



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10880.022096/99-01
Recurso nº : 120.762
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1991 a 1993
Recorrente : MULTISERVICE ENGENHARIA LTDA
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO - SP
Sessão de : 13 de setembro de 2000
Acórdão nº : 103-20.379

IRPJ – CONSÓRCIOS DE EMPRESAS – Os consórcios de empresas constituídos e reunidos com o fim de associar o respectivo capital, a experiência e o trabalho visando a consecução de objetivos comuns, não são dotados de personalidade jurídica própria distinta das pessoas jurídicas que o compõem, embora que com elas não se confunda, devendo cada uma das consorciadas apropriar individualmente as suas receitas e custos, bem como apresentar a sua declaração de rendimentos.

OMISSÃO DE RECEITAS – EVIDÊNCIAS MATERIAIS NÃO CONTRADITADAS – Caracteriza-se como efetiva omissão de receitas, devendo ser mantido o respectivo lançamento do crédito tributário quando ele se encontrar respaldado em conjunto probatório formado por documentos irrefutáveis, reveladores, inclusive, do uso do expediente da "nota calçada", que deixam configurada e demonstrada, de forma inequívoca, a prática de infração cuja imputação o sujeito passivo não conseguiu elidir.

ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Inicialmente, salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco 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, igualmente, a *posteriori*, apresentar os elementos que provem o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.

REJEIÇÃO A PEDIDO DE DILIGÊNCIA – INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Não se configura ofensa ou violação do legítimo direito de defesa da contribuinte a rejeição a pedido de diligência quando a autoridade julgadora considerá-lo prescindível por os elementos constantes dos autos serem suficientes para que se proceda ao respectivo julgamento, desde que a decisão indique os fundamentos fáticos e legais que motivaram a decisão e sejam plenamente assegurados o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

MULTA APLICÁVEL AO LANÇAMENTO EX OFFICIO – É cabível a aplicação de multa *ex officio* ao lançamento do crédito em que seja devidamente caracterizada e comprovada a ocorrência de infração à lei tributária tipificada como omissão de receitas praticada pelo próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

UFIR - LEI Nº 8.383/91 – INCONSTITUCIONALIDADES DE SUA VIGÊNCIA E EFICÁCIA – INEXISTÊNCIA DE AFRONTA À IRRETROATIVIDADE E À ANUALIDADE NA UTILIZAÇÃO DA UFIR - Para fins do disposto no inciso II do artigo 97 do CTN não representa majoração ou modificação da respectiva base de cálculo ou do fato gerador da obrigação tributária a simples atualização monetária dos tributos a fim de recompor as perdas da Fazenda Nacional pela demora em receber o crédito tributário que lhe é devido pelo sujeito passivo como forma de prestigiar a isonomia.

PROCESSO REFLEXO

CSLL - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal, no que couber, será aplicada ao processo tido como decorrente, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
MULTISERVICE ENGENHARIA LTDA

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.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA
RELATORA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01

Acórdão nº : 103-20.379

FORMALIZADO EM: **15 SET 2000**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke at the end.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

Recurso nº : 120.762
Recorrente : MULTISERVICE ENGENHARIA LTDA

RELATÓRIO

O presente processo refere-se ao Recurso Voluntário interposto por MULTISERVICE ENGENHARIA LTDA constituído de cópias do processo original de nº 10768.033109/94-87, objeto do recurso *ex officio* nº 120.670, que se encontra em julgamento, igualmente, nessa Egrégia Terceira Câmara.

MULTISERVICE ENGENHARIA LTDA, empresa já qualificada nos autos recorre, às fls. 378/397, a esse Conselho de Contribuintes da Decisão DRJ/SPO nº 000157/99, às fls. 362/372, proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos objetos dos Autos de Infração contra ela lavrados, relativos à exigência do IRPJ, às fls.03, e autuações reflexas para o IRF, às fls. 10 e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, às fls. 14, relativamente aos exercícios 1991 a 1993, ano-calendário de 1990 a 1992.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal *ex-officio* através do qual a autoridade administrativa constatou a Omissão de Receitas – Receitas não contabilizadas – omissão de receita operacional caracterizada pela insuficiência de contabilização, de resultados, referente à participação de 30% no consórcio de empresas "STENGEL – MULTISERVICE – JNS". Exercícios: 1993, 1992 e 1991, anos-calendários 1992, 1991 e 1990. Enquadramento legal: arts. 157 e parágrafo 1º; 175; 178; 179; 387, II do RIR/1980.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

De acordo com o Termo de Verificação nº 01, às fls. 18/19, o citado lançamento é decorrente de procedimento *ex officio*, através do qual a autoridade administrativo-fiscal constatou que:

- 1) A contribuinte com mais duas outras empresas constituíram o consórcio de empresas "STENGEL – MULTISERVICE – JNS", com a finalidade de participar em concorrência pública promovida pela Companhia de Saneamento Básico de São Paulo - SABESP, tendo por objeto a prestação de serviços de administração e manutenção da Estação de Tratamento de Esgotos – ETE de Barueri-SP;
- 2) Foi firmado contrato com as demais participantes, por meio de "Instrumento Particular de Fixação de Direitos e Obrigações entre Consorciadas", no qual foi estabelecida a participação de 30% para a contribuinte nas receitas e despesas do empreendimento, bem como nos eventuais tributos e encargos decorrentes;
- 3) Vencida a concorrência, o faturamento pela prestação de serviços deu-se pela empresa líder do consórcio "STENGEL – SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S/A";
- 4) Estando sob fiscalização, a STENGEL, tendo readquirido a espontaneidade no curso da ação fiscal, apresentou pedido de retificação de declaração de rendimentos oferecendo à tributação receitas omitidas em exercícios anteriores, bem como custos contabilizados com inexatidão;
- 5) Através da aludida retificação, constatou-se que o consórcio "STENGEL – MULTISERVICE – JNS" omitiu receitas nos anos-base de 1990 e 1991 e ano-calendário de 1992, utilizando-se do expediente de notas "calçadas", isto é, na 1ª via do cliente constava um valor e as vias "bloco" da empresa emitente constava um valor menor, normalmente 50% do valor da primeira via;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

- 6) As demais empresas do consórcio, bem assim a MULTISERVICE, igualmente, procederam a retificação das respectivas declarações de rendimentos, oferecendo à tributação os valores anteriormente omitidos;
- 7) Entretanto, segundo a autoridade fiscal, a MULTISERVICE, efetuou a retificação sem obedecer a participação de 30% que lhe cabia no empreendimento, conforme pactuado e constante nas planilhas anexas, fls. 18/19, confeccionadas com base nas 1ª vias das Notas Fiscais emitidas pela SABESP, considerando a escrituração dos custos pelo consórcio e os valores já oferecidos à tributação pela própria contribuinte;
- 8) No citado Termo, consta ainda a informação de que a fiscalização procedeu a exclusão da escrituração do custo total do consórcio, do valor de Cr\$ 104.856.310,00, relativo ao ano-calendário de 1990, por tal valor haver sido oferecido à tributação pela empresa líder do consórcio STENGEL.

Em sua impugnação às fls. 196/214, a contribuinte insurge-se contra o lançamento do crédito tributário alegando em síntese que:

1. A autuação não pode prosperar pois está em desacordo com os fatos, provas e documentos anexos, a qual, examinando-se à luz do direito constata-se que não existe a infração apontada;
2. Reconhece que assinou, juntamente com as demais participantes do consórcio, um "Instrumento Particular de Fixação de Direitos e Obrigações em Consorciadas", no qual ficou estabelecida a sua participação em 30%, e que a empresa líder do consórcio passou a efetuar o faturamento pela prestação de serviços, bem como a deduzir as despesas, repassando para as demais o valor líquido recebido;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

3. Quando verificou que existiam diferenças, providenciou à retificação da declaração de rendimentos, levando à tributação o total dos valores recebidos da empresa líder, não concordando, assim, com a tributação incidente sobre valores não recebidos como pretende a fiscalização;
4. Ressalta que as autoridades fiscais, ao realizarem em fiscalização junto à líder tinham conhecimento do real valor recebido pela contribuinte, a cujos respectivos documentos ela não tem acesso;
5. Cumpre à fiscalização provar os valores apontados no Auto de Infração haja vista a contribuinte ter comprovado os valores constantes da sua declaração retificadora, arguindo que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica de renda, consoante os artigos 114 e 43 do CTN, não podendo prevalecer o lançamento efetuado por presunção sem a fiscalização oferecer qualquer tipo de prova de que efetivamente configurou-se a omissão;
6. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação surgem para manter o equilíbrio e a segurança da norma e dos direitos e garantias individuais, nos termos do artigo 5º, II da CF/1988, acrescentando que em caso de dúvida deve-se aplicar as disposições do artigo 112 do CTN;
7. A título de argumentação, aduz que mesmo sendo procedente a exigência é ilegítima a atualização do imposto e contribuições com base na TRD, bem como há impossibilidade legal de ser aplicada a UFIR sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à Lei;

As fls. 261/303, 315/337, a contribuinte apresentou, igualmente, defesa para as autuações reflexas, respectivamente para o IRF e Contribuição Social, nas quais reitera os argumentos já aduzidos para o IRPJ acrescentando que, por se tratarem de lançamentos decorrentes eles não poderiam ter sido efetuados simultaneamente com o do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

IRPJ, bem assim por se configurarem como exigência vinculada a lançamento ainda não completado deveriam aguardar a solução do processo principal.

