



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO nº 10768/020.498/88-60

nlfr

Sessão de 7 de janeiro de 1991

ACORDÃO Nº 103-10.965

Recurso nº: 97.760 - IRPJ - EXS: DE 1987

Recorrente: LIBERA CONFECÇÕES E COMÉRCIO LTDA

Recorrido: DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ

IRPJ - LANÇAMENTO

O lançamento do crédito tributário não deverá ser constituído quando forem insuficientes os elementos de comprovação da ocorrência do fato gerador. Simples informações, fornecidas em função de cláusula contratual, isoladamente, não são suficientes para fundamentar a cobrança de tributos.

COMPRAS NÃO REGISTRADAS

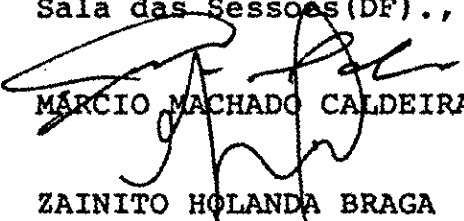
A falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas, salvo prova em contrário.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, LIBERA CONFECÇÕES E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a quantia de Cz\$ 1.500.575,65, nos termos do relatório e voto, que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF)., em 07 de janeiro de 1991


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM

ZAINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FAZEN

SESSÃO DE: 07 NOV 1991

DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, CARLOS E-MANUEL DOS SANTOS PAIVA(SUPLENTE), VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, BRAZ JANUÁRIO PINTO. Ausentes por motivo justificado os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira e Francisco de Paula Schettini.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768/020.498/88-60

RECURSO Nº: 97.760

ACORDÃO Nº: 103-10.965

RECORRENTE: LIBERA CONFECÇÕES E COMÉRCIO LTDA

R E L A T Ó R I O

LIBERA CONFECÇÕES E COMÉRCIO LTDA., CGC nº 28.373.009/0001-67, com sede no Rio de Janeiro, recorre a este Conselho de Contribuintes da decisão da autoridade de primeiro grau, que indeferiu sua impugnação ao auto de infração de fls. 01.

Segundo esta peça vestibular foram imputados ao contribuinte as seguintes irregularidades

I - Apurada através de informação junto a empresa RENASCE - Rede Nacional de ... Shopping Centers Ltda, administradora do BarraShopping, da qual é locatária da loja III C, na Av. das Americas 4.666, filial do contribuinte qualificado no anverso, tendo em vista que os aluguéis são calculados sobre um percentual fixado, baseado no Faturamento Bruto Mensal informado à locadora. Da soma desses valores em confronto com os constantes do Livro de Registro de apuração do I.C.M autenticado em 13.04.84 foi encontrado divergência, conforme Quadro Demonstrativo nº 01 anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto. Intimado em 03.06.88 para justificar a diferença, apresentou resposta em 08.06.88.

II - Caracterizada por lançamento a menor das Compras Líquidas apresentada na Declaração de Rendimentos (Quadro 11, linha 04, item 07) em confronto com os Livros de Apuração do ICM, conforme Quadros Demonstrativos de ...

Acórdão nº 103-10.965

02 a 06 anexos, que fazem parte integrante e inparável do presente Auto. Configurando dessa forma, o não registro de compras adquiridas no ano.

Demonstrativo da Matéria Tributável

Omissão de Receitas Dif. Compras (item II).....	Cz\$	47.497,0
Omissão de rec. Dif.Shopping (item I)		
Valor total da Omissão	Cz\$	1.548.072,65
Valor Tributado item II	Cz\$	47.497,00
Diferença a tributar...	Cz\$	1.500.575,65..Cz\$ 1.500.575,65

Dentro do prazo regulamentar o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 41/45, com os seguintes argumentos de defesa:

"5º A matéria, como visto, conduz qualquer analista, por menos avisado que seja, à arguição da PRÉ LIMINAR DE NULIDADE DA AÇÃO FISCAL. E, ademais, os seus elementos constitutivos -se bem investigados - não espelham a mínima CAUSA EFICIENTE que a justifique juridicamente, como um todo. DIR-SE-IA que tal preliminar, no caso em tela, é MATÉRIA DE DEFESA. Que o seja, porque, no MÉRITO, já está visto que a ação fiscal, pelo item I, tem origem na relação faturamento-aluguel, enquanto, pelo item II, está insculpida em "lançamento a menor das compras."

6º - Ora, no primeiro caso (item I do Auto) tem-se, desde logo, que uma relação civil de feituosa como a da locação comentada não pode prestar-se ao embasamento de uma ação fiscal.

7º - Já no segundo caso, (item II do Auto) o lançamento a menor de compras significa diminuição de custo e, conseqüentemente, aumento de lucro, pelo que forçoso seria reconsiderar-se o resultado oferecido à tributação.

8º - Obviamente, com a arguição de nulidade retro não vai aqui qualquer sentido de crítica ao trabalho da ilustre Auditora Fiscal autuante eis que, por certo, achou não lhe competir - como parece verdadeiro - não lhe caber investigar questão de direito civil com reflexo no direito fiscal. Ademais, funcionando a ação fiscal como um inquérito que tem por fim apurar a verdade, segue-se que, neste particular, também não se há de fazer nenhum reparo ao modo de agir pessoal da mesma Auditora Fiscal autuante.

Porém, a verdade-verdadeira é outra. Vejamos:



Acórdão nº 103-10.965

O MÉRITO MESMO

9º - Em trazendo a Defendente à colação a transcrita cláusula 7.24, e as anteriores transcritas, do contrato de locação, permite-se ela prequestionar não apenas a matéria tributária do item I, como um todo, mas particularmente, o próprio fundamento dela que é o da imprestabilidade das informações sobre o faturamento da Defendente dadas pelo BARRASHOPPING.

10º - Vale, pois, dizer que a referida imprestabilidade tanto tem assento no fato de as informações não servirem como prova emprestada, como no fato de não poderem ser levadas a sério para efeitos fiscais informações que têm origem em exigências de convívio civil, a teor da transcrita cláusula 7.24, uma CLÁUSULA POSTESTATIVA.

11º - Já por isso e antes mesmo do início da ação fiscal, isto é, em janeiro do corrente ano, a Administração da Defendente, dando-se conta da divergência agora apurada pela fiscalização federal, endereçou ao BARRASHOPPING a carta de que se junta aqui uma cópia, até hoje sem resposta, a cujos termos faz-se aqui expressa remissão (DOC 3).

12º - Por outro lado, o lançamento a menor de compras, além de significar diminuição de custo com o consequente aumento do lucro, tem origem plenamente justificável no fato de ser prática corrente apurar-se o estoque final e diminuir-lo da conta mercadoria, para apurar-se o custo que, no caso, só beneficiou o fisco, razão de a Defendente juntar aqui uma cópia da sua Declaração de Rendimentos, referente ao ano-base 1986, acompanhada da folha nº 59 do seu Livro Diário (DOCS 4 e 5)."

Após a informação fiscal de fls. 65/67, foi proferida a decisão singular que o considerou o lançamento procedente e que contém a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Considera-se como receita omitida:

I - na escrituração da empresa locatária do imóvel a diferença apurada entre o faturamento informado pela mesma ao locador, sobre o qual é calculado o valor do aluguel, e a receita a menor registrada em seus livros contábeis e fiscais;



II - A diferença entre os valores das compras constantes da Declaração de Rendimentos em confronto com o encontrado no Livro de Apuração do I.C.M.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Notificado desta decisão em 15.06.90, o contribuinte apresentou seu apelo a este Conselho em 17.07.90, conforme descreve às fls. 76/84.

Em suas razões de defesa reafirma os argumentos da impugnação e aduz o que segue:

"8. Inobstante os conceitos e razões específicas que se espelham na transcrição acima, a autoridade monocrática, aqui recorrida, deixou IN ALBIS todo o questionamento da impugnação, com o não dedicar uma palavra, sequer, sobre a carta endereçada pela agora Recorrente ao BARRASHOPPING, bem como sobre a COAÇÃO gerada pela malsinada cláusula 7.24 com o seu conteúdo POTESTATIVO, limitando-se e fixando-se ela, autoridade monocrática, na genérica e tangencial afirmação de que

"Quanto ao item I, faturamento-aluguel, carece de fundamento a alegação..."

Esclareça-se que a autuada não contestou os números do crédito tributário levantado, nem apresenta qualquer fato legal que venha a modificar o valor reclamado pela fiscalização"

O APARENTE CONFLITO ENTRE O § 1º e o ART. 174 DO RIR/80.

9. O art. 174 - 1ª parte do RIR/80, ao estabelecer que a determinação do lucro real será verificada com base nos livros e documentos da escrituração do contribuinte é a regra cogente inarredável que a lei impõe à autoridade lançadora, até porque a seguir, conquanto a norma autorize a determinação do mesmo lucro real com base em fatos A LATERE ou declarações e informações de terceiros, é certo que o § 1º daquela norma confirma o seu CAPUT, isto é, CAPUT do art. 174, que se torna repetitivo, ao estabelecer:

§ 1º A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprova os por documentos hábeis segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º

10. As transcritas normas e, aliás, o CAPUT do próprio art. 174 homenageiam, portanto, a escrituração regular do contribuinte, em harmonia com as disposições pertinentes do nosso vetusto CÓDIGO COMERCIAL.

11. De tal sorte, o apoio que a autoridade lançadora tem em informações de terceiros é meramente subsidiário, somente podendo assumir a condição de prova primária quando a escrituração do contribuinte tiver merecido alguma censura. Não é este o caso da Recorrente.

12. Forçoso é, portanto, afirmar que:

a) os dispositivos em questão, art. 174 e §1º, não se conflitam;

b) a eleição de informações de terceiros, pela autoridade lançadora, para determinar o lucro real, somente tem lugar se ela, autoridade, desclassificar a escrituração do contribuinte, ou censurá-la sem desclassificá-la.

OS DEFEITOS DA DECISÃO RECORRIDA

13. Primariamente, ressurgem aqui as 2 questões básicas com que a Recorrente impugnou o item I da ação fiscal, (sendo o item II vazio de qualquer exigência), questões aquelas que afrontaram sem resposta a ação fiscal e que são:

a) o seu embasamento em um inconsistente "indício fornecido (???) por uma entidade particular descompromissada com a verdade, sem qualquer poder de polícia, ou sequer, investidura para afirmá-lo como elemento testemunhável, o que faz a "informação descompromissada" daquele particular não ter qualquer valor; e

b) a 2ª questão, que ficou no fato de o próprio particular-informante haver institucionalizado em escritura pública uma CLÁUSULA (ou condição) POTESTATIVA que é a matriz do proveito que ele, particular, tem interesse em manter.

14. A questão "a" que é a do "indício" elevado à categoria de prova emprestada não resiste à menor crítica, a partir da definição de PAULA BATISTA, apud Léo Caldas Renault:

"PROVA é tudo que nos pode convencer da certeza de algum fato, circunstância ou proposição controvertida..."

15. Ora, a certeza de algum fato, circunstância ou proposição controvertida é a certeza jurídica apesar de nem sempre ser corolário de uma verdade verdadeira. Contudo, tal CERTEZA JURÍDICA somente pode ser extraída de um conjunto de procedimentos ordenados, informados, regrados e concluídos debaixo de lógica jurídica. Vem daí a figura

da PROVA EMPRESTADA que, obviamente, não pode ser constituída sem aqueles requisitos, tal como a só notícia de jornal, o só anúncio de algum pregoeiro, ou a só informação de uma das partes em um contrato que o art. 115 do nosso CÓDIGO CIVIL não prestigia.

16. Na verdade, a PROVA EMPRESTADA vale por si só como fenômeno de economia processual, desde que se tenha constituído em processo dirigido por um órgão dotado de PODER DE POLÍCIA; ou, de qualquer sorte, investido de JUS IMPERII.

17. É pertinente, portanto, ver que até mesmo o PODER DE POLÍCIA, no estado-de-direito, tem as limitações, posto que:

"O exercício do poder de polícia pressupõe, inicialmente, autorização legal explícita ou implícita, atribuída a determinado órgão ou agente administrativo, da faculdade de agir" (CAIO TÁCITO, O Poder de Polícia e seus Limites, in RDA 27/9)

18. Não é este o caso do BARRASHOPPING que, como pessoa de direito privado, obviamente não é destinatário do art. 79 do ATO COMPLEMENTAR 31 que, substituindo o art. 78 do CTN, dispõe:

"considera-se poder de polícia a atividade de Administração Pública que, limitando e disciplinando o direito, interesse ou liberdade, regula a prática de atos ou a abstenção de fato em razão de interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade ou aos direitos individuais ou coletivos"

19. É também pertinente ver que a PROVA EMPRESTADA só vale como tal se constituída como ato império, posto que consiste de ato de outra autoridade.

20. Assim, não tendo o BARRASHOPPING nem PODER DE POLÍCIA nem JUS IMPERII, forçoso é concluir que a sua informação, por si só não é prova, tanto mais quando, além de ter deixado sem resposta a carta da ora Recorrente questionando a fórmula da CLAUSULA POTESTATIVA para o ganho de aluguéis sempre mais avantajados, a própria AUTORIDADE LANÇADORA, de seu turno, omitiu-se da discussão, ficando o mesmo ao largo de qualquer aprofundamento. Logo, nela, exclusivamente nela, informação, não poderia a Autoridade Recorrida se louvar para formalizar e decidir a matéria controvertida, certo que, nenhuma censura tendo feito à escrituração da ora Recorrente, deixou os seus registros contábeis legitimados sob a proteção do § 1º do art.

Acórdão nº 103-10.965

174 do RIR/80.

21. Na verdade, quando tanto não bastasse, tem-se, AB INITIO, que a relação jurídica que liga o BARRASHOPPING à Recorrente é contaminada pela transcrita cláusula 7.24 (v. retro item 1, "b"), autêntica ameaça contratual pela CONDIÇÃO POTESTATIVA, ou seja

"aquela em que a vontade do devedor é atual, mas depende de acontecimentos que escapam ao seu controle" (FRÉDERIC MOURLON, apud Enciclopédia do Advogado de LEIB SOIBELMAN, cfr, verbete CONDIÇÃO SIMPLEMENTE POSTETATIVA)

22. Por outro lado, bem se vê no TERMO DE INTIMAÇÃO nº 02 E DE DEVOLUÇÃO DE LIVROS, que preceps deu a lavratura do Auto de Infração matriz, que a fiscalização teve em mão os livros DIÁRIO DE 1985/1986, os livros de REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICM, o livro de ENTRADAS DE MERCADORIAS e o de SAÍDAS, nenhuma censura fazendo aos seus lançamentos."



É o relatório.

Acórdão nº 103-10.965

V O T O

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA-Relator;

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Como se depreende do relatório, duas foram as matérias imputadas pela fiscalização como irregularidades cometidas pelo contribuinte.

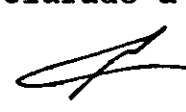
A primeira refere-se à tributação, como receitas omitidas, da diferença verificada entre os valores informados à administradora do Shopping, onde a autuada mantém sua loja, como vendas do exercício e o montante da receita bruta declarada.

O que se discute, na realidade, é a validade ou não de se aceitar como prova de omissão de receita a informação prestada pela locatária à locadora, de seu faturamento, para efeito de pagamento do aluguel.

A este respeito tive oportunidade de lavrar o voto proferido no julgamento do recurso RP/01-0.107, que originou o Acórdão nº CSRF/01.059, de 26.11.90, a cujos fundamentos me reporto.

Alega o recorrente que a simples informação do BARRA - SHOPPING não tem o condão de sustentar o lançamento constituído, principalmente porque as informações foram prestadas em função de uma cláusula contratual "potestativa" e considerando que estas mesmas informações constituem um indício que a fiscalização elevou à categoria de prova emprestada, sem que se tenha constituído em processo dirigido por órgão dotado do poder de polícia.

