



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10630-000.775/92-81

LADS\

Sessão de 11 de janeiro de 1995

ACORDÃO NR. 101-87.768

RECURSO NR.: 106.882 - IRPJ EXS: 1987 a 1990

RECORRENTE : DEPOSITO IGUATINGA LTDA.

RECORRIDA : DRF EM GOVERNADOR VALADARES - MG.

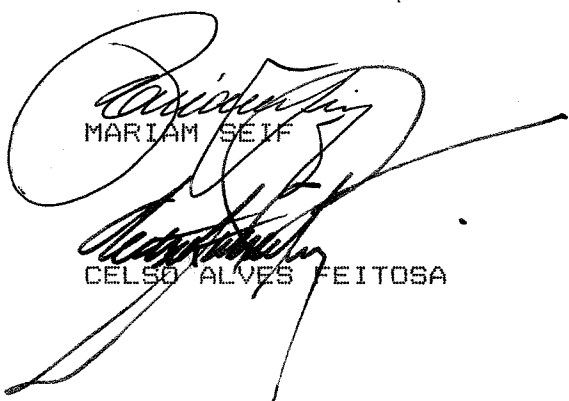
Omissão de Receitas - O lançamento, com fundamento em depósitos bancários, é de ser afastado, considerado ainda o disposto no art. 9o., do Decreto nr. 2.471/88.

Arbitramento - Correto o procedimento do Fisco quando demonstrado que o contribuinte não tinha livro diário escriturado, em igual situação o livro de inventário, além de ter deixado de fazer, nos autos, a prova de que possuía planilhados os seus lançamentos decorrentes.

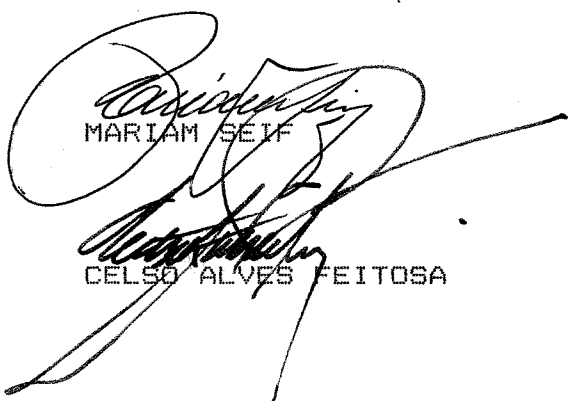
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DEPOSITO IGUATINGA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 4.201.325,69, Cz\$ 16.554.665,23 e Cz\$ 42.046.327,62, nos exercícios de 1987, 1988 e 1989, respectivamente (padrão monetário à época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 11 de janeiro de 1995


MARIAM SEIF


- PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nr. 10630-000.775/92-81

Acórdão nr. 101-87.768

VISTO EM

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FA

SESSÃO DE:

20 OUT 1995

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

PROCESSO Nº 10630/000.775/92-81

RECURSO Nº: 106.882

ACÓRDÃO Nº: 101-87.768

RECORRENTE: DEPÓSITO IGUATINGA LTDA.

RELATÓRIO

Foi o Recorrente autuado sob a acusação de omissão de receita, verificada ante a existência de depósitos bancários contabilizados na escrita do Recorrente, que não teriam sido comprovados, razão pela qual o lucro foi arbitrado com base na receita bruta total declarada, haja vista a ausência de escrituração contábil-fiscal, conforme auto de infração constante em fls. 203/210.

Os artigos indicados no auto de infração são:

a) quanto à omissão de receitas: artigos 154, 157, 173, 181, 387, inciso II, e 676, inciso III, do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e,

b) quanto ao arbitramento: artigos 157, 160, § 1º, 160, incisos I e II e § 1º, 162, parágrafo único, 165 e 339 a 402 do Decreto 85.450/80 e Portaria MF 22/79 e PN 68/79. Indicam ainda os fiscais autuantes, capitulação legal complementar, conforme se verifica em fls. 205.

A fls. 213/215, em prazo prorrogado pelo disposto no art. 6º, inciso I, do Dec. nº 70.235/72, apresenta o Recorrente a sua impugnação, onde alega, em breve síntese, que:



a) foram apresentados todos os livros fiscais exigidos, exceção ao Livro Diário nº 03;

b) a omissão de receitas adviria de transferências entre os vários bancos com os quais o Recorrente mantinha relacionamento;

c) não haviam sido consideradas, para efeito de autuação, "... as transferências, as devoluções de cheques e as trocas de cheques;" e, finalmente,

d) quanto ao Livro Diário nº 03, era necessário copiografar algumas matrizes.

Coleciona ainda, o Recorrente, aos autos, decisões deste 1º Conselho de Contribuintes, as quais versam sobre lançamentos que tem por base extratos bancários.

Termina o Recorrente, pleiteando o cancelamento dos autos de infração, principal e reflexos.

O Fisco se manifesta a fls. 248/249, pela manutenção da exigência, nos termos da legislação que indicou, refutando as afirmações do ora Recorrente, para tanto, discorrendo, em síntese, que:

a) em preliminar, que a impugnação ofertada pelo ora Recorrente seria intempestiva, haja vista o transcurso de 32 (trinta e dois) dias entre a ciência do auto e a protocolização da impugnação;

b) o auto de infração não foi lavrado única e exclusivamente em razão da verificação de depósitos bancários, mas sim, em razão de levantamento de todos os "... recebimentos escriturados e demais documentos comprobatórios de ingresso de numerários fornecidos à empresa, que ensejariam os depósitos bancários, espelhados nos referidos extratos";

c) haviam sido anulados os possíveis efeitos negativos, de eventuais redepositos, dos cheques devolvidos do Recorrente;

d) quanto as alegadas transferências entre as instituições bancárias, as mesmas não restaram provadas; e, finalmente,

e) quanto ao arbitramento do lucro auferido no ano-base de 1989, este decorreu da não apresentação da escrituração contábil dentro do prazo regular.

A decisão recorrida de fls. 250/254, seguindo a autuação e posterior manifestação do Fisco, repelindo a matéria deduzida em preliminar, assim se justifica para manter a tributação:

"EMENTA

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURIDICAS

LUCRO REAL - DEPÓSITOS BANCARIOS (ART. 181 RIR/80)

Aos depósitos bancários contabilizados na escrita do contribuinte e não comprovados quanto à sua origem não se aplica o disposto no artigo 9º inciso VII do Decreto-Lei 2.471/88

LUCRO REAL - ESCRITURAÇÃO (art. 157 parágrafo 1º, 167 e 174 parágrafo 1º do RIR/80)

O contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real deve manter escrita com observância das leis comerciais e fiscais, e ainda registrar todas as suas operações e resultados, em idioma e moeda nacionais com individualização e clareza, por ordem de dia, mês e ano, sob pena da escrita não lhe fazer prova se os fatos nela não estiverem devidamente registrados e comprovados com documentos hábeis coincidentes em datas e valores.

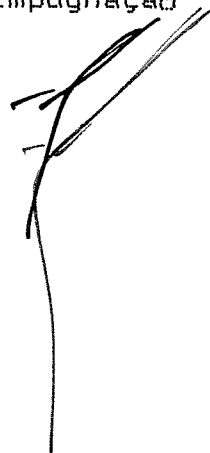
LUCRO REAL - ARBITRAMENTO (art. 399, inc. I do RIR/80)

A falta de escrituração do Livro Diário ou do Registro de Inventário justifica o arbitramento do lucro tributável por falta de elementos seguros para se determinar o lucro real.

LANÇAMENTO PROCEDENTE
..."

Intimado o Recorrente em 22 de setembro de 1993 (fls. 258 verso), interpôs, em 22 de outubro do mesmo ano, o recurso ordinário de fls. 259/262, apenas reproduzindo os argumentos dispendidos quando da impugnação ao auto de infração.

É o relatório



Processo : n. 10630/000.775/92-81
Recurso : n. 106.882
Acórdão : n. 101-87.768

Voto.

Entendo que , embora constituindo um critério capaz de demonstrar indício de irregularidade, a ação fiscal detectada nos autos, quanto aos depósitos bancários, foi incompleta:

Como infringidos foram dados os artigos 154,157, 173, 176, 181 e 387, II, do RIR/80.

É sabido que os artigos indicados envolvem as operações ocultadas da contabilidade, enquanto o penúltimo, a presunção para a exigência.

Como consta do artigo 181, a presunção não está só no indício, mas sim na prova, através dele, da efetiva omissão. No caso dos autos seria de se indagar se a simples soma de depósitos bancários, somados tão só os depósitos, com algumas exclusões, constituiria método válido para segurar o reclamado?

O regime adotado pela Recorrente de declaração de rendimentos, de acordo com o lucro real, é determinado não só pela lei fiscal, como pela comercial (art. 6. p.4., do Dl. 1598/77 e e 177 da Lei 6.404/76), onde se estabelece o regime de competência, isto é, com relevância dos fatos jurídicos sobre os fatos puramente financeiros, de acordo ainda com o PN. 34/81.

O critério adotado pelo Fisco, para o caso em exame, se aproxima muito dos utilizados para a verificação de apuração pelo regime de caixa, a meu ver imprestáveis para o caso.

Como já dito, tal procedimento poderia se constituir em mero indício, incapaz de por si só justificar a tributação. Neste ponto cabem algumas ponderações, para justificar o meu entendimento:

Preliminarmente, faz-se necessário projetar os específicos parâmetros distintivos entre **PRESUNÇÕES, FICÇÕES e INDÍCIOS** no Direito Tributário.

O confronto da presunção e da ficção aponta, em geral, à diferença entre as duas figuras quanto à sua relação com a verdade do direito.

Excluídas as presunções "*hominis*" e as ficções dogmáticas e as jurisprudenciais, pode-se, em primeiro plano, aferir as seguintes diferenças.

A presunção exprime dedução, a conclusão ou a consequência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso ("*in Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva - Forense 4ª ed. 1975, p. 1215*").

Processo nº 10630/000.775/92-81º

Acórdão nº 101-87.768

A presunção legal baseia-se na verossimilhança, na aparência da verdade, o que leva à idéia de probabilidade, de certeza do fato desconhecido, o que não afasta a dúvida. Dessarte, em certos casos, a lei, em cautelosa indução, pode extrair, de fato conhecido, ilações de ser verossímil, aparentemente verdadeiro e provável o fato desconhecido. Entretanto, mesmo sendo elevado o grau de probabilidade da conclusão tida como certa do fato desconhecido, que a liga às pretendidas conseqüências jurídicas, na esteira do escopo colimado, há risco iminente do erro, pois inexistente liquidez, certeza e irrefutabilidade daquela antecipação do juízo de valor sobre a realidade não conhecida.

E o legislador que formula a ilação a ser tirada do fato conhecido, e são identificáveis nos diplomas legais pelos vocábulos "presunções", "considera-se", "entende-se", ou ainda, de afirmações que tenham esse sentido. O legislador, expressa ou implicitamente, estabelece quais são as presunções absolutas e quais as relativas, mas, de qualquer forma, caberá sempre ao intérprete distinguí-las. Não são meios de prova, mas conceitos ligados ao ônus da prova.

A presunção legal absoluta é a que, por expressa determinação da lei, não admite prova em contrário, nem que se lhes possa impugnar.

A presunção legal relativa, ou simples, ou condicional, é a que se tem por verdade, até que se prove o contrário. Sua principal característica é reverter o ônus da prova, que de regra caberia ao autor, mas que passa ao réu.

As presunções legais intermediárias são as que se colocam entre as absolutas e as relativas e que, sem excluir completamente a prova em contrário, só a admite em condições especialmente determinadas.

No plano do direito tributário, como ponto de partida, basta analisar o emprego da presunção de acordo com o disposto no artigo 110 do CTN.

