



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Recurso nº : 128.200
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Ex(s): 1996
Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG
Recorrida : DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 18 de abril de 2002
Acórdão nº : 103-20.903

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Inicialmente cabe à autoridade fiscal, 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 apresentar prova em contrário, por meio de elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem assim que sejam suficientes para elidir a imputação da irregularidade apontada. Ao julgador administrativo-tributário, somente cabe complementar e ir em busca de provas para formar o seu livre convencimento, não lhe competindo suprir elementos que deveriam ser trazidos aos autos pelas partes do processo.

ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - Compete ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária comprovar a existência de equívoco nas informações constantes da declaração de rendimentos, bem assim que do erro não resultou alteração da base de cálculo da CSLL que tenha implicado em prejuízo para o Fisco.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51

Acórdão nº : 103-20.903

FORMALIZADO EM: **24 MAI 2002**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ÉUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51

Acórdão nº : 103-20.903

Recurso nº : 128.200

Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG

RELATÓRIO

COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG, empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho de decisão proferida, às fls. 54/56, pela Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou procedente o lançamento objeto do Auto de Infração, às fls.01, contra ela lavrado, relativo à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, exercício 1996, ano-calendário de 1995.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fls. 02 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento de revisão *ex officio* efetuada na Declaração de Rendimentos apresentada, pela pessoa jurídica, para o Imposto sobre a Renda, através do qual a autoridade administrativa constatou, no ano-calendário de 1995, exercício de 1996, a existência de irregularidades relativas a:

1. Provisões não dedutíveis adicionadas na apuração da CSLL inferior ao valor adicionado na apuração do lucro real. Enquadramento legal: Lei nº 8.981/1995, art. 57, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 9.065/1995;
2. Compensação a maior da CSLL devida com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço/balancete de redução ou suspensão. Enquadramento legal: Lei nº 8.981/1995, art. 37, § 3º, d, e § 4º, combinado com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065/1995.

Por meio do Aviso de Recebimento (AR), às fls. 42, a contribuinte foi cientificada do lançamento.

Em sua defesa, às fls. 43/46, a empresa suscitou o cancelamento do lançamento apresentando os seguintes argumentos, sinteticamente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51

Acórdão nº : 103-20.903

1. Alega que a divergência apontada pela fiscalização, no valor de R\$ 8.463.138,89, decorreu da incorreta classificação de provisão de multas na linha 14 – ficha 11 – outras exclusões – da declaração de rendimentos apresentada;
2. Acrescenta que tal valor já foi tributado em virtude da modificação do procedimento, tendo em vista tratar-se de equívoco relativo à incorreta classificação de multas, a qual foi deduzida no montante excluído na linha 14 – ficha 11;
3. Reconhece a legitimidade da exigência relativa à diferença de R\$ 330.736,60 por ter havido erro de interpretação no tocante às conversões em UFIR, já tendo procedido o pagamento do respectivo crédito tributário;

Por meio da Decisão DRJ/BHE N° 1.073/2001, a autoridade julgadora a quo manteve integralmente o lançamento, consoante ementa a seguir transcrita:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
Ano-calendário: 1996

Ementa: PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Na demonstração do cálculo da contribuição social sobre o lucro deve ser adicionado o valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Consoante a R. Decisão, os motivos que fundamentaram o julgamento foram:

1. Que a defesa não conseguiu comprovar as suas alegações por meio da apresentação dos competentes registros em seus livros contábeis;
2. De acordo com a legislação tributária vigente, na demonstração do cálculo da CSLL, deverão ser adicionados os valores das provisões não dedutíveis na determinação do Lucro Real, consoante orientações do MAJUR/IRPJ de 1996, fls. 53.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

Às fls. 60 do processo, consta o Aviso de Recebimento (AR), por meio do qual se verifica que a contribuinte tomou ciência do teor da decisão proferida pela autoridade administrativo-julgadora a *quo*.

Inconformada, na data de 12/09/2001, consoante fls. 66/70 dos autos, a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho de Contribuintes, argüindo que:

1. O valor relativo à diferença de R\$ 8.463.138,89 corresponde à contabilização de provisão de multa referente à CSLL - Correção Monetária Complementar - CMC;
2. Que essa diferença encontrada pela fiscalização, entre a linha 02 da ficha 11 - Demonstração do Cálculo da Contribuição Social - em relação ao valor apurado na linha 22 - ficha 05 - Despesas Operacionais - coluna parcela não dedutível - ocorreu em virtude do lançamento da provisão de multa incidente sobre a CSLL - CMC - na linha 14 - ficha 11 - outras exclusões - de forma a permitir o agrupamento dos efeitos referente à correção monetária complementar em uma linha única;
3. Reitera que o valor não deixou de ser tributado em virtude da modificação de procedimento de classificação da ficha 11, por se tratar de um provisionamento de multa que foi deduzido no montante a ser excluído referente aos efeitos da depreciação/baixa da correção monetária complementar, anexando os documentos de fls. 71/74, para comprovar as suas alegações.

Em atendimento à exigência contida na MP nº 1.973-65 de 28/08/2000 a recorrente efetuou o depósito recursal, consoante fls.65 dos autos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do Recurso Voluntário, por tempestivo, e face o cumprimento da exigência relativa ao depósito recursal prevista na MP nº 1.973-65/2000.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar o Recurso Voluntário em confronto com a R. Decisão proferida em primeira instância, com os termos da exigência do crédito tributário e com o melhor direito aplicável à espécie, concluindo que se encontra *sub judice*, nessa instância, a discussão de questões probatórias, tendo em vista que a recorrente alega, em sua defesa, a existência de erro de fato no preenchimento da Declaração de Rendimentos por ela apresentada à Secretaria da Receita Federal.

Consoante o Recurso Voluntário, o qual ratifica os termos da impugnação apresentada perante a autoridade julgadora de primeira instância, do citado equívoco não restou diferença a ser exigida pelo Fisco tendo em vista que o valor deduzido indevidamente na apuração da base de cálculo da CSLL já foi devidamente tributado na respectiva declaração de rendimentos.

Preliminarmente, constata-se que inexistente qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse colegiado uma vez que a R. Decisão a *quo* encontra-se revestida 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. Igualmente, verifica-se que foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

Adentra-se, aqui, na discussão do ônus probatório na relação jurídico-tributária.

Ab initio, cumpre observar que os valores das operações, transações, custos, despesas etc. da pessoa jurídica que componham a base de cálculo dos tributos deverão ser devidamente comprovados pelos sujeitos passivos da relação jurídico-tributário quando solicitado pela autoridade fiscal.

Igualmente, quaisquer informações constantes nas Declarações de Rendimentos apresentadas, pelos sujeitos passivos, para a Administração Tributária, especialmente com relação aos dados relativos à apuração da base de cálculo dos tributos, no caso, a CSLL, deverão ser objeto de comprovação, não sendo suficientes para provar direitos ou a veracidade dos dados declarados, meras alegações ou simples registros contábeis. Pois, até esses, necessitam estar lastreados em provas documentais hábeis e idôneas, não cabendo à autoridade fiscal ou à autoridade administrativo-julgadora a necessidade de investigar e ir em busca de provas para desconstituir a imputação quando a própria recorrente não logrou infirmar a autuação, por meio de documentos irrefutáveis.

Para o enquadramento e caracterização de uma relação como jurídico-tributária, pelo Fisco, 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. Ao contrário, para que seja desconstituída uma relação jurídico-tributária, mister se faz que o sujeito passivo demonstre efetivamente o direito alegado, especialmente, quando ele próprio alegou que a irregularidade objeto de autuação decorreu de erro de fato no preenchimento da declaração de rendimentos apresentada para o Fisco, a qual, supostamente, não acarretou qualquer prejuízo para o Erário Público.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

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.

Acerca do dever/ônus probatório no processo administrativo-tributário, é importante concluir que ele incumbe a quem acusa ou tem interesse em provar o seu direito. Desse modo, salvo nos casos de presunções legais, ele recai inicialmente à autoridade administrativo-fiscal lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo. Contudo, quando a autoridade administrativa aponta, de forma irretocável, a existência de incorreta apuração da base de cálculo e o recolhimento a menor de tributo, incumbe ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, no exercício do contraditório e do seu amplo direito de defesa, apresentar provas em contrário, irrefutáveis e inequívocas, suficientes a elidir a imputação no sentido de desconstituir o lançamento de ofício e demonstrar, em seu favor, o desacerto da autuação.