Às fls. 349/351, a contribuinte fez um aditamento à defesa inicialmente interposta, suscitando a improcedência do lançamento para o IRF exigido à alíquota de 25% com base no artigo 8º do DL nº 2.065/1983, argumentando que o citado dispositivo foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713/1988.

Por meio da Decisão DRJ/SPO nº 000157/1999, às fls. 362/372, o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP, julgou procedentes, em parte, os autos de infração objetos do presentes autos, cuja ementa transcreve-se a seguir:

*** Assunto: Auto de Infração IRPJ**

Período de apuração: Base 1990 a 1992

Ementa:

OMISSÃO SE RECEITA –

A utilização do expediente de emissão de notas fiscais de prestação de serviços "calçadas", por parte da empresa líder do consórcio, caracteriza a omissão de receitas por parte das empresas membros, proporcional à participação de cada uma.

JUROS DE MORA –

Excluem-se os juros de mora calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91 (IN 32/97).

C.S.L.L – TRIBUTAÇÃO REFLEXA –

O decidido quanto ao IRPJ implica na manutenção do auto reflexo relativo à Contribuição Social, por decorrência.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

Ementa:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

OMISSÃO DE RECEITAS –

Cancela-se o lançamento relativo ao IRRF, efetuado com base no D.L. 2.065/83, pois foi revogado pela Lei nº 7.713/88 (ADN 6/96).

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

A R. Decisão da autoridade administrativa julgadora, apresentou a seguinte motivação para fundamentar o seu julgamento, sinteticamente:

1. Preliminarmente, foi rejeitado o pedido de diligência da contribuinte por haver entendido que os elementos de prova acostados aos autos eram suficientes para a caracterização do fato gerador da obrigação tributária, ressaltando que os números levantados pela fiscalização, às fls. 18/19, não foram questionados pela defesa;
2. No mérito, entende o julgador *a quo*, que de acordo com o contrato firmado entre a contribuinte e as demais participantes do consórcio de empresas foi estabelecida a participação de 30% para a MULTISERVICE e que foi outorgado poderes ao Sr. Roberto Mélega Burin, para representar o grupo como procurador das consorciadas;
3. As fls. 89 e 101, encontra-se anexado o Contrato de Prestação de Serviços nº 120/89, firmado entre o consórcio, através do seu representante legal, e a SABESP;
4. Os autuantes comprovaram, de forma cabal, a omissão de receita objeto de autuação;
5. As vias das Notas Fiscais do cliente SABESP têm valor superior ao da via contabilizada, fls. 118 a 191, não havendo, portanto, que se falar em presunção ou ficção no tocante à autuação de omissão de receitas. Pelo contrário, há a demonstração de omissão de receitas pelo consórcio, inclusive, o representante legal



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

6. Não há que se falar em indisponibilidade econômica ou jurídica de renda uma vez que ficou claro que o consórcio e as empresas constituintes, tiveram a disponibilidade da renda proporcional à respectiva participação;
7. Rebate às alegações da contribuinte de que não teve acesso à documentação, apontando os parágrafos 1º e 2º da cláusula Sexta do Instrumento Particular de Fixação de Direitos e Obrigações entre consorciadas, fls. 83;
8. No tocante à argumentação de que somente haveria a incidência do IRPJ após a ocorrência do fato gerador, acrescenta que de acordo com o contrato de prestação de serviços do consórcio com a SABESP, fls. 92, essa teria o prazo de 30 dias, após o recebimento da fatura, para efetuar o respectivo pagamento, caracterizando-se como vencimento de curto prazo;
9. Acrescenta que o artigo 282 do RIR/1980 trata de exceção ao regime de competência, aceitando o regime de caixa com relação a contratos com entidades governamentais desde que a receita seja lançada na contabilidade e o valor não recebido seja excluído no LALUR. Entretanto, a contribuinte adotou o método simplista de registrar as receitas pelo regime de caixa, acrescentando no LALUR os valores não tributados nas declarações retificadoras;
10. Quanto às tributações reflexas é legítima a sua exigência, sendo improcedentes as alegações da contribuinte relativamente à circunstância de terem as mesmas que aguardarem o desfecho do lançamento principal;
11. Acolhe as razões da defesa no tocante à exigência para o IRRF, com base no artigo 8º do D.L. nº 2.065/1983, fundado no ADN nº 06/1996, cancelando o respectivo lançamento;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

12. Quanto à CSLL entende que não há qualquer nulidade do lançamento tendo em vista que o IPRJ e a CSLL são tributos distintos e que possuem fatos geradores e base de cálculo inconfundíveis;
13. Reduziu o percentual da multa de ofício de 100% para 75%, no exercício de 1991, com base no artigo 44, I da Lei nº 9.430/1996 c/c o ADN COSIT nº 01/1997;
14. Relativamente à TRD, decidiu por excluir a aplicação da citada taxa de juros no período de 04/02/1991 a 29/07/1991, remanescendo a cobrança de juros ao percentual de 1% no citado período, rejeitando as alegações da contribuinte no tocante à correção pela TRD e UFIR, fls. 212, por entender que o valor da infração apurado no ano-base de 1990 foi transformado em BTNF e a seguir convertido em UFIR, bem assim as infrações a partir do ano-base de 1991 foram convertidas em UFIR.