Alega a fiscalização e a decisão recorrida que as informações prestadas à administradora foram em função de contrato regularmente registrado e que não haveria necessidade de se prestar informações, nos meses de janeiro a março, de valor superior ao declarado à Receita Federal, quando nada alterou o aluguel deste período.



Acórdão nº 103-10.965

Vistos estes fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114-CTN)

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

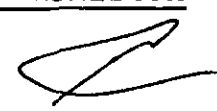
Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo e com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza..

Em ocorrendo declaração inexata, considerando como tal a que omitir rendimentos, cabe o lançamento de ofício, com base no artigo 77 do Decreto-Lei nº 5.844/43, transcrito no art. 676, do RIR/80, observado, no entanto, que os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (DL nº 5.844/43, art. 79, § 1º e art. 678, § 2º, RIR/80).

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existen



Acórdão nº 103-10.965

tes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se unicamente nos dados fornecidos pela autuada à Administradora do Shopping, dados estes que tinham como finalidade calcular os aluguéis devidos mensalmente.

Para que os documentos fornecidos à Administradora do Shopping viabilizassem juridicamente o lançamento, seria indispensável que o conteúdo dos mesmos desse certeza de que o faturamento, no caso, era aquele.

Essa simples informação, baseada em cláusula de contrato de locação, que prevê sua rescisão, no caso de baixo faturamento, ainda quando a empresa justifique o motivo daqueles dados, por si só não pode constituir uma prova.

Não constitui uma prova direta da omissão de receita por não trazer em si mesma um valor probatório, ou seja, não apresenta uma garantia formal na segurança de se cobrar um tributo. Também, não constitui uma prova indireta porquanto as provas indiretas dependem de elementos que tragam suficiente certeza da pretensão, elementos esses que não existem no processo.

Trata-se, no caso, de mero indício de uma infração, que merecedora de um exame mais profundo, ou de uma investigação fiscal mais abrangente, poderia dar a necessária certeza da ocorrência do fato gerador do imposto.

Esta suposta omissão, indicada apenas pela prefalada informação à administradora do Shopping, também não permite ao contribuinte apresentar qualquer elemento para demonstrar o contrário, ou demonstrar que não houve a omissão a ele imputada, que teria que apresentar uma prova negativa, pois seus livros comprovam somente os dados apresentados em sua declaração de rendimentos.

Assim, se o suporte fático da tributação levada a efeito



Acórdão nº 103-10.965

to não permite tentar comprovar o contrário, não pode, também, ser meio hábil para se cobrar imposto.

Desta forma, não constituindo a simples informação prestada pelo contribuinte à administradora do Shopping uma prova da ocorrência da omissão de receita, não só pela incerteza quanto à ocorrência do fato relevante, como pela impossibilidade de se apresentar uma prova de sua inoccorrência, deve ser provida esta parcela do presente litígio.

Quanto ao segundo item da autuação, ou seja, falta de escrituração de compras de mercadorias, tal fato autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da pessoa jurídica.

É remansosa a jurisprudência deste Conselho, como também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de que a aquisição de mercadorias sem o competente registro contábil caracteriza omissão de receita, salvo se o contribuinte comprovar a origem dos recursos destinados ao pagamento do preço das mesmas.

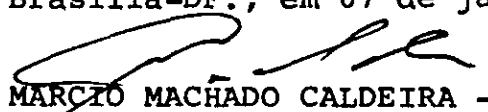
A este respeito podemos citar o Acórdão CSRF/01-961/89 que teve a seguinte ementa:

"COMPRAS NÃO REGISTRADAS - A falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa".

Assim, deve ser mantida a tributação deste item, pela falta de comprovação da origem dos recursos que proporcionaram o pagamento do preço das compras não registradas na contabilidade.

À vista do exposto e do mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cz\$ 1.500.575,65.

Brasília-DF., em 07 de janeiro de 1991


MARCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR