

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

Processo nº 10480.005877/97-46
Recurso nº 249.333 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.268 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2010
Matéria COFINS
Recorrente COMLUS - COMERCIAL LUCENA E SÁ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/1992 a 31/05/1993, 31/01/1994 a 31/08/1994, 01/02/1995 a 28/02/1995, 30/06/1995 a 30/09/1995, 31/01/1996 a 31/12/1996
CERCEAMENTO DE DEFESA. CARACTERIZAÇÃO.

A alegação de cerceamento do direito de defesa deve se fundar em situações concretas havidas no bojo do processo administrativo, de modo que se possa avaliar objetivamente sua ocorrência, não a configurando sua referência genérica como argumento de defesa ou a remissão a fatos comprovadamente inócorrentes.

PRESCRIÇÃO. DIES A QUO. CONTAGEM. INTERCORRÊNCIA.

A prescrição da pretensão de exigir o crédito tributário somente se inicia com a chamada definitividade do crédito tributário, e esta, por sua vez, se efetiva apenas com o encerramento do contencioso administrativo, através da prolação de decisão irreformável na esfera administrativa.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS PRESUMIDAS DA OMISSÃO DE COMPRAS. PROVA DO RECEBIMENTO. NECESSIDADE.

Em conformidade com a legislação do imposto de renda vigente à época dos fatos geradores, a presunção de receitas a partir da comprovação de omissão de compras exige a prova do recebimento das supostas vendas, o que, não ocorrendo, impõe a insubsistência do lançamento.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PERTENCENTES À SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA.

O fato gerador do ICMS não é sequer assemelhado ao da Cofins, de tal maneira que a utilização de informações constantes dos sistemas da Administração Tributária Estadual, tocante àquele tributo, deve ser cuidadosa, não se prestando como elemento de prova da ocorrência de

[Assinaturas manuscritas]

faturamento, quando não houver discriminação das operações escrituradas no livro Registro de Apuração do ICMS.

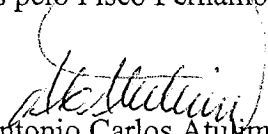
COFINS. BASE DE CÁLCULO. INFORMAÇÕES PRESTADAS EM DECLARAÇÕES DE IPRJ. REGISTROS E DOCUMENTOS CONTÁBEIS. SUFICIÊNCIA.

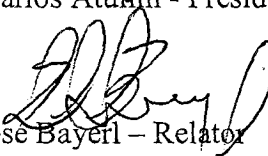
As receitas de vendas apuradas em declarações prestadas pelo próprio sujeito passivo e, também, a partir da escrituração dos livros fiscais e documentos contábeis consubstanciam suporte fático para incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, independentemente da demonstração do recebimento por tais operações mercantis.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a incidência das contribuições sobre as supostas omissões de vendas apuradas a partir de omissões de compras e informações de movimentação de ICMS fornecidas pelo Fisco Pernambucano.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Robson José Bayerl - Relator

EDITADO EM 26/04/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Alberga este processo auto de infração de Cofins, abrangendo a quase totalidade do período entre 31/07/1992 a 31/12/1996, que tem como fundamento a falta de recolhimento da exação verificada a título de omissão de receita, em procedimento de IRPJ; por confronto dos recolhimentos com os valores informados em declaração IRPJ, ano base 1992; pelas informações prestadas à Secretaria Estadual de Fazenda, em relação ao ICMS; pelos livros de registros de saídas e notas fiscais.

Destaca a fiscalização que, no exercício 1993, os valores lançados foram obtidos, parte pelas informações prestadas pela Administração Tributária Estadual, parte pela apuração de receitas de vendas não escrituradas, originárias de omissão de compras, sendo que, para os meses junho a dezembro/93, os fatos geradores foram autuados como reflexo da apuração do IRPJ, no processo administrativo 10480.005878/97-17.



Ciente do lançamento o contribuinte o impugnou alegando o cerceamento do direito de defesa, pois a fiscalização lhe assinalara prazo ínfimo (72 horas) para se manifestar acerca da suposta falta de registro de notas fiscais de entradas; que seu pedido de prorrogação foi ignorado; que a documentação contábil e fiscal se encontrava com as autoridades lançadoras, o que lhe impedia de prestar os esclarecimentos solicitados, e, por fim, que o ato seria nulo por inobservar o art. 5º, LV da CF/88 e art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE julgou o lançamento procedente, afastando o alegado cerceamento do direito de defesa e a existência de nulidades outras na autuação, em decisão assim ementada:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando as alegações não condizem com a realidade dos fatos e não estão presentes outras hipóteses de nulidade.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO.

A falta de pagamento de tributo ou contribuição, quando detectada por procedimento de ofício, enseja a aplicação da multa de ofício."

A Unidade preparadora providenciou a intimação do contribuinte para cientificar-lhe da decisão, porém, devolvido o aviso de recebimento sem comprovação de seu cumprimento, fora lavrado, em 15/10/1999, termo de perempção e encaminhado o valor para inscrição em Dívida Ativa da União - DAU.

Em 15/12/2006, após conhecimento da inscrição em DAU, o contribuinte pugnou pela devolução dos autos à Secretaria da Receita Federal, em razão de não ter tomado ciência da decisão administrativa de primeira instância.

Em 25/06/2007, o processo foi despachado, com o reconhecimento do equívoco, em virtude do qual concluiu-se pela prescrição da exigibilidade do crédito envolvido, nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional.

Em 03/07/2007, foi lançado novo despacho, desta feita, de cunho decisório, onde o Delegado da Receita Federal do Brasil em Recife/PE reviu o despacho anteriormente proferido, tornando-o sem efeito, ao fundamento que não teria ocorrido indigitada prescrição, em razão de o crédito encontrar-se com sua exigibilidade suspensa, justamente em função do defeito na ciência da intimação.

Em 25/07/2007, foi o contribuinte intimado validamente da decisão proferida pelo órgão julgador de primeiro grau.

Em recurso voluntário renova o argumento de cerceamento do direito de defesa, insinuando que não recebera todos os elementos e documentos que embasaram a autuação; que não houve obediência ao art. 8º do Decreto nº 70.235/72, que exige a entrega de todos os termos lavrados; que, em processo análogo (10480.005878/97-17), o próprio órgão julgador de primeira instância reputara nulo o auto de infração, por falta de prova das alegadas infrações; que foram desrespeitados os arts. 5º, LV da CF/88 e 59 do Decreto nº 70.235/72; que o transcurso de cerca de 09 (nove) anos entre a prolação da decisão recorrida e sua ciência

configura prescrição; que o processo deve ser devolvido à DRJ Recife/PE para que seja baixado em diligência e providenciada a ciência dos documentos que embasaram a autuação; e, por fim, requer a nulidade do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, logo, dele conheço.

Inicialmente, cumpre verificar a alegação de cerceamento do direito de defesa, que, a meu sentir, se revela infundado, afigurando seu reprise mero argumento retórico sem nenhum fato objetivo que o demonstre.

É certo que, à época do procedimento fiscal, tal situação poderia até ser vislumbrada, quando as autoridades exigiram esclarecimentos no exíguo prazo de 72 (setenta e duas) horas; todavia, não se pode olvidar que este procedimento preparatório da lavratura do auto de infração não constitui o procedimento a que se refere o art. 142 do CTN, mas mera rotina de trabalho realizada como etapa anterior à existência de processo administrativo de lançamento, propriamente dito.

Assim, tendo em conta que não há cerceamento do direito de defesa fora do âmbito do processo, sua caracterização exigiria posturas limitativas do contraditório e ampla defesa, por parte da Administração Tributária e seus agentes, ocorridas a partir da ciência da autuação, quando se inaugura o contencioso administrativo – claro, desde que haja manifestação de inconformismo pela apresentação de recurso.

Neste passo, poderia indicá-la a aventada não entrega dos documentos e elementos que lastrearam o lançamento; no entanto, compulsando os autos, verifico que houve ciência de todos os termos e demonstrativos lavrados e apensados ao processo, inclusive, no próprio auto de infração e termo de encerramento, onde o contribuinte apõe assinatura confirmando que tomou ciência de sua lavratura e de todos os seus anexos, bem assim, recebeu, em devolução, todos os livros e documentos de sua titularidade utilizados no trabalho fiscal, pelo que se refuta tal argumento.

Outrossim, considero inócua a prescrição ventilada, ainda que transcorridos mais de 08 (oito) anos entre a decisão recorrida e sua ciência válida.

Com efeito, o início da contagem do prazo prescricional tem como pressuposto a definitividade da constituição do crédito tributário, o que, em havendo discussão administrativa, se corporifica com a prolação de decisão administrativa irreformável. No caso dos autos, o litígio administrativo ainda não se findou, de tal sorte que sequer iniciou o prazo do art. 174 do Código Tributário Nacional.

De outra banda, este conselho administrativo não admite a ocorrência de prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário, conforme verbete da



súmula CARF nº 11: “*não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*”.

No que tange à defendida necessidade de anulação da decisão recorrida, com a devolução dos autos para diligência, também não a vejo procedente, eis que não houve qualquer *error in procedendo* a justificar sua anulação.

As autoridades julgadores de primeira instância não vislumbraram qualquer cerceamento no direito de defesa do contribuinte a legitimar a realização de diligência, conclusão esta devidamente fundamentada.

Quanto ao mérito, concluo pela parcial procedência da sustentação do recorrente, à vista do que decidido no processo administrativo 10480.005878/97/17, a qual peço vênha para colacionar o excerto, na parte que interessa a este julgado:

“Do Mérito

2.1. OMISSÃO DE RECEITAS - NÃO ESCRITURAÇÃO DE COMPRAS.

Alega, a impugnante, que a suposta verificação da falta de escrituração de notas fiscais de compras não caracteriza a omissão de receita, mas que, caso houvesse sido apurado o momento da venda das ditas mercadorias estaria evidenciada a citada omissão, pois, só assim, teria ocorrido o aspecto temporal do fato gerador.

E, mais ainda, que a apresentação das provas cabe a quem acusa. Acrescenta que os documentos acostados aos autos não provam a irregularidade a ela atribuída, pois não comprovam o recebimento das mercadorias nem o pagamento efetuado por ela, sendo ilegal exigência de prova negativa (prova de que não comprou a mercadoria) .

Por fim, tece alguns comentários sobre o princípio da verdade material e exhibe alguns exemplos tirados das provas apresentadas pela fiscalização para demonstrar a insegurança das informações ali contidas.

Examinando-se o processo, constata-se que o lançamento emergiu do fato de terem sido identificadas notas fiscais de compra de mercadorias não escrituradas pela impugnante em seu livro de Entradas.

Para fundamentar a autuação, a fiscalização recorreu a informações prestadas pelos fornecedores, advindas de suas contabilidades (notas fiscais e documentos de liquidação de duplicatas – fls. 150/158). A listagem indicando as notas fiscais não escrituradas encontra-se às fls. 98/99.

Em síntese, o fundamento da autuação é que o não registro das notas fiscais enseja o pagamento das

mesmas com numerário que não passou pela escrita contábil e fiscal da contribuinte.

Esclareça-se que a omissão de receitas a partir da constatação, na escrituração comercial, de falta de registro de aquisições já quitadas, somente veio a ser concebida como presunção (legal), da mesma forma que o saldo credor de caixa e o passivo fictício (art. 180 do RIR/80), com a edição do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1994), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, que em seu art. 228, § único, assim dispôs:

“Art. 228 – O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).

Parágrafo único - Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviço prestados por terceiros, já quitados;

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.”

Referido dispositivo foi introduzido no regulamento acima citado, sendo que a previsão legal se deu com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, publicada no D.O.U de 30/12/1996, produzindo efeitos financeiros a partir de 01/01/1997, com a qual se tornou inequívoca a presunção legal de omissão de receitas com base em omissão de compras, tendo em vista o disposto no seu art.40, verbis:

“Art. 40 - A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

(...)

“Art. 87 – Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997.”

Essas presunções, chamadas legais, ou também presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (juris et jure) e relativas (juris tantum). Denomina-se presunção juris et jure aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é juris tantum quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada por ela pode ser elidida pela prova de sua irrerealidade.

Luiz Henrique Barros de Arruda, em seu Manual de Processo Administrativo Fiscal, 2ª Edição, abril

de 1994, Editora Resenha Tributária, pág. 30, transcreve ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira (Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ – 1979 – Pág. 806), que assim analisa esse assunto:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

Acrescente-se as lições de Paulo Celso Bergstrom Bonilha, quando analisa as presunções no Direito Tributário, in “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Editora LTr, 1992, pág. 115:

*“Ao comentar o tema do ônus da prova em matéria tributária, LUCIEN MEHL refere-se ao papel importante que desempenha a presunção legal editada pelo legislador com o intuito de deslocar o ônus da prova para o contribuinte, dizendo: ‘Além do mais e não obstante as regras gerais, a vontade de lutar contra fraude fiscal conduz o legislador a editar **presunções legais**, que não podem ser evitadas a não ser que o contribuinte produza prova em contrário...e a deixar a carga da prova para o contribuinte lançado de ofício, em consequência de sua negligência ou de irregularidades graves’.”*

Vê-se, pois, que as presunções legais estabelecem como verdade os fatos presumidos, até prova em contrário (“juris tantum”) e, em consequência, transferem ao contribuinte o ônus de elidir a imputação.

Com efeito, a falta de escrituração de compras nem sempre caracteriza omissão de receitas, pois o pagamento pode não ter ocorrido no período considerado ou pode o pagamento não ter sido feito em momento algum (calote!). Daí, a necessidade, mesmo a partir de 1994, de o Fisco identificar, além da falta de registro das notas fiscais, os pagamentos correspondentes às compras (obrigações já quitadas).

Em se tratando de presunção simples, a omissão de receita por não escrituração de compras, anteriormente a 1994, requer dois tipos de provas para determinar a validade do nexo lógico entre o fato indiciário e o fato a ser provado. A primeira, de que a autuada recebeu as mercadorias e as pagou; e, a segunda, de que, em data anterior, houve vendas não registradas, as quais deram suporte ao pagamento das compras não registradas.

Não obstante as peças juntadas aos autos nos levem a supor uma possível omissão de receitas, já que, por procedimento de circularização, a fiscalização obteve

junto a alguns fornecedores documentos indicando que compras foram realizadas em nome da autuada e de que pagamentos foram efetuados, sem provas de quem os efetivou, por outro lado, para caracterizar a omissão, deveriam existir provas concretas e suficientes para se afirmar, categoricamente, que a empresa recebeu as compras e que saíram da empresa (de suas fontes) os recursos para os pagamentos.

As ementas de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais corroboravam esse entendimento:

“OMISSÃO DE COMPRAS – Após o advento do Código Tributário Nacional que consagra o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, a tributação com base em presunção só é cabível quando prevista em lei. Eventuais indícios de desvios de receitas devem ser investigados pela fiscalização para comprovarem ou não a ocorrência da irregularidade. (Ac. CC 101-80.082/90 – 19/09/90)”

“OMISSÃO DE COMPRAS – A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação. A omissão de compras é mero indício que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscalizadora. (Ac. CSRF/01 – 1.409/92 – DO 19/01/95)”

Não é demais ressaltar que, em não se tratando de presunção legal, como é o caso em questão, 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.

Neste ínterim, adentra-se no campo do ônus probatório na relação jurídico-tributária, fruto dos princípios da verdade material e de garantia da ampla defesa que balizam o PAF e de preceito do CPC (art. 333), ao qual se aplica subsidiariamente.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Esta formulação foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída tanto ao autor do procedimento, a autoridade fiscal (como disposto na parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos

os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”), quanto ao contribuinte que contesta o lançamento.

Logo, prevalece, sempre, no processo administrativo-tributário, a máxima ônus probandi incumbit ei qui dicit. Portanto, aquele que argúi direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo ou o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Acerca do ônus probatório no processo administrativo-tributário, portanto, é importante concluir que ele incumbe a quem tem interesse em provar o seu direito.

Por esta razão, a Fazenda Pública não pode considerar ocorrido um fato descrito abstratamente na hipótese de incidência sem a sua efetiva verificação, valendo-se de mera presunção de seu agente, a menos que esta presunção esteja prevista em lei.

Dessa forma, não se estando diante de prova material robusta e suficiente para demonstrar a omissão de receitas por compras não escrituradas, voto por considerar improcedente a parte do lançamento a que essa omissão se refere.

2.2. OMISSÃO DE RECEITAS – REVENDA DE MERCADORIAS.

Quanto à omissão de receitas por revenda de mercadorias, a contribuinte não concorda, principalmente, com as provas apresentadas pelo Fisco que demonstram a omissão, por se referirem a dados apurados fora da empresa.

Como se sabe, esses dados foram extraídos do relatório de Movimento Econômico (Perfil do Contribuinte), emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco – Departamento da Receita Tributária (fls. 95/97).

Alega que a quantificação da receita pelo Estado e pela Receita Federal obedece a critérios de apuração diferentes, e, ainda, que nele consta a existência de GIAM com erro, nos meses de março e dezembro, não servindo para ser utilizado como meio de prova.

Cita, a respeito de informações tomadas do fisco estadual, os Acórdãos CSRF/01-1.399/92 e 1.401/92.

Faz-se, então, necessário, já que se trata de documentação exigida pela legislação estadual, tecer alguns comentários acerca dos elementos ali existentes e da origem dos supracitados documentos.

A Guia de Informação e Apuração do ICMS (Mensal/Anual) – GIAM, está estabelecida no art. 233 do



Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, Decreto 14.876/91 e alterações, que assim dispõe:

“Art. 233. A Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIAM será apresentada por contribuinte inscrito no CACEPE, nos prazos e nas condições previstas em portaria do Secretário da Fazenda.

§ 1º A GIAM deverá conter o valor das operações e prestações lançadas no Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, bem como a apuração do imposto e a discriminação dos respectivos valores.

§ 2º (...)” (g.n)

Conforme se observa, os dados da GIAM são apresentados ao Fisco estadual pela própria empresa e se referem às operações e prestações lançadas pelo contribuinte no livro Registro de Apuração de ICMS – RAICMS, disposto no art. 273 deste mesmo regulamento:

“Art. 273. O livro Registro de Apuração do ICMS - modelo 9 destina-se a registrar, conforme o período fiscal do contribuinte, de acordo com o modelo, os totais dos valores contábeis e dos valores fiscais relativos ao ICMS, das operações de entradas e saídas, extraídos dos livros próprios e agrupados segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações.” (g.n.)

Já o supracitado livro RAICMS contem as operações de entradas e saídas, extraídas dos livros próprios, denominados Registro de Entradas (arts. 260 a 262 do Regulamento do ICMS/PE) e Registro de Saídas (arts. 263 a 264).

Conclui-se dos supracitados artigos o fato desses livros destinarem-se à escrituração de documentos fiscais relativos a operações ou prestações de aquisição (Registro de Entradas), a qualquer título, ou de saída de mercadorias (Registro de Saídas), próprias ou de terceiros, também a qualquer título, efetuadas pelo estabelecimento.

De suma importância é que, conforme dispõe o art. 264, no livro Registro de Saídas são também registradas operações de saídas de mercadorias que não constituem o faturamento da empresa, tais como simples transferência para outro estabelecimento da mesma empresa (depósito), venda (baixa) de ativo permanente, devoluções de compras etc., e que comporão, por consequência, os registros do livro RAICMS.

Ocorre primeiramente que o relatório Perfil do Contribuinte – Movimento Econômico (fls. 96/97), elemento base para determinação da omissão de receitas sobre a revenda de mercadorias, é elaborado alicerçado nas GIAM apresentadas pelo contribuinte, conforme se depreende do próprio exame do relatório (mês de agosto: GIAM não apresentada => não existem dados sobre o movimento econômico do contribuinte). Nesse relatório são indicadas as saídas, não se especificando se da própria empresa ou de

terceiros e/ou a que título, podendo compor ou não o faturamento da empresa, o que nos afasta a certeza dos valores ali presentes e, conseqüentemente, nos põe em dúvida sobre a determinação do montante do tributo devido, conseqüência da infração apurada.

Mais, ainda, conforme alegado pela impugnante, o relatório traz em seu bojo o indicativo de "GIAM COM ERRO", em dois meses, não especificando a que se referem, se aos valores apresentados ou referentes a outros itens, o que nos afasta, também, da certeza sobre os valores ali presentes e a concreção da prova apresentada.

Tais dúvidas sobre os valores apurados poderiam ter sido sanadas, bastando que, para se evidenciar o cometimento da infração, a fiscalização tivesse trazido aos autos a documentação na qual se fundamentou a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco para elaboração do relatório "Perfil do Contribuinte – Movimento Econômico" (fls. 96/97), restando comprovado que tais valores corresponderam às vendas efetuadas pela autuada. Ditas provas, base para o relatório apresentado, foram requeridas no 3º (terceiro) pedido de diligência (fls. 365/377).

Ressalte-se que a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, em atendimento ao supracitado pleito, informou não ter havido condições de satisfazê-lo, uma vez que, depois de minuciosa busca em seu Arquivo Geral, não localizou os documentos solicitados.

É importante deixar patente que embora seja lícito à fiscalização federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento, conforme disposto no art. 332 do CPC e, até porque, tal cooperação entre os entes tributantes está prevista em lei, nos termos do artigo 199 do CTN, e, ainda mais, amparada expressamente pelo art. art. 223 do RIR/1994, o Procedimento Administrativo Fiscal – PAF, é regido pelo já citado princípio da verdade material, princípio, este, consubstanciado no art. 9º do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993.

Conforme se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito", sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e constitucionalmente assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do artigo 5.º) de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pelo fisco para embasar o lançamento. (g.n.)

Destarte, traz-se a lume a conceituação do vocábulo PROVA, constante do livro Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva - Vol. IV – 12ª edição – Editora Forense.

Prova, por definição, é a "demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta".

Este também conceitua prova documental como sendo a prova que se estrutura por documento, papel escrito, onde o fato alegado se mostra materializado. Prossegue, discorrendo que a prova documental pode ser argüida de falsa. Neste caso, devendo ser mostrada a falsidade, para que anule seu valor probatório.

Nesse interim, o direito processual brasileiro adotou, em termos de prova, um sistema bastante aberto fundado em pouquíssimas restrições à atividade probatória (art. 332 do Código de processo Civil – CPC)

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa."(g.n.)

Deste modo, pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, ou seja, pode-se demonstrar a veracidade de uma dada alegação tanto por meio de uma prova direta (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de provas indiretas (indícios, presunções legais – absolutas ou relativas -, ficções legais, etc.), não havendo hierarquia entre os mesmos.

Esta ampla abertura à produção de provas homenageia o princípio do livre convencimento do julgador, insculpido no artigo 131 do CPC (tal princípio também consta do Decreto n.º 70.235/1972, em seu artigo 29):

Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

No entanto, como já ressaltado anteriormente, decorrência da máxima ônus probandi incumbit ei qui dicit, em não se tratando de presunção legal, como é o caso em questão, o enquadramento e caracterização da relação como jurídico-tributária exige prova irrefutável de que os fatos apurados transmudaram-se efetivamente em fatos geradores de tributos pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei.

Assim sendo, em consonância com os princípios balizadores do PAF da verdade material e de garantia da ampla defesa, exige-se da autoridade lançadora a apresentação de provas, que traduzam por completo o fundamento do lançamento (art. 142 do CTN).

Ocorre que, no presente processo, como comprova o teor da última diligência requerida, as provas apresentadas não traduzem por completo o fundamento do lançamento como requer o art. 142 do CTN. A configuração da omissão, conforme disposição de nossa legislação, deve apoiar-se em dados concretos e objetivos (prova material robusta e suficiente) que nos convença completamente sobre o fato apurado.

Ressalte-se que em nenhum momento descartou-se a possibilidade de existência das omissões apuradas. As peças juntadas aos autos nos levam a supor ter havido omissão. Apontam um indício, mas não caracterizam a infração nem o seu montante.

Também, é de se esclarecer que, por força dos já citados princípios da verdade material e de garantia da ampla defesa somados ao da legalidade objetiva que também rege o PAF, requer-se do julgador tributário em seus julgamentos, uma motivação completa e minudente, o que implica na obrigatoriedade de consideração das provas apresentadas, suficientes a formar livremente a sua convicção.

Portanto, como os fatos aqui apresentados demonstram que não se está diante de prova material robusta e suficiente para demonstrar a omissão, muito menos o seu quantum, voto por considerar improcedente a parte do lançamento a que se refere essa omissão.” (realçado)

Como se destaca da decisão infra, por sinal muito bem alinhavada e fundamentada, não é possível manter a parcela relativa às receitas presumivelmente omitidas, a partir da omissão de compras, eis que, tanto lá, como cá, não houve a prova do efetivo ingresso dos recebimentos, como exigia a legislação do imposto de renda à época vigente.

Esta situação abarca parte do faturamento do exercício 1993, conforme planilha demonstrativa de apuração (fls. 37/39).

No que diz respeito à utilização de dados provenientes da Secretaria de Estado da Fazenda de Pernambuco, também padece do mesmo vício que o apontado na decisão proferida no processo 10480.005878/97-17, porquanto, como deduzido naquele *decisum*, os dados constantes do extrato enviado por aquele órgão estadual refletem a integralidade das entradas e saídas do contribuinte, sem qualquer indicação específica do movimento de vendas realizadas, portanto, englobando transferências, devoluções de compras e vendas, outras saídas não especificadas, enfim, uma série de outros movimentos que não configuram base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Por seu turno, a falta de recolhimento da exação apurada através dos dados informados nas declarações de IRPJ regularmente apresentadas e da escrituração do livro registro de saídas e correspondentes notas fiscais de saídas é procedente, eis que, a par de não contestadas pelo contribuinte, são informações prestadas por ele próprio, no cumprimento de suas obrigações acessórias e não foram objeto de qualquer retificação.

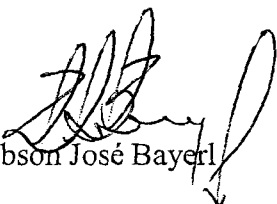
Note-se que, distintamente das omissões de vendas presumidas a partir das omissões de compras, não há que se falar aqui em prova do recebimento para sua configuração, bastando a prova de que houve a venda, o que se perfaz pelas notas fiscais emitidas e escrituradas.

O imposto de renda tem como aspecto material de sua regra matriz de incidência, como aduz o seu próprio título, o auferimento de renda, daí a exigência da prova de seu recebimento, enquanto que o critério material da Cofins é o faturamento, isto é, a receita de vendas, ainda que não liquidadas pelos adquirentes, não compondo o seu recebimento, portanto, a relação jurídica originária da obrigação tributária.

Por pertinente, registro que o lançamento de Cofins lastreado na pretensa omissão de receitas a partir da apuração do imposto de renda pessoa jurídica, no caso vertente, torna inarredável a imbricação da legislação deste tributo com aquele, de forma que não é possível examinar o procedimento apenas à luz das normas de regência da contribuição social em comento.

Já os lançamentos embasados nas declarações de imposto de renda, nos livros registro de saídas e notas fiscais de saídas, a meu sentir, encontram-se em perfeita consonância com os parâmetros probatórios exigíveis para este tipo de tributo.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso e excluir do lançamento os fatos geradores estribados nas omissões de vendas, apuradas a partir de supostas omissões de compras, e das informações de movimentação de ICMS fornecidos pela Secretaria Estadual da Fazenda de Pernambuco, mantidas as demais causas de autuação.


Robson José Bayerl