As fls. 377, consta o Termo de Ciência, assinado pelo procurador da contribuinte legalmente constituído, através do qual foi efetivada a intimação da decisão administrativa de primeira instância, em que consta a data de ciência em 26/05/1999.

Tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado foi superior ao limite de alçada, foi interposto Recurso *ex officio* pela autoridade administrativo-julgadora singular, no sentido de atender às normas reguladoras do processo administrativo-tributário, especialmente *ex vi* o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, c/c a Portaria nº 333/1997, cujas peças constam do processo de nº 10768.033109/94-87.

As fls. 378/397, foi interposto, na data de 09/06/1999, recurso voluntário contra a citada Decisão da autoridade administrativo-julgadora de primeira instância, no qual a contribuinte ratifica os termos da sua impugnação acrescentando sinteticamente que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01

Acórdão nº : 103-20.379

1. A sua participação no consórcio de empresas denominado "STENGEL/MULTISERVICE/JNS" foi de 30%, e o faturamento da prestação de serviço e a dedução das despesas era feita pela empresa líder do consórcio;
2. Ao constatar enganos procedeu, espontaneamente, à retificação de sua declaração de rendimentos, levando à tributação o total recebido da empresa líder, não podendo concordar com a exigência de IRPJ sobre valores não recebidos, sob pena de violação do artigo 43 do CTN, pois, nos termos dos artigos 113 e 114 do CTN não poderá haver a incidência do IRPJ sem aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda. A incidência sem disponibilidade jurídica é ficção e ficção não é fato gerador do Imposto sobre a Renda e considerar ocorrida a incidência com relação a valores não recebidos pela recorrente é presumir o próprio fato gerador
3. Argui cerceamento do direito de defesa, a qual compreende todos os meios de prova admitidos em direito, no tocante à negativa da autoridade julgadora singular em indeferir a realização de diligência, apontando que os valores efetivamente recebidos e levados à tributação são os constantes da relação anexa às fls. 388 e 408 dos autos, para cuja comprovação, bem como para se verificar os valores efetivamente repassados, com relação de datas, números dos cheques e respectivos bancos, requereu a realização do citado procedimento fiscal junto a empresa líder;
4. Reitera que não tem acesso aos documentos da empresa líder, haja vista o sigilo comercial, justificando a necessidade de diligência haja vista que somente as autoridades fiscais detêm poderes para exame de documentos de terceiros;
5. Argumenta, às fls. 389, que a empresa líder, *ipsis literis*, "não possuía uma contabilidade específica para o Consórcio. A contabilidade era uma só, tanto do Consórcio como das demais receitas e despesas da empresa líder, como pessoa jurídica, razão pela qual a Recorrente não teve acesso à sua contabilidade";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

6. Argumenta que os valores constantes da declaração retificadora apresentada são suficientes para comprovar os valores efetivamente recebidos, cumprindo à fiscalização comprovar o alegado no auto de infração, pois decorre do princípio da tipicidade, que somente nasce o tributo quando ocorram os fatos expressos na lei e provado que o fato gerador ocorreu;
7. Acrescenta que se os fatos não estão provados e existindo dúvida a solução a ser adotada é a aplicação do artigo 112 do CTN;
8. A título de argumentação, aduz que se procedente a exigência seria ilegítima a exigência da multa, eis que a decisão recorrida entendeu que a recorrente, como participante do consórcio é solidária pelos tributos e, portanto, nos termos do artigo 134, parágrafo único do CTN, a responsabilidade solidária só se aplica em matéria tributária em relação às penalidade de caráter moratório;
9. Solicita a revisão da decisão no tocante à aplicação da UFIR, pois a autoridade singular negou-se a apreciar a questão alegando que não é da sua competência examinar a validade de lei, o que afronta a ampla defesa garantida na Constituição Federal, art. 5º, LV.

Às fls. 410, consta a comunicação do deferimento de medida liminar favorável à recorrente, cópia às fls. 398/400, no sentido de que o recurso voluntário por ela interposto fosse encaminhado à instância julgadora *ad quem*, independentemente do depósito recursal de 30%.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, Relatora

Tomo conhecimento do recurso voluntário, por tempestivo, em obediência à liminar concedida pelo Sr. Dr. Juiz da 10ª Vara Federal de São Paulo-SP, no sentido de que esta instância julgadora aprecie o recurso voluntário da contribuinte constante do presente processo administrativo tributário.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar os argumentos do recurso voluntário em confronto com os termos do lançamento do crédito tributário, da decisão proferida pela autoridade administrativo-julgadora de primeira instância e com o melhor direito aplicável à espécie.