Nesse sentido, já expressamos o seguinte 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 Allorio, para quem a prova da situação-base do tributo diz respeito ao Fisco e a **prova da inexistência ou circunstância impeditiva de tal situação ou, ainda, do fato extintivo da obrigação é intuitivo que compete ao contribuinte**

...
De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte.” (QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *O Lançamento Tributário Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 141-142):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

Acerca do ônus da prova, são magistrais as lições do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda, o qual entende que:

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

Assim, inclusive, o autorizam os arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/94.” (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.24).

É pertinente, também, a opinião do Dr. Luis Eduardo Schoueri:

“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.” (Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal “. In Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Dialética, vol 2, p. 81).

Ainda, sobre o ônus da prova, não se poderia deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier que assim expressa seu entendimento:

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

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervirem ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade." (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133),

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

Portanto, nesse momento, o ônus de provar o seu direito estava com a recorrente, configurando-se a hipótese como um dever imposto ao sujeito passivo da relação jurídico-tributário de infirmar a imputação da prática de infração à lei tributária.

Contudo, em nenhum momento do curso processual, apesar de invocar a existência de equívoco no preenchimento da Declaração de Rendimentos, do qual não teria resultado prejuízo para o Fisco, a recorrente logrou provar, de modo inequívoco, as suas alegações, quer no curso do procedimento de fiscalização quer perante a autoridade julgadora a quo, ou já na fase recursal perante esse colegiado. Por opção, a defesa preferiu limitar-se a aduzir, em seu favor, apenas, frágeis argumentos destituídos de qualquer respaldo fático ou legal. Em relação a tais alegações nada há que possa favorecer contribuinte.

Como se não bastasse tal verdade cristalina, está claro, através de acurado exame das peças processuais, que as autoridades fiscais lançadoras, realizaram um trabalho de construir os elementos que serviram de fundamento para o lançamento. Igualmente, a autoridade administrativo-julgadora, de forma bastante elucidativa e objetiva fez questão, inclusive, cuidou de elencar quais seriam os elementos probatórios que deviriam ter sido juntados aos autos para que a contribuinte conseguisse comprovar as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

sua alegações, bem assim prolatou a sua decisão de forma fundamentada justificando todas as razões que motivaram o seu julgamento. Nesse sentido, nada há a ser questionado quanto à realização do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Foram irretocáveis o procedimento fiscal e a motivação da R. Decisão *a quo*.

Na hipótese *sub judice*, a recorrente teve ampla oportunidade de demonstrar e comprovar o seu suposto. Inclusive, mesmo após a R. Decisão recorrida haver apontado, exaustivamente, quais os elementos documentais que poderiam ser apresentados como prova a favor da contribuinte, nem assim no Recurso Voluntário foi trazido qualquer elemento probatório suficiente a demonstrar e provar os argumentos aduzidos pela defesa no sentido de demonstrar o seu pretense direito.

No sentido de disciplinar o dever imposto aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária de provar as suas operações e transações, o Regulamento do Imposto sobre a Renda/1980 (matriz legal - Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 9º, e seu § 1º), expressamente reconhece o poder conferido à autoridade fiscal com vista à verificação do cumprimento das obrigações tributárias:

"Art. 174. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (Grifos não são do original)

Analisando-se os elementos acostados ao processo, constata-se, por conseguinte, que não assiste razão à recorrente com referência às razões trazidas à colação, tendo em vista, que ela não logrou apresentar quaisquer provas do suposto erro contido na sua Declaração de Rendimentos, não merecendo reparos a decisão de primeiro grau.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.002994/00 -51
Acórdão nº : 103-20.903

Por conseguinte, de acordo com a fundamentação acima exposta fica evidenciado que não há como subsistirem as razões trazidas, pela recorrente, pois, em nenhum momento do curso processual os elementos probantes conseguiram demonstrar, inequivocamente, o suposto erro, bem assim que o valor das provisões havia sido adicionado na apuração da base de cálculo da CSLL e não havia qualquer prejuízo para o Fisco.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, 18 de abril de 2002


MARY ELBE GOMES QUEIROZ