



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 10 de junho de 1991

ACORDÃO Nº 101-81.645

Recurso nº: 98.022 - IRPJ - Exercícios de 1984 e 1985

Recorrente: OAKLAND IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO (RJ).

Omissão de receita - contrariada a presunção por elementos constantes' do lançamento, instaurada a dúvida, deve ser afastada a tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes' autos de recurso interposto por OAKLAND IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 10 de junho de 1991

MARIAM SELF

- PRESIDENTE

CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 15 AGO 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL****PROCESSO Nº** 10768-012.937/87-61**RECURSO Nº:** 98.022**ACORDÃO Nº:** 101-81.645**RECORRENTE:** OAKLAND IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**R E L A T Ó R I O**

Foi a Recorrente autuada sob a acusação de ter nos exercícios de 1984 e 1985, omitido receitas, apuradas entre o confronto do apontado em seus livros fiscais e contábeis e o declarado à sua Locadora - DIX - ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA - base para o valor locativo.

No exercício de 1984 o valor reclamado foi de Cr\$ 279.197.630,00, isto é, a diferença entre Cr\$ 410.237.281,00 declarado à locadora e Cr\$ 131.039.651,00 apontado em seus livros fiscais e contábeis;

No exercício de 1985 o valor reclamado foi de Cr\$ 502.974.564,00, isto é, a diferença entre Cr\$ 985.526.638,00 declarado à locadora e Cr\$ 482.974.564,00 apontado em seus livros fiscais e contábeis;

Disse o Fisco a fls. 05, que as receitas registradas foram demonstradas no exame feito em livros de saídas, apuração de ICM e Diário nº 02, registrado no JUCERJ sob o nº 34.770.

Na impugnação reclamou a Recorrente do método utilizado, que teriam sido embasados em informações fictícias prestadas por terceiros, sem direito de contradição, o que constituía também cerceamento de defesa.

Acórdão nº 101-81.645

No mérito alegou que as informações prestadas à locadora visavam evitar rescisão contratual, visto que as constantes auditorias procedidas tinham por fim alertar as locatárias que outras empresas de maior volume de vendas podiam ocupar os espaços, propiciando retorno mais compensador. Por essa razão os valores indicados, nem sempre representavam a realidade.

Disse que o método utilizado pelo FISCO não representava prova, enquanto a negativa era impossível, sendo certo que só os seus livros tinham tal característica, os quais não tinham sido efetivamente tomados pelo FISCO. Por isso requereu diligências, elaborando quesitos (fls. 34), para verificação junto à locadora.

Em razão do pedido foi procedida a diligência, resultando o respondido a fls. 65/67, onde a locadora informou os totais de faturamentos pela Recorrente a ela indicados, mês a mês, com o destaque do aluguel mínimo mais o percentual, sendo que nos exercícios de 1984 e 1985, com exceção de 7 (sete) meses, em 24 (vinte e quatro), além do mínimo foi pago valor percentual.

O FISCO se manifestou a fls. 69, rechaçando as preliminares porque ausentes quaisquer dos pressupostos do artigo 59 do Decreto 70.235/72. No mérito afastou a argumentação da Recorrente, fazendo demonstração por amostragem do critério utilizado, enquanto que a diligência requerida e deferida eliminara qualquer dúvida, uma vez que esclarecia que os valores de faturamento haviam sido informados pela locatária, jamais questionados, resultando daí subsumir-se a ação fiscal ao disposto no artigo 174 do RIR/80.

O parecer da DIVITRI, em linhas gerais, adotou a manifestação fiscal, opinando pela manutenção do lançamento, enquanto a decisão recorrida rejeitou as preliminares, já que a ação fiscal tinha se valido de dados dos livros fiscais e contábeis da Recorrente e de terceiros com ela relacionados, ten

Acórdão nº 101-81.645

do adotado a manifestação de fls. 75/76. Afastadas as preliminares, no mérito mantido o lançamento.

Intimada a Recorrente em 24/07/90, em 21 de agosto de 1990 apresentou um extenso recurso voluntário (fls. 82 a 108), onde questiona o método utilizado pelo FISCO, negando um devido exame de seus livros e documentos, comprovado pelo fato de que, no exercício de 1985 a receita bruta declarada por ela fora de Cr\$ 668.746.082 e não de Cr\$ 482.552.074,00 (segundo os livros de saídas e apuração de ICM), para tanto bastando verificar o quadro 10, item 07 da declaração de rendimentos, enquanto pelo exame do item 13 do quadro 10, a receita líquida era de Cr\$ 547.327.076,00.

A situação importava então em reduzir a diferença do exercício de 1985 de Cr\$ 582.974.564,00 para Cr\$... 316.779.836,00.

Alegou ainda a mesma situação com respeito ao exercício de 1984, onde a receita bruta indicada na declaração de rendimentos era de Cr\$ 174.649.652,00 e não de 131.039.651,00 tomada pelo FISCO. Isto importava que a diferença de Cr\$... 279.197.630 passava para Cr\$ 235.587.629,00.

A multa exigida de 50% ao invés de 150%, segundo a Recorrente, era outro fato a demonstrar que embasado o lançamento em dados de terceiros e não em concreta sonegação.

Os fatos apontados, mais o dever do FISCO, como condição para um lançamento válido, consistente em minucioso exame de livros e documentos e verificação da exatidão dos rendimentos sujeitos ao imposto, levavam, segundo a Recorrente, à nulidade do lançamento, já que o ônus da prova não podia ser invertido, enquanto a presunção incabível em casos como o dos autos. Argumentou ainda quanto a natureza complexa do contrato de locação, afirmando que as informações de valores de faturamentos tinham por finalidade demonstrar situação de boa locatária, baseado em estimativa de vendas. Debateu-se com a diferença entre faturamento bruto e receita bruta de vendas, alegando acordo in-

Acórdão nº 101-81.645

formal entre ela e a locadora. Trouxe à colação conceitos esposados em diversos julgados do Conselho de Contribuintes, no sentido de que indícios não levavam à presunção.

Reclamou ainda diligência, como a única capaz de, após exame minucioso em livros e documentos da Recorrente, concluir pela sua capacidade de gerar as receitas imputadas. Voltou a apontar a divergência entre o eleito pelo FISCO como receitas bruta e o declarado na declaração de rendimentos.

Terminou a extenso e repetitivo recurso pleiteando compensação do prejuízo declarado no exercício de 1984, apresentando os cálculos, uma vez admitidas as diferença reconhecidas.

É o relatório.



Acórdão nº 101-81.645

V O T O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator:

Rechaço as preliminares. E que, conforme consta dos autos, examinou o Fisco os livros contábeis e fiscais da Recorrente, tanto assim que citou nºs. de páginas e registros. A diligência referida e realizada, por outro lado, definitivamente afastou qualquer dúvida que pudesse existir.

No mérito, em que pese o extenso recurso, penso que a conclusão a que me leva os autos, difere da tese de defesa, inobstante a conclusão final.

Examinando o que de concreto há no processo, verifico os seguintes pontos que entendo relevantes para o deslinde da questão:

fls. 07

"3.3 Aluguel - A Locatária pagará à Locadora, mensalmente, a partir de 01-06-81, a título de aluguel ...". Valor mínimo mensal reajustável" e "valor percentual";

3.3.1. O valor mínimo mensal reajustável, na forma da cláusula subsequente, corresponderá ao equivalente em cruzeiros aos valores abaixo transcritos em ORTNs;

3.3.4. O valor percentual referido no item 3.3 será de 7,5% (sete e meio por cento) do faturamento bruto mensal da atividade ou comércio exercidos na loja locada;

3.7. Quando o valor percentual apurado na forma dos itens precedentes for superior ao valor do aluguel mínimo mensal reajustável, a LOCATÁRIA, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao vencido, a quantia correspondente à diferença entre ambos;

3.8. A Locatária se obriga a entregar à Administração do Shopping Center, em todas as quartas-feiras de cada semana, os formulários e relatórios padronizados, por ela elaborados, onde fará constar todos os dados referentes ao valor global do faturamento bruto correspondente à semana anterior;

3.9. Os formulário e relatórios padronizados referentes ao faturamento bruto mensal da Locatária, deverão ser assinados por ela ou por seus representantes legais, para caracterizar sua responsabilidade civil, sendo peças reservadas ao uso exclusivo da Administradora;

3.11. O critério alternativo adotado para estabelecer o preço de locação e os prazos fixados para o seu pagamento servirá não só para o estabelecimento da locação, como para a sua continuidade e eventuais prorrogações ou renovações."

Assim, já se vê que o controle da locadora se fazia constante, tudo levando à ameaça de não ser aceita renovação contratual se os valores locativos não demonstrassem atendidas as expectativas do Shopping, interessado não só no valor locativo mas também na clientela da Recorrente. Eventuais compradores de outras lojas no local. O item 3.11. dá a precisa expectativa do esperado pela locadora.

Por outro lado, a análise dos dados trazidos aos autos pela diligência fiscal, constata-se mais o seguinte entre o aluguel mínimo pago e o excedente (fls. 66):

ano	mês	valor mínimo	aluguel percentual	diferença %
83	01	1.350.758,85	-- o --	-- o --
	02	1.350.758,85	190.235,78	14,08
	03	1.350.758,85	286.100,33	21,18
	04	1.665.231,98	231.049,80	13,87
	05	1.665.231,98	349.698,67	20,99
	06	1.831.755,18	-- 0 --	-- 0 --
	07	2.324.537,40	-- 0 --	-- 0 --
	08	2.324.537,40	287.680,20	12,37
	09	2.324.537,40	197.369,48	8,49
	10	3.010.273,51	48.491,69	1,61
	11	3.010.273,51	247.369,34	8,21
	12	6.020.547,03	1.136.862,65	18,88
84	01	3.851.717,21	663.316,39	17,22
	02	3.851.717,21	564.018,72	14,64
	03	3.851.717,21	481.481,67	12,50

Acórdão nº 101-81.645

04	5.224.317,49	772.647,79	14,78
05	4.701.885,75	1.457.062,13	30,98
06	5.224.317,49	296.744,21	5,68
07	6.765.620,97	-- 0 --	-- 0 --
08	6.765.620,97	389.533,46	5,75
09	6.765.620,97	707.142,71	10,45
10	9.119.906,00	-- 0 --	-- 0 --
11	9.119.906,00	-- 0 --	-- 0 --
12	18.239.812,00	-- 0 --	-- 0 --

Pelos valores percentuais apontados de excesso' quanto ao mínimo exigido pelo locador, constata-se que a média em cada 12 (doze) meses, quanto ao informado pela Recorrente, ' superou em 1983 - 11,40% (soma dos excessos dividido por 12 meses) e em 1984 - 9,33%, o que pode levar a dúvida sobre a manipulação para os efeitos de manutenção da locação, segundo o disposto na cláusula 3.11, do contrato.

Quanto à presunção

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").

A presunção legal baseia-se na verossimilhança, na aparência da verdade, o que leva à idéia de probabilidade, de certeza do fato desconhecido. 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.

É 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 ab-

Acórdão nº 101-81.645

solutas e quais as relativas, mas, de qualquer forma, caberá sempre ao intérprete distingui-las. Não são meios de prova, mas conceitos ligados ao ônus da prova.

A presunção legal absoluta, é a que por expressa a determinação da lei, não admite prova em contrário, nem que se lhes possa impugnar. São do nosso Código Civil os exemplos mais marcantes, dentre os quais destacamos:

- a) "art. 111 - Presumem-se fraudulentas dos direitos dos outros credores as garantias de dívidas que o devedor insolvente tiver dado a algum credor";
- b) "art. 1195 - Se, findo o prazo, o locatário continuar na posse da coisa alugada, sem oposição do locador, presumir-se-á prorrogada a locação pelo mesmo aluguel, mas sem prazo determinado.";
- c) A dissimulação fraudulenta do art. 1164:

"II - É nula a troca de valores desiguais entre ascendente e descendente, sem consentimento expresso dos outros descendentes."

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. São também exemplos extraídos do Código Civil Brasileiro:

- a) "art. 490, parágrafo único. O possuidor com justo título tem por si a presunção de boa fé, salvo prova em contrário, ou quando a lei expressamente não admite esta presunção.";

Acórdão nº 101-81.645

- b) "art. 492 - O domínio presume-se exclusivo e ilimitado, até prova em contrário.";
- c) "art. 945 - A entrega do título ao devedor firma a presunção do pagamento."

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, como exemplo, temos o do artigo 340 do nosso Código Civil.

No plano do direito tributário, como ponto de partida analisemos o artigo 110 do CTN:

"Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Assim, as presunções de Direito Privado aplicam-se ao Direito Tributário após sofrerem o devido ajustamento, adequação esta que consiste no exame do sistema constitucional tributário, após o que podem ser consideradas legais ou ilegais, constitucionais ou inconstitucionais, ou mesmo, num subtítulo, de absolutas ou relativas.

Diante dessa colocação, teremos de destacar os princípios ou regras constitucionais a que devem submeter-se as presunções no campo do Direito Tributário:

- a) a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro;
- b) reserva absoluta da lei na descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado);

Acórdão nº 101-81.645

c) in dúbio pro-contribuinte (art. 112 - CTN).

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

Dessarte, se usadas ou interpretadas com desrespeito aos princípios da legalidade e da tipicidade configuram aquele uso abusivo, inadmissível porque tais princípios não comportam violação.

Nosso ordenamento jurídico, consagra o princípio da reserva absoluta de lei no que se refere à criação e alteração dos tributos. E, se não fora assim, se não determinados esses elementos, previamente, na lei que cria ou altera os tributos, o contribuinte não teria a certeza jurídica da extensão do que lhe poderá ser exigido, como tributo, bem como, na ausência dessa certeza, indubitavelmente, implicaria na ausência da segurança jurídica que lhe é devida, ficando seu direito desnudado de proteção e sem garantia do seu cumprimento.

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, Artigo 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 abso

Acórdão nº 101-81.645

luta, 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.

As presunções relativas, no campo do direito tributário, têm o mesmo fundamento da absoluta, mas asseguram a possibilidade de contra-prova, de curial importância na análise de sua legitimidade no campo da tributação.

São utilizadas, no interesse de atingir a zona cinzenta da sonegação, mas em equilíbrio com os princípios da legalidade, tipicidade e, o que é mais importante, DA JUSTIÇA MATERIAL TRIBUTÁRIA PRECISADO PELO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Para tal equilíbrio, a legitimidade da presunção relativa fica subordinada a cinco condições, as quais definem a legitimidade da pretensão dos planos da existência, validade e eficácia:

1. Observância dos critérios de lógica e normalidade, além do absoluto controle do abuso de poder e do desvio de finalidade do FISCO, não assumindo a cômoda posição distributiva, que é o menos, para ser utilizado, apenas e tão somente, em casos de extrema necessidade, o mais;
2. Respeito aos princípios constitucionais na doutrina, com inteira propriedade, do ilustre mestre SOUTO MAIOR BORGES, "in Lei Complementar Tributária, Ed. RT/EDUC, SP, 1975, página 13/14", assim a conceitua: "Ora, a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representado por isso mesmo uma inconstitucionalidade de consequências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional." (grifamos);

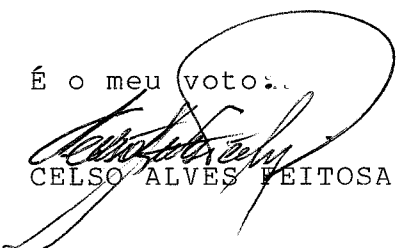
Acórdão nº 101-81.645

3. Respeito aos elementos essenciais configurativos dos tributos fixados na Lei Maior, CTN e demais leis complementares, em estrita observância, a **LEX SCRIPTA** e a **LEX STRICTA**;
4. Possibilidade de contra-prova, e julgamento isônomo, tanto na esfera administrativa como na Judiciária, em regime de ampla defesa;
5. in dubio pro-contribuinte (ar. 112 - CTN).

Acrescente-se ao esposado, que as receitas declaradas pela Recorrente nos exercícios de 1984 e 1985 foram de Cr\$ 174.649.652 (fls. 18) e Cr\$ 668.746,80 (fls. 25v) e não as tomadas pelo Fisco de Cr\$ 131.039.651 e Cr\$ 482.552.074 (fls. 05), tudo a consignar incerteza.

Assim, presente a dúvida, afasto a tributação, dando provimento ao recurso segundo o meu ponto de vista exposto

É o meu voto.


CELSON ALVES FEITOSA - RELATOR 