Lei N.º 8.541/92:

"Artigo 43 - Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º - O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.

Artigo 44 - A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios."

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos, percebe-se, claramente, que a norma referiu-se apenas a determinados contribuintes, ou seja, aqueles que apuram os seus resultados com base no lucro real.

Esse é o entendimento dessa Terceira Câmara, conforme nos dá mostra o Acórdão 19.449, sessão de 03/06/98, que teve como relatora a eminente Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, cuja ementa transcrevo abaixo:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO – A norma contida no art. 43 da Lei Nº 8.541/92, dirige-se exclusivamente aos contribuintes tributados segundo as regras do lucro real, sistema que contempla o "lucro líquido do exercício" que, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas em lei, possibilita a determinação do "lucro real", base de cálculo do imposto de renda."

Vale ressaltar que a Medida Provisória Nº 492, de 05/04/94 e suas reedições posteriores, convertida na Lei Nº 9.064, de 20/06/95, veio a alterar a redação do § 2º do Artigo 2º da Lei 8.5641/1992, *in verbis*, para nele incluir as empresas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado.

Assim sendo, os contribuintes que declaravam pelo lucro presumido e arbitrado só foram alcançados pelas novas regras a partir do ano ano-calendário de 1996, em respeito aos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis, consagrados pela Carta Magna de 1988 (Artigo 150, Inciso III), devendo ser ressaltada a curta duração deste novo dispositivo que foi, expressamente, revogado com a edição da Lei Nº 9.249/95 (Artigo 36, Inciso IV).

Portando, com base nos argumentos acima, deve a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, relativa aos anos-calendários de 1993 e 1994 ser cancelada, tendo em vista que o comando



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

normativo do Artigo 43 da Lei Nº 8.541/92, não alcançava os contribuintes tributados com base nas regras do lucro presumido naqueles períodos.

TRIBUTAÇÕES REFLEXAS

PIS/REPIQUE, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS e CSLL.

O entendimento adotado para o IRPJ, considerado como lançamento matriz, não poderá ser aplicado em relação aos Autos de Infração tidos como reflexos, salvo no tocante ao IRF, haja vista que, por constituírem as exigências para o PIS/REPIQUE, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS e CSLL hipóteses de incidências diversas da do IRPJ, cada uma concretizada por fato gerador distinto, a constatação de infração configurada como omissão de receita que influencie ou tenha reflexo em outras exações, deverá ser apreciada de forma isolada para cada uma, não sendo aplicável, automaticamente, a mesma conclusão do lançamento matriz aos lançamentos tidos como reflexos.

Em consequência, a constatação de subtração de valores ou operações da base de cálculo de determinado tributado ou contribuição e a sua apuração e comprovação através de procedimento fiscal *ex officio* autoriza e legitima que se proceda ao seu respectivo lançamento, para exigir do sujeito passivo da relação jurídico-tributária os valores não oferecidos espontaneamente à tributação.

Pelo exposto, tendo ficado comprovada no processo a omissão de receitas, deverá ser mantida a exigência fiscal, com os acréscimos legais cabíveis e penalidade da multa *ex officio*, no tocante ao PIS/REPIQUE, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS e CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

IRF

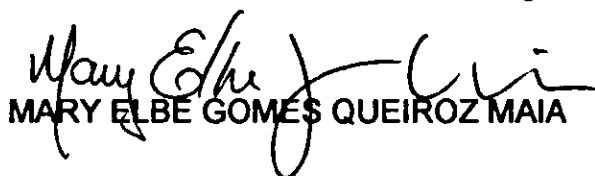
Acerca da tributação para o IRF, nos anos-calendários de 1993 e 1994, deverá ser adotado o mesmo entendimento aplicado ao IRPJ, com vista ao cancelamento da respectiva exação, haja vista que, igualmente, o fundamento legal em que se baseou a autuação não é aplicável às pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido. É pacífica a interpretação dessa Câmara no sentido de que o artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, que foi dado como infringido, alcança exclusivamente os contribuintes submetidos à tributação com base no lucro real.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de Acolher, parcialmente, o recurso *ex officio*, para:

1. Restabelecer a tributação integral dos valores lançados no ano-calendário de 1992, IRPJ e reflexos;
2. Restabelecer, nos anos-calendários de 1993 e 1994, a tributação para o PIS/REPIQUE, COFINS e CSLL.

Sala das Sessões - DF, em 18 de agosto de 2000


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10215.000300/97-79
Acórdão nº : 103-20.374

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 15 SET 2000

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 27.09.00

FABRICIO DO ROZARIO VALLE DANTAS LEITE
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL