



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

lam-3

Processo nº : 10880.016009/91-66
Recurso nº : 106.621
Matéria : IRPJ - Ex.: 1987
Recorrente : LIBRA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida : DRF em SÃO PAULO-SP
Sessão de : 16 de setembro de 1997
Acórdão nº : 107-04.371

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - NÃO REGISTRO DE SUPRIMENTOS AO CAIXA E DE EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS NA CONTABILIDADE - INDÍCIOS - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - O simples não registro na contabilidade de suprimentos feitos à empresa por sócio e de empréstimo bancário não autoriza, sem o aprofundamento da ação fiscal, a conclusão de que teria havido omissão de receitas, mormente quando as receitas supostamente omitidas foram apuradas em simples confronto com extratos bancários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LIBRA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima 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.

MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
RELATOR

Processo nº : 10880.016009/91-66

Acórdão nº : 107-04.371

FORMALIZADO EM: 14 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

1

Processo nº : 10880.016009/91-66
Acórdão nº : 107-04.371

Recurso nº : 106.621
Recorrente : LIBRA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de processo retornando à pauta após cumprimento dos termos da Resolução nº 107-0.069, cujo relatório e voto, lidos em plenário, integram o presente feito.

A recorrente, intimada pela repartição de origem, refez o fluxo de caixa do período-base de 1986, nele consignando os recursos omitidos em sua escrituração, procurando demonstrar a existência de saldo positivo, fazendo ainda as seguintes considerações:

"os suprimentos ao caixa, feitos pelo seu sócio Sr. Elie Zahoul, durante o ano base de 1986, bem como o empréstimo obtido junto ao Banco Safra S.A., por terem sido omitidos nos seus registros contábeis, foram objeto das fundamentações constantes dos itens 8 e 3.3.3; respectivamente, da sua impugnação e do seu recurso voluntário, nos quais a intimada juntou completa comprovação, tanto da origem dos recursos como dos seus respectivos ingressos na empresa"

"o simples confronto do fluxo de caixa ... com o demonstrativo realizado pela ação fiscal, constante do seu "Termo de Verificação e Constatação, de 15.05.1991, verifica-se que a diferença negativa de caixa apurada pela ação fiscal, de CR\$ 5.722.107,22, no mês novembro/1986, inexistia, visto, naquela data, o seu saldo de caixa apresentar um saldo positivo de CR\$ 1.253.927,96 (fls. 222 e 223).

A repartição de origem, encerrando o cumprimento da Resolução, consignou em seu parecer:

T

Processo nº : 10880.016009/91-66
Acórdão nº : 107-04.371

"Em resposta, a empresa alega que os suprimentos feitos pelo sócios, bem como o empréstimo bancário feito junto ao Banco Safra S.A. foram objeto das fundamentações constantes da impugnação, item 8, e do recurso, item 3.3.3, onde juntou completa documentação, uma vez que tais fatos foram omitidos dos registros contábeis (anexado às fls. 222 e 223).

No fluxo de caixa apresentado pela recorrente, foram inseridos os recursos obtidos à margem da escrita fiscal (suprimentos e empréstimos), na tentativa de demonstrar a inexistência de estouro no seu caixa escritural.

Ora, a autuação se deu justamente pela exclusão desses recursos, sendo inaceitável a aplicação do fluxo apresentado pela recorrente, uma vez que, como ela mesma alega, tais recursos foram omitidos da escrituração contábil, tratando-se, portanto, de recursos paralelos, obtidos à margem da operacionalidade normal da empresa.

Tal fato é evidente, uma vez que não existe o registro das obrigações no passivo da empresa em 31 de dezembro de 1986, nem consta na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do sócio relativa ao exercício de 1987, ano base 1986, juntada ao presente às fls. 224 a 237, o direito, a qualquer título, relativo àqueles suprimentos feitos à LIBRA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA".

É o relatório.

X

Processo nº : 10880.016009/91-66
Acórdão nº : 107-04.371

V O T O

Conselheiro NATANAEL MARTINS - Relator.

Para deslinde da questão *sub judice* e correto encaminhamento da matéria é mister, inicialmente, que enfrentemos o problema do ônus da prova, a matéria sobre a qual já tivemos a oportunidade de escrever, nos seguintes termos:

"A questão do ônus da prova em matéria tributária, é de fato de importância transcendental. Deveras, prescreve o art. 142 do CTN:

"Compete privativamente 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".

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento.

Na verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e consequente constituição do crédito tributário (lançamento), a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, já que é ela (a matéria tributável), que foi eleita pelo legislador como signo de riqueza apta a gerar recursos aos cofres do tesouro, que constitui o núcleo da hipótese de incidência.

4

Processo nº : 10880.016009/91-66
 Acórdão nº : 107-04.371

Nesse sentido é o depoimento de Geraldo Ataliba, em seu festejado e já clássico Hipótese de Incidência Tributária:

"41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i."

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (Ed. RT, 3a. Ed., pg. 99).

Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, como aliás está dito, com todas as letras, no RIR/94, senão vejamos:

"Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

X

Processo nº : 10880.016009/91-66
Acórdão nº : 107-04.371

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

É bem verdade que o § 3º desse mesmo artigo prevê que em função do disposto em lei a regra pode não ser aplicável.

Diz o precitado parágrafo:

"§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração".

Tais situações, que possibilitam a inversão do ônus da prova, são as seguintes:

- *Configuração de saldo credor de caixa (RIR, art. 228);*
- *Configuração de passivo fictício (RIR, art. 228);*
- *Configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, de recursos cuja efetividade da entrega e a origem não forem comprovadamente demonstradas (RIR, art. 229);*
- *Configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucros (RIR, art. 432).*

Portanto, ressalvadas essas exceções, a regra é o ônus da prova ser mister das autoridades administrativas.

Paulo Celso B. Bonilha, em sua recente obra "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", após mostrar os equívocos que no passado se cometiam em relação à matéria, assevera:

"De fato, com a obra de GIAN ANTONIO MICHELI, os efeitos processuais da presunção de legitimidade dos atos administrativos foram devidamente equacionados, evidenciando-se a imprestabilidade dos argumentos que o invocaram para justificar a exoneração da prova da administração. Eis a lição do grande mestre peninsular:

"Não pode ser, ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida".

Processo nº : 10880.016009/91-66
 Acórdão nº : 107-04.371

Como bem salientou o saudoso e ilustre professor que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma "relevatio ab onere agendi" e não uma "relevatio ab onere probandi", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão". (Ed. LTR, 1992, pg. 93)

Vale dizer, não obstante não negar, pelo contrário reconhecer, o caráter de legitimidade do ato administrativo, Paulo Bonilha deixa claro não haver nenhuma relação direta desse fato (presunção de legitimidade do ato de lançamento) com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Nesse diapasão, conclui Paulo Bonilha:

"Não há, portanto, em decorrência da presunção de legitimidade do ato de lançamento qualquer relação direta com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova.

Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de TESAURO, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":

No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, dever ser anulado: essa a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda". (ob. cit, pgs. 93/94)

Paulo Bonilha, como não poderia deixar de ocorrer em uma obra que veio preencher uma lacuna no direito processual administrativo tributário, no capítulo subsequente, ao versar sobre os poderes de instrução das autoridades administrativas em face de falta ou insuficiência de provas no ato de lançamento, com muita argúcia, preleciona:

"Em verdade, quanto no processo civil o princípio da iniciativa das partes, em matéria de prova, conviva com o princípio da iniciativa oficial, por meio do qual o juiz também pode determinar a produção de provas,

Processo nº : 10880.016009/91-66
 Acórdão nº : 107-04.371

este poder do juiz deve ser entendido como supletivo da iniciativa das partes.

Embora de maior amplitude, o poder de prova das autoridades administrativas dever ser, por uma questão de princípio, distinto do direito de prova a ser exercido pela Fazenda na relação processual. Esta conclusão elementar decorre da própria estrutura da relação processual administrativa, visto que ela pressupõe modos de atuação distintos da Administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhadas por órgãos autônomos.

Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar em invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.

É interessante registrar, a propósito deste tema, decisão da Comissão Tributária de Segundo Grau de Sondrio, Itália, objeto de comentário de FRANCESCO TESAURO, na "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", cuja ementa soa:

"Se a administração financeira emitiu um ato de lançamento sem coletar e produzir em juízo provas que demonstrassem a subsistência dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado, o juiz deve imediatamente sancionar tal omissão, anulando o ato e não sanar o vício sub-rogando-se à administração no desenvolvimento de instrução primária, que a administração omitiu". (ob. cit, pgs. 95/96 - grifos nossos)

Em seguida, de forma candente e como que se dirigindo de maneira especial a autoridades julgadoras (Delegados de Julgamento, Juízes, Conselheiros, etc.), em primorosa lição, arremata Paulo Bonilha:

"Em suma, como já acentuamos, o exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso. Não lhe compete ir além do "petitum", ou seja, dos pontos definidos como controversos na impugnação do contribuinte, muito menos suprir a inérgia deste ou da Fazenda com a sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para seu convencionamento e que, porventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas

4

Processo nº : 10880.016009/91-66
Acórdão nº : 107-04.371

aportadas ao processo pelas partes". (ob. cit, pg. 97) (Processo Administrativo Fiscal, Dialética Editora, 1º vol.).

Ora, não obstante todos os esforços da autoridade de fiscalização, a verdade é que o processo, no estado em que se encontra, não permite, com segurança e certeza, concluir se teria havido ou não omissão de receitas, visto que o lançamento se encontra suportado em meros indícios, que por si sós não o sustentam.

Com efeito, a existência de lançamento, válido e regular, pressupõe a completa subvenção dos fatos que o motivaram - mediante a perfeita descrição dos elementos que os materializaram - à hipótese de incidência descrita abstratamente em lei - pela correta identificação dos artigos de lei vulnerados.

O recorrente, contudo, desde o início da ação fiscal, sustentou e provou que recursos financeiros supridos à empresa por um de seus sócios, bem como um empréstimo bancário, não teriam sido contabilizados.

As autoridades de fiscalização e julgadora, justamente porque tais recursos foram omitidos da escrituração contábil, em cotejo com extratos bancários, concluíram tratar-se de recursos paralelos, obtidos à margem da escrita da empresa.

A não contabilização de "suprimentos e empréstimos", por certo que não caracteriza boa técnica contábil e, consequentemente, pode representar indícios de que receitas podiam de fato estar sendo mantidas à margem da escrita regular.

Entretanto, uma vez provado que recursos efetivamente ingressaram na empresa, não há como desconsiderá-los dado que a sua não contabilização, por si só, não permite a sua exclusão do movimento financeiro, para efeitos de



Processo nº : 10880.016009/91-66
Acórdão nº : 107-04.371

comparação com o saldo de seus extratos bancários, mormente sendo parte dele originário de empréstimo bancário.

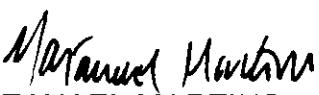
Na verdade, no curso da ação fiscal, deveria a autoridade de fiscalização, percebendo a existência de recursos não escriturados, ter aprofundado a ação fiscal, inclusive intimando a empresa a explicar a sua efetividade e origem, de modo que os indícios verificados no curso da fiscalização, eventualmente, pudessem passar à categoria de verdadeira presunção estabelecendo-se, no tocante aos suprimentos feitos ao caixa da empresa por um de seus sócios, verificados somente após a instauração do litígio, o contido no artigo 181 do RIR/80.

Verifica-se dos autos do processo, todavia, que em nenhum momento a recorrente foi efetivamente intimada a provar a origem dos recursos recebidos não sendo legítima, pois, a sua exclusão do movimento financeiro, muito menos o estabelecimento de que tais recursos seriam receitas mantidas à margem da escrita regular da empresa, mediante simples cotejo com a movimentação bancária da empresa.

Nessa ordem de juízos, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, 16 de setembro de 1997.

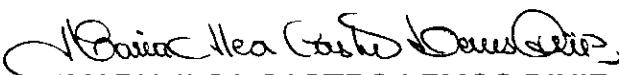

NATANAEL MARTINS

Processo nº : 10880.016009/91-66
Acórdão nº : 107-04.371

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 14 NOV 1997



MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ

PRESIDENTE

Ciente em 21 NOV 1997



PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL