MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.002174/97-74
Recurso nº : 124.737
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1994
Recorrente : DNN - COMÉRCIO DE JÓIAS LTDA
Recorrida : DRJ em MANUAS - AM
Sessão de : 22 de maio de 2001
Acórdão nº : 103-20.594

IRPJ – FALTA DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO – Em respeito à legalidade, verdade material e segurança jurídica não pode subsistir lançamento de crédito tributário quando não estiver devidamente demonstrada e provada a efetiva subsunção da realidade factual à hipótese descrita na lei como infração à legislação tributária.

ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação.

PROCESSOS REFLEXOS – PIS – COFINS – IRF – CSLL - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DNN – COMÉRCIO DE JÓIAS LTDA

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminares suscitada e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA

Acas-18/06/01

Processo nº : 10283.002174/97-74
Acórdão nº : 103-20.594

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

Processo nº : 10283.002174/97-74
Acórdão nº : 103-20.594

Recurso nº : 124.737
Recorrente : DNN – COMÉRCIO DE JÓIAS LTDA

RELATÓRIO

DNN – COMÉRCIO DE JÓIAS LTDA empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, às fls. 130/140, de decisão proferida, às fls. 119/125, pela Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Manaus - AM, que julgou procedentes, os lançamentos objetos dos Autos de Infração contra ela lavrados, com ciência na data de 28/04/1997, relativos às exigências do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 04 e autuação reflexas para o PIS, às fls. 10, a COFINS, às fls. 14, o Imposto sobre Renda Fonte – IRRF, às fls. 18, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 23.

Consoante o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 05, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal através do qual a autoridade administrativa apurou irregularidades relativas à:

1. OMISSÃO DE RECEITAS decorrente de passivo fictício. Enquadramento legal: arts. 157 e seu § 1º; 179; 180 e 387, II do RIR/1980; e artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992.

2. CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE CUSTOS – valor apurado em exame na declaração de rendimentos DIRPJ/1993, item 20 do quadro 04 (mês de dezembro) anexo 01, pag. 02. Enquadramento legal: arts. 157 e parágrafo 1º; 191; 192; 197 e 387, I, do RIR/1980.

Em sua impugnação, quanto aos lançamentos para o IRPJ e autuações reflexas, datada de 08/05/1997, às fls. 36/67, a defesa requereu o cancelamento dos autos de infração, argüindo, sinteticamente:

1. Preliminarmente, argüi vício formal no lançamento tendo em vista o fato de a Autoridade Fiscal haver iniciado a fiscalização m 09/07/1996 e somente em 28/04/1997, 293 dias após é que efetuou o lançamento;

2. Suscita, quanto ao aspecto material, o fato de haver apresentado declaração retificadora, relativa ao ano-calendário de 1993, em que foram retificados os equívocos constantes na declaração inicial nos quais se baseou a fiscalização;

3. Alega, também, a improcedência da autuação tendo em vista que de acordo com o enquadramento legal do lançamento, artigo 157 do RIR/1980, caberia ao Fisco provar que a escrituração da empresa não abrange todas as operações;

4. No mérito, argüi que a autuação teve por base presunção procedimento esse que é ilegal pois cabe a Autoridade Tributária determinar de forma clara quando, onde e como ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, qual a sua base de cálculo e qual o montante do tributo devido;

5. Reconhece que por ocasião do preenchimento da declaração de IRPJ/1993 foi cometido um engano pois foi considerado um passivo inexistente, bem como houve um lamentável erro de subtração no quadro 04. Entende que um engano no preenchimento da declaração para o IRPJ, após serem refeitas as demonstrações contábeis e comprovados os fatos, não pode ensejar a cobrança de imposto sem causa.

Às fls. 83/86, consta a solicitação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Manaus – AM, para que fosse realizada Diligência Fiscal no sentido de buscar novos subsídios com vista ao julgamento do processo.

Processo nº : 10283.002174/97-74
Acórdão nº : 103-20.594

Por meio do Termo de Diligência de fls. 113/116, a Autoridade Fiscal que realizou o aludido procedimento opina pela correção dos lançamentos constantes dos Autos de Infração objetos dos presentes autos.

Através da Decisão DRJ/MNS nº 194/2000, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância julgou procedentes os Autos de Infração objetos do presente processo, cuja respectiva ementa transcreve-se a seguir:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
> Período de apuração: 01/12/1993 a 31/12/1993
> **Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS**
> **PASSIVO FICTÍCIO** – A manutenção de obrigações no passivo, não comprovadas com documentação hábil e idônea, caracteriza omissão de receitas.
>
> **CUSTOS NÃO COMPROVADOS** – São objeto de glosa os custos operacionais não comprovados, passíveis de lançamento por reduzirem a base de cálculo.
>
> **Contribuição para o PIS, Contribuição para a Seguridade Social, Contribuição Social e Imposto de Renda Retido na Fonte.**
> **LANÇAMENTOS REFLEXOS:**
> **DECORRÊNCIA** – Os mesmos fundamentos que determinaram a manutenção do lançamento atinente ao IRPJ servem para dar igual destino aos lançamentos reflexos.
> **LANÇAMENTO PROCEDENTE."**

De acordo com a motivação da R. Decisão da instância a *quo,* a autoridade julgadora administrativa fundamentou o seu julgamento nos seguintes argumentos:

1. Foram rejeitadas as preliminares. No tocante ao suporte material do lançamento a autoridade julgadora esclareceu que tendo em vista aquisição da espontaneidade por

parte da contribuinte foi recepcionada a Declaração Retificadora, entretanto, tal não significa que os erros apontados na declaração original sejam automaticamente dados como corretos sem o pronunciamento fiscal após a revisão na contabilidade da pessoa jurídica;

2. No mérito, acusa a efetiva existência do erro apontado na autuação com base nos elementos do processo decorrendo de tal fato a recusa das informações constantes da declaração retificadora.

Às fls. 128, foi juntado o Aviso de Recebimento (AR), no qual consta a data de ciência da decisão a *quo* em 23/05/2000.

Mediante a apresentação da petição de fls. 130/140, a contribuinte, na data de 23/06/2000, apresentou Recurso Voluntário a esse Conselho de Contribuintes, argüindo, em síntese, que:

1. A ilustre delegada decidiu pela recepção da Declaração Retificadora, entretanto, baseando-se no Termo de Diligência apresentado pelo agente fiscal afirmou existir discrepância entre a declaração retificadora e o Livro Diário da recorrente. Entretanto, a recorrente alega que foi incapaz de compreender o teor do parecer do agente fiscal, bem como os motivos que o levaram a confeccioná-lo, tendo sido trazida matéria estranha ao Auto de Infração, uma vez que inexiste discrepância entre tais elementos, pois todos os campos da Declaração retificadora coincidem com os dados do seu balanço patrimonial;

2. Preliminarmente, suscita a insubsistência da decisão singular porque alheou-se completamente ao conteúdo da impugnação inicial, a qual baseava-se em documentos idôneos que foram desprezados, bem como por o julgamento haver sido

proferido de forma lacônica e equivocada, tendo se apoiado, apenas, nas informações prestadas na diligência fiscal, ao invés de se ater ao fato material da autuação, passando a tratar de assunto alheio à discussão;

3. Aduz que o Auto de Infração trata da omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações incomprovadas a autoridade julgadora fundamentou a sua Decisão em suposta omissão de receitas partindo da incongruência de receitas líquidas declaradas. Afirma que não há qualquer relação entre o fato material descrito no Auto de Infração e o novo fato trazido pela diligência e recepcionado pela julgadora;

4. Acrescenta que de acordo com os documentos acostados está comprovado que houve erro no preenchimento da declaração, cuja declaração foi retificada. Os valores corretos constam do balanço geral, transcrito no Livro Diário e estão em conformidade com o declarado. A desconsideração de tais documentos eqüivale ao menosprezo de prova lícita com ostensiva quebra do contraditório, violação da igualdade processual e descumprimento de norma de lei complementar;

5. Acusa que a Decisão singular alheia-se ao conteúdo da defesa e da própria Constituição Federal e do CTN. A Decisão que não aprecia todos os fatos quebra o contraditório e cerceia o amplo direito de defesa, devendo ser julgada nula;

6. Quanto ao direito, suscita que mesmo que a obrigação tenha surgido de um equívoco no preenchimento da declaração não pode a autoridade administrativa forçar a cobrança de um crédito que não existe. A impossibilidade de lançamento de crédito tributário proveniente de erro material é entendimento pacífico no nosso ordenamento jurídico;

7. Caso não seja declarada a nulidade do lançamento estarão sendo violados os princípios constitucionais da legalidade, não confisco, capacidade contributiva, isonomia e o direito à propriedade.

Por meio dos documentos de fls. 167/171 foi efetivado o depósito recursal com vista ao cumprimento da exigência imposta à apresentação do recurso voluntário à Segunda Instância Administrativo-julgadora .

É o relatório.

Processo nº : 10283.002174/97-74
Acórdão nº : 103-20.594

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Após o exame dos elementos do processo, tomo conhecimento do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, e por haver sido cumprido o requisito legal do depósito recursal.

Passo a analisar o Recurso Voluntário em confronto com os termos da R Decisão proferida em primeira instância, com a exigência do crédito tributário constante nos autos e com o melhor direito aplicável à espécie, concluindo que se encontra *sub judice,* nessa instância, apenas, a discussão de questões fáticas e probatórias com relação à omissão de receitas decorrente da constatação de passivo fictício.

Ab initio, será rejeitada a preliminar de nulidade da R. Decisão *a quo* pois inexiste qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse colegiado uma vez que o respectivo julgamento encontra-se revestido da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e aquelas reguladoras do Processo Administrativo Tributário Federal, não merecendo reparos no tocante a essa parte.

No mérito, o cerne da questão ora apreciada está diretamente vinculado à materialidade da ocorrência dos fatos apontados como infração no lançamento tributário – omissão de receitas em decorrência da constatação de passivo fictício – , sua respectiva subsunção às hipóteses de incidências previstas na lei, bem assim aos elementos probatórios.

Trata a hipótese de autuação de fato capitulado como presunção legal tida como relativa, uma vez que a ordem jurídica brasileira não abriga qualquer hipótese de acusação de prática de infração tributária em que não se dê a oportunidade para o sujeito passivo manifestar-se e produzir prova em contrário.

Acerca das presunções legais, já tivemos oportunidade de nos manifestar, expondo o seguinte pensamento:

> "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 tantm*: 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." (QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94*. Brasília: Editora UNB, 1997, pp. 386-387).

No tocante ás presunções legais, entretanto, é importante observar que, apesar de ocorrer a inversão do ônus da prova para o sujeito passivo, antes de se chegar a tal momento, mister se faz, inicialmente, que a autoridade fiscal demonstre de forma inequívoca qual a infração praticada, o seu suporte fático, o respectivo montante e destaque quais os elementos probatórios que autorizam a aplicação da previsão legal, para que haja a efetiva caracterização da infração e seja possível o pleno conhecimento dos fatos tanto pelo sujeito passivo como pelas autoridades administrativo-julgadoras.

Sem que seja produzida a adequada construção e demonstração dos elementos indiciários que levam à configuração da presunção como descrita na lei, torna-se impossível a adoção da presunção legal como instrumento que dê respaldo ao Fisco com vista à formalização do lançamento *ex officio* e a constituição do crédito tributário em decorrência da acusação da prática de infração pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

O princípio da tipicidade cerrada ou legalidade estrita em matéria tributária tem por substrato exatamente que somente poderá ser exigido tributo ou haver acusação de infração à lei tributária quando estiver perfeitamente caraterizada a hipótese abstrata da lei à qual adequa-se perfeitamente e subsume-se a realidade factual.

Apesar de as presunções legais terem o condão de inverter o ônus da prova elas não dispensam que seja claramente demonstrada a ocorrência da infração, não só com vista à legalidade mas, também, no sentido de realizar o a verdade material, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

No sentido de corrigir o lançamento a autoridade julgadora de primeira instância tentou sanar os vícios nele contidos na parte relativa ao passivo fictício, por meio da realização de diligência. Tal procedimento em nada contribuiu para a elucidação dos

fatos tendo em vista que a inconsistência dos valores da composição da conta Passivo já existia desde o início do procedimento de fiscalização que resultou na autuação e não foi esclarecida em nenhum momento do curso processual.

Até o momento da realização da diligência fiscal, determinada pela autoridade julgadora a *quo*, não constava nos autos qualquer documento que revelasse a composição da conta Passivo, não havia sido anexada a cópia da declaração de rendimentos apresentada pela recorrente para o respectivo período, bem assim qual o valor que constava dessa conta que deveria ser comprovado pela pessoa jurídica e que ela deixou de provar, consoante fls. 29/35 do processo.

Na impugnação, perante a primeira instância, fls. 37/67, a defesa juntou cópias da declaração e dos seus registros contábeis, fls. 68/81, que em nenhum momento foram contraditadas pela autoridade fiscal. Observe-se que na cópia do balanço, às fls. 69, consta o valor do Passivo como sendo o total de CR$ 315.667,54, onde consta o valor de R$ 340.000,00, coincidente com a composição da conta apresentado no início do procedimento de fiscalização, às fls. 29, e com o informado na declaração retificadora às fls. 80v.

Examinando os dados constantes na declaração original apresentada para o respectivo exercício, constata-se que existe uma diferença não computada na autuação nem explicitada pela autoridade fiscal entre o valor inicialmente declarado para a conta (CR$ 2.631.560,00 – fls. 96v), o valor da composição da conta apresentado pela pessoa jurídica (CR$ 340.000,00 – fls. 29), o valor autuado (CR$ 2.100.000,00 – fls. 05) e o constante da declaração retificadora (CR$ 315.000,00 – fls. 106), sendo que esse coincide exatamente com o constante da cópia do balanço às fls. 69, ao qual a autoridade fiscal não fez qualquer oposição. Tais fatos revelam, igualmente, a inconsistência dos dados em que se baseou a autuação.

Saliente-se que na diligência fiscal, apesar de a autoridade administrativa tentar demonstrar a inconsistência da declaração retificadora, ela não logrou tal intento tendo em vista que no demonstrativo de fls. 112 e relatório de fls. 113/116, não há referência ou contradição levantada no tocante à conta Passivo e, especialmente, contra os respectivos dados constantes no balanço da pessoa jurídica.

Constata-se, assim, que inexiste nos autos qualquer evidência que demonstre inequivocamente a ocorrência da infração imputada à recorrente, bem assim não foram construídos elementos probatórios suficientes a caracterizarem os indícios descritos na lei que através deles se pudesse concluir pela presunção legal de omissão de receita em decorrência de passivo fictício.

Apesar de a presente hipótese enquadrar-se no tipo das presunções legais, como estão colocados os elementos processuais os fatos apurados não têm o condão de produzir o efeito de inverter do ônus da prova com vista a compelir o sujeito passivo a produzir prova em contrário no sentido infirmar a presunção.

Em conseqüência, tornou-se impossível para a recorrente exercer o seu direito de defesa, e especialmente para a autoridade julgadora poder concluir efetivamente pela ocorrência da infração cuja prática foi imputada ao sujeito passivo.

Ante a absoluta a inconsistência dos dados e a falta de demonstração efetiva dos indícios que autorizam a presunção, em prestígio à legalidade, verdade material e segurança jurídica, não há como se manter o lançamento de ofício objeto dos presentes autos com relação à omissão de receitas decorrente do passivo fictício. Desse modo, o respectivo valor deverá ser excluído de tributação.

PROCESSOS REFLEXOS – PIS – COFINS – IRF – CSLL –

Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de Rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, 22 de maio de 2001

MARY ELBE GOMES QUEIROZ