Quanto aos indícios, há quem os identifique com a presunção, sendo o indício o fato conhecido e a presunção seu efeito. Porém, em nossa ótica, os indícios são circunstâncias e acontecimentos que, sem fazer parte do fato a julgar, permitem um raciocínio sobre um acontecimento que provavelmente pertence ao fato. Entretanto, raras vezes é possível um raciocínio seguro, e o intérprete é obrigado a se contentar com uma determinada suposição, a qual mesmo tendo uma probabilidade muito alta, que freqüentemente só é alcançada através da concorrência de vários outros fatores, ou até indícios, não deixa de ser, simplesmente, probabilidade, cuja natureza não é, e nem sempre conduz,



Processo nº 10630/000.775/92-81

Acórdão nº 101-87.768

embora veemente, a uma) certeza indubitável, no plano objetivo, cingindo-se à possibilidade de poder criar no julgador a certeza subjetiva, embasada na sua convicção, com base em seu discernimento, experiência e ponderação, nem sempre real, legal, legítima.

No campo do direito tributário, o uso da probabilidade, ou seja, o recurso às presunções legais, objetiva conhecer a riqueza oculta, reprimindo-se a sonegação.

Entretanto, como as presunções oferecem o problema, por vezes insolúvel, de atender antes probabilidades do que a verdade, não oferecem a precisão desejada, correndo-se, quase sempre, o risco de transformá-las antes em meio técnico de arrecadação, sem resolver o problema de justiça tributária, fortalecendo o poder fiscal em detrimento do contribuinte que suporta o ENCARGO DA PRESUNÇÃO.

O princípio da tipicidade cerrada impõe, consoante determina a Carta Magna, ao legislador a exigência de definir de maneira rigorosa e exaustiva os elementos essenciais do tipo tributário.

Sendo o sentido de seu repertório interpretativo inextensível (art. 97, I, II, III e IV - CTN), seus elementos essenciais para a configuração da obrigação tributária principal são reservados exclusivamente à lei (Art. 153, parágrafo 2º, Art. 19, I e Art. 18, parágrafo 1º, todos da CF/67 - EC 1/69 e Art. 150, I, 165, parágrafo 2º da CF/88). A exigência dessa tipificação pré-moldada, por comando constitucional, objetivando a certeza e segurança jurídicas, visam, teleologicamente, assegurar ao contribuinte a realização da justiça material, respaldada em outros princípios constitucionais, como os da igualdade, generalidade, uniformidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco etc., que faz com que consideremos a presunção legal absoluta, incompatível para criar ou aumentar tributos, pois colide frontalmente com o princípio da tipicidade lastreado na máxima certeza em relação ao fato hipótese, que uma vez materializado, ensejará o nascimento da obrigação tributária. Por verdadeiro, a comodidade do legislador e do intérprete, e mesmo o justo motivo de natureza objetiva de combater a sonegação não justificam a ruptura do princípio da tipicidade, que surge como limite dessa presunção.

Dessarte, ainda que se conclua que a presunção relativa examinada, quanto à existência do fato gerador, deva ser avaliada com rigor científico, posto que uma aparente figura de omissão de receita, pode, na verdade, estar respaldada em outras probabilidades, perfeitamente válidas.



No caso em exame sequer vislumbro presunção, mas tão só indício, incapaz de estabelecer que o movimento de contas bancárias, por si, sem considerações outras, possa ser tomada como fato gerador do imposto de renda por omissão de receita.

Outro ponto a considerar diz respeito ao fato de que não há como classificar a ação do Fisco como não tendo sido embasada em depósitos bancários.

Assim aplicável ao caso o disposto no inciso VII, do artigo 90, do Decreto nº 2.471/88, quanto aos exercícios reclamados de 1987 a 1989.

Dou pois, ao item primeiro do auto de infração, integral provimento.

Quanto ao segundo item do auto de infração, mantenho a tributação, vez que dos autos não consta a prova das afirmações da Recorrente de que teria colocado à disposição do Fisco os elementos de sua escrita contábil, referente ao ano base de 1989, exercício de 1990. Mesmo agora, passados vários anos, não cuidou a Recorrente de fazer a prova que lhe incumbia.

É parcial, portanto, o recurso, para afastar da tributação os valores de: Cz\$ 4.201.325,69; Cz\$ 16.554.665,23 e Cz\$ 42.046.327,62, nos exercícios de 1987; 1988; e 1989, respectivamente.


Celso Alves Feitosa