Encontra-se ora *sub judice*, neste colegiado, apenas, a discussão acerca dos valores que configuraram a omissão de receitas autuada com relação ao IRPJ e à CSLL, haja vista que o crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda – retenção de fonte – foi exonerado no julgamento da autoridade singular.

Ab initio, cumpre esclarecer que não há como se acolher a arguição apresentada pela recorrente, quanto ao mérito da decisão singular, no tocante a um suposto cerceamento do seu legítimo direito de defesa em decorrência da rejeição quanto ao pedido de diligência formulado na impugnação inicial, haja vista que do exame do processo não se vislumbra quer na fase do curso do procedimento fiscal quer após o início do processo administrativo caracterizado pela litígio, qualquer afronta às garantias constitucionais do contraditório ou da ampla defesa da contribuinte, concluindo-se que a decisão foi prolatada, quanto à forma e ao conteúdo, em estrita obediência às leis materiais e processuais que regem à espécie.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

processo nº : 10880.022096/99-01
córdão nº : 103-20.379

A negativa da autoridade *a quo* ao pedido de diligência, encontra respaldo, inclusive, nos artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, e em nada acarretou prejuízo à parte, haja vista que todos os elementos probatórios acostados aos autos foram considerados como suficientes para formação da livre convicção do julgador. Ressalte-se que as autoridades fiscais lançadoras cuidaram de construir e apresentar todos os elementos probatórios que caracterizam a ocorrência da omissão de receitas ao crivo da tributação.

Não se vislumbra na decisão recorrida qualquer ofensa ou violação de direito da contribuinte, bem como, pela simples leitura do recurso voluntário, constata-se que os fundamentos fáticos e legais que motivaram a decisão singular, foram devida e inteiramente por ela compreendidos e atacados, o que atende plenamente ao devido processo legal e prestigia os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, inexistindo, portanto, qualquer cerceamento a ser alegado nesse sentido.

Vale salientar que as autoridades administrativo-julgadora detêm a competência legal para formar livremente a sua convicção, com base na lei e na prova dos autos, devendo demonstrar os motivos que fundamentam a sua decisão. Nesse sentido, não merece reparo a Decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento, consoante a leitura das motivações relativas às preliminares e ao mérito do lançamento tributário em confronto com a impugnação apresentada naquela instância.

Quando a autoridade de primeira instância proferiu o julgamento, significou que não foi constatada no processo qualquer prejudicial ou vício que eivasse de nulidade o lançamento do crédito tributário, bem assim a necessidade de serem feitas outras diligências no sentido de buscar novos elementos a fim de subsidiar o seu julgamento. Igualmente, da leitura da peça recursal, verifica-se que da decisão recorrida não resultou qualquer prejuízo ou óbice ao amplo direito de defesa da recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

Cumprе ressaltar, *ad argumentadum tantum*, que mesmo que exsurgisse qualquer falha no instrumento de lançamento ou na decisão *a quo*, ela estaria totalmente suprida através dos próprios termos tanto da impugnação como do recurso voluntário, pois tais peças demonstram, claramente, que a contribuinte entendeu e conheceu quais as causa e supostas irregularidades que motivaram a atuação, tendo exercido, na sua amplitude, o seu direito de defesa.

Adentrando-se no mérito propriamente dito da irregularidade autuada, constata-se que a matéria ora *sub judice*, é relativa à discussão acerca de questões probatórias e de direito, cuja solução demanda um acurado exame dos elementos constantes nos autos à luz do direito, no sentido de demonstrar a correção do lançamento do crédito tributário, bem como da decisão administrativa singular, consoante os fundamentos que motivaram a convicção e formaram o livre convencimento do presente voto, como a seguir passa-se a expor:

Ab initio cumpre esclarecer que, apesar de a recorrente haver solicitado a realização de novas diligências, no sentido de carrear mais elementos ao processo, as provas constantes nos autos já são suficientes para elucidar os fatos e possibilitam formar completamente a livre convicção do julgador. Tais peças demonstram, de forma inequívoca, a ocorrência da infração imputada ao sujeito passivo, estando os autos prontos e aptos a que seja proferido o julgamento, não se fazendo necessário qualquer outro procedimento ou investigação para a busca e juntada de novas provas.

Especialmente, como no presente caso, está perfeitamente caracterizada a ocorrência da irregularidade capitulada como omissão de receitas, não subsistindo quaisquer dúvidas acerca da sua prática pela recorrente. As autoridades fiscais cuidaram de juntar ao processo, provas irrefutáveis, inclusive no sentido de configurar a prática por parte da recorrente, do expediente chamado de "nota calcada", em que há clara



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

divergência entre os valores escriturados nas 2ª vias (via do cliente) e as 4ª vias que permanecem anexas ao bloco ou talonário (via do prestador do serviço).

Ressalte-se, inclusive, que a própria recorrente, bem como a empresa líder do consórcio, a pessoa jurídica STENGEL, espontaneamente procederam à retificação das declarações de rendimentos para o Imposto sobre a Renda – IRPJ, nas quais reconheceram expressamente a existência de omissão de receitas, só que, no caso da contribuinte ora recorrente, tais receitas somente foram tributadas em parte.

A seu favor, a recorrente suscita a discussão de que as receitas eram faturadas e os custos e despesas computados pela empresa líder e a ela somente era repassado o valor líquido relativo à sua participação no consórcio. Quanto a tais alegações melhor sorte não se pode vislumbrar, uma vez que elas não foram acompanhadas de qualquer prova documental, não encontrando qualquer respaldo legal ou fático que possa favorecer à contribuinte.

A questão tem seu cerne, portanto, na discussão de quais seriam os corretos valores a serem tributados a título de omissão de receitas, se os já oferecidos à tributação através da declaração retificadora apresentada espontaneamente pela própria contribuinte ou aqueles apurados pelas autoridades fiscais lançadoras.

Acerca dos consórcios, releva observar as prescrições contidas na própria Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), a qual expressamente disciplinou a forma de reunião e constituição de pessoas jurídicas com o fim de realizarem ou executarem empreendimentos em conjunto, consoante os artigos:

*Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste capítulo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

§ 1º. O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:

...

IV – a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V – normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI – normas sobre a administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver.

No sentido de disciplinar no âmbito da Administração Tributária, as obrigações acessórias dos consórcios de empresas, foram editados os seguintes atos a seguir transcritos:

Parecer Normativo nº 05/1976:

"Consulta-se se os chamados 'consórcios' de empresas constituídas para concorrer e, posteriormente, executar obras e serviços de engenharia, devem ser, ou não, considerados pessoas jurídicas:

2. A participação conjunta de duas ou mais empresas, com o fim de reunir seu capital, experiência e trabalho, sob a forma de consórcio, na consecução de ditos serviços e obras, tem sido admitida pela administração pública. A matéria foi disciplinada a partir do Decreto nº 73.140, de 9 de novembro de 1973, cujos artigos 22 e 23 estabelecem diversas condições, entre as quais o 'compromisso expresso de que o consórcio não se constitui, nem se constituirá em pessoa jurídica distinta da de seus membros, nem terá denominação própria ou diferente da de seus consorciados' e a 'declaração expressa de responsabilidade solidária de todos os consorciados pelos atos praticados sob o consórcio, em relação à licitação, e posteriormente ao eventual contrato'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

3. A despeito de utilizarem a denominação de 'consórcio' perante o órgão público promotor da licitação, **as entidades que o compõem não perdem sua personalidade jurídica**, como ocorreria no caso de fusão. O simples registro do instrumento de constituição no Cartório de Registro de Títulos e Documentos só pode ter o efeito que lhe é próprio, isto é, conservação e validade do ato constitutivo contra terceiros, mas não o de conferir personalidade jurídica comercial por forma 'sui generis', eis que tal personalidade só pode ser adquirida mediante arquivamento de ato específico na Junta Comercial competente (art. 37, II, 2º, da Lei nº 4.726, de 13 de julho de 1965), sendo vedado o arquivamento de documentos que não obedecerem às prescrições legais e regulamentares (artigo 38, II, Lei citada).

4. Deste modo, considerada a forma complexiva de apuração do lucro tributável, **deve cada uma das pessoas jurídicas, apropriando individualmente suas receitas e despesas, apresentar sua declaração de rendimentos como contribuinte do imposto de renda**, definido no art. 95 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75." (Os grifos não são do original).

Ato Declaratório Normativo nº 21/1984:

"1 – O fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404/1976) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, **não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos;**

2 – Para efeito de aplicação do referido regime tributário, **os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas**, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento;

3 – O valor do imposto na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios a que se refere o item 1 será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente proporcionalmente à participação contratada e observado o disposto no Decreto-lei nº 2.072, de 20.12.83." (Os grifos não são do original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

Igualmente, é o entendimento da doutrina acerca do assunto, como se pode constatar no trabalho de Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel (*IRPJ – Teoria e Prática Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 372 e 373):

"Como as sociedades em conta de participação, os consórcios não têm personalidade jurídica. Contudo, tampouco se confundem os consórcios com aquelas sociedades. Estes se constituem com a participação conjunta de duas ou mais empresas, com o fim de reunir o seu capital, experiência ou trabalho, na consecução de um objetivo comum. Os consorciados somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade (Lei nº 6.404/76, art. 278).

Ademais cada participante apura seus lucros individualmente." (Grifos não são do original)

É cristalino, portanto, que o faturamento, a escrituração e a respectiva tributação dos resultados havidos de consórcios de empresas deverão dar-se de forma individualizada, por cada consorciada, inexistindo a possibilidade da tributação em conjunto como argüido pela recorrente, haja vista que as disposições das leis comerciais e fiscais não permitem quaisquer tipos de outras ilações ao sabor das conveniências de seu intérprete.

Porém, mesmo que se admitisse a possibilidade de a empresa líder poder adotar procedimento equivocado, no sentido de apurar o resultado do consórcio e somente repassar o lucro líquido relativo a cada consorciada, ainda assim, não existe nos autos qualquer prova da ocorrência de tal fato. A recorrente apesar de, reiteradamente, tentar insistir em tais argumentos, em nenhum momento fez prova das suas pretensas alegações. Pelo contrário, no processo está devidamente caracterizado que a empresa líder procedeu exatamente de acordo com as prescrições legais que regem a espécie, inclusive, em estrita obediência aos próprios termos dos contratos firmados entre as empresas consorciadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

Acerca da caracterização das omissões de receitas, como decorrente da falta de observância do sujeito passivo da relação jurídico-tributária da obrigatoriedade de manter escrituração regular com o registro de todos os fatos, operações e transações da pessoa jurídica, bem como dos poderes que detêm as autoridades fiscais no tocante ao procedimento fiscal com vista ao lançamento do crédito tributário, já tivemos oportunidade de nos manifestar, em comentários aos artigos 197 e 223 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 (correspondendo aos artigos 157 e 174 do RIR/1980), cujas respectivas matrizes legais são os artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977 e artigo 2º da Lei nº 2.354/1954, expressando a seguinte opinião:

"Dever de escriturar (art. 197 do RIR): a escrituração deverá abranger todos os fatos administrativos, operações, transações ocorridos na empresa, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional, devendo obedecer às leis comerciais e fiscais e aos princípios contábeis.

...

9. Verificação do Lucro Real pela autoridade tributária (art. 223 do RIR) - A lei dá competência e poder à autoridade tributária para proceder à verificação da determinação do lucro real, sendo-lhe facultado o exame de livros e documentos da escrituração contábil-fiscal dos contribuintes, inclusive da escrituração de terceiros, com vista à apuração do correto cumprimento da obrigação tributária.

Igualmente, com relação à competência legal dada à autoridade fiscal, o art. 951 do RIR/94 expressamente reconhece o poder dos Auditores-fiscais do Tesouro Nacional para proceder ao exame de livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizar diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Saliente-se que a escrituração mantida com observância das disposições legais, bem como os livros obrigatórios que estiverem revestidos das formalidades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

extrínsecas e intrínsecas e em plena harmonia uns com os outros, fazem prova contra e a favor das pessoas que deles forem proprietários ou contra terceiros, se os assentamentos constantes deles forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo a sua natureza ou assim definidos em preceitos legais (art. 223, § 1º do RIR/94 c/c os arts. 15 a 23 do Código Comercial).

Também, o art. 15 do Ccom prescreve que se os livros dos comerciantes não se encontrarem revestidos das formalidades essenciais ou forem encontrados com vícios não merecerão fé nos lugares viciados, não constituindo prova a favor do comerciante a que pertencerem, todavia poderão, mesmo assim, constituir em prova contra os seus proprietários. (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94*. Brasília: UNB, 1997, pp. 111, 135, 137/139).

Assim, as leis fiscais são bastante claras quando impõem a obrigação de que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real mantenham escrituração regular na qual sejam registradas todas as suas operações, transações, inclusive toda a sua movimentação bancária. Caracterizando-se como omissão de receitas a subtração ao crivo de tributação a falta de registro de valores auferidos da prestação de serviços.

Adentra-se aqui no campo do ônus probatório na relação jurídico-tributária.

Para o enquadramento e caracterização de uma relação como jurídico-tributária 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.

Os fatos tributários não são notórios que prescindem de prova, prevalece, sempre, no processo administrativo-tributário, a máxima *onus probandi incumbit ei qui*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

dicit. Portanto, aquele que argúi direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo, quando acusa a ocorrência de qualquer infração, salvo no caso das presunções legais, seja ele o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, no sentido de se defender precisa elidir a imputação e demonstrar inoccorrência da irregularidade apontada.

Nesse sentido, já tivemos oportunidade de expressamos o nosso entendimento (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *O Lançamento Tributário – Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 141-142):

***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."

Acerca do ônus da prova, são magistrais as lições do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.24), o qual entende que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

"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."

Igualmente, é pertinente também a opinião do Dr. Luis Eduardo Schoueri (*Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal* ". In *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, vol 2, p. 81).

:

"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."

Ainda, sobre o ônus da prova, não se poderia deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), 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,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

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 intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade."

Portanto, quanto ao ônus probatório no processo administrativo-tributário, é importante observar que ele incumbe a quem tem interesse em provar o seu direito. Salvo nos casos de presunções legais, ele recai inicialmente sobre autoridade administrativa lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo. Entretanto, igualmente, ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, no exercício do seu amplo direito de defesa, incumbe apresentar provas irrefutáveis e inequívocas suficientes a elidir a imputação.

É importante salientar, também, que todas as operações, transações e os registros contábeis da pessoa jurídica deverão estar respaldados em documentais hábeis, idôneos e irrefutáveis, para que possam fazer prova a favor do direito contribuinte. Do contrário, poderão ser impugnados pelas autoridades fiscais administrativas. Não podendo ser considerados como prova, apenas, os registros e declarações apresentadas ao Fisco ou simples documentos da própria emissão da pessoa jurídica, que se encontrem desacompanhados de outros documentos hábeis e idôneos através dos quais não se possa aferir a veracidade e a correção dos respectivos dados neles constantes.

A omissão de receitas, no caso ora em apreciação, longe de se revestir do caráter de uma suposta presunção legal ou ficção da ocorrência do fato gerador do IRPJ, como suscitado pela recorrente, revela, de sobremaneira, a prática de irregularidade comprovada com vista à subtração de valores à tributação. Inclusive, com adoção de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

procedimentos tipificados como crime pelas leis tributárias penais, na hipótese, o uso do expediente da "nota calçada".

Antes de o lançamento do crédito tributário caracterizar-se como uma presunção ou ficção, como alegado pela contribuinte, ele conseguiu detectar e apurar fatos efetivamente ocorridos, reconhecidos e comprovados pelas autoridades fiscais. À recorrente caberia carrear aos autos provas, igualmente inequívocas, do seu pretense direito, o que seria totalmente impossível ante a força probante por meio dos quais foi constatada a prática da irregularidade.

Não assiste razão à contribuinte em pretender escudar-se em meras alegações, destituídas de respaldo documental ou valor probatório, no sentido de arguir que os valores das receitas omitidas já haviam sido oferecidos à tributação pela empresa líder, bem assim que não conseguiu demonstrar o seu direito por não ter acesso aos documentos e registros daquela empresa que estariam protegidos sob um suposto "sigilo comercial".

Admitir-se tal possibilidade seria transferir-se ao Fisco o dever de provar os fatos alegados na pretensa defesa da recorrente, haja vista que os fatos e irregularidades apontadas pelas autoridades fiscais estão devida e comprovadamente circunstanciadas no processo. Portanto, a defesa da recorrente só seria factível, caso ela pudesse e se quisesse, se fossem trazidas provas documentais hábeis, inequívocas e irrefutáveis no sentido de desconstituir as irregularidades que lhe foram imputadas, pois nesse momento a ela competia o ônus e o dever de provar as suas alegações.

Na presente hipótese, o ônus da prova contrária caberia à recorrente, somente ela poderia demonstrar, indubitavelmente, o seu direito o que não fez por ser impossível o seu objeto haja vista a magnitude dos elementos apresentados pelas autoridades fiscais. À contribuinte caberia provar que a aquisição da disponibilidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

econômica e jurídica das receitas omitidas somente tinha se dado pelo valor líquido relativo à sua participação no consórcio, não sendo cabível nem legítimo querer transferir esse encargo ao fisco.

Nesse sentido são pertinentes as prescrições do Código de Processo Civil no seu artigo 378, que dispõem serem os livros comerciais prova contra o seu autor. Ao comerciante, todavia, é lícito demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, não consta no processo a mais tênue prova documental no sentido de serem provadas as alegações da recorrente.

Com vista a demonstrar a fragilidade dos argumentos da recorrente, no sentido de transferir o ônus da prova ao Fisco, por ela supostamente não ter acesso aos registros do consórcio, o que impossibilitaria a sua defesa, mister faz-se a leitura dos termos do próprio contrato firmado entre as consorciadas:

INSTRUMENTO PARTICULAR DE FIXAÇÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES ENTRE CONSORCIADAS (fls. 80/84 dos autos)

CLÁUSULA SEXTA

...

Parágrafo primeiro: As consorciadas dar-se-ão mútua e recíproca colaboração técnica e comercial, trocando informações que se fizerem necessárias ao bom desempenho de cada uma e a integração das respectivas atividades, para o integral cumprimento do eventual contrato a ser firmado.

Parágrafo segundo: O faturamento deverá ser individual, sendo cada consorciada responsável pela apresentação e exatidão das faturas, bem como pelos respectivos recebimentos, na proporção de cada qual. (Os grifos não são do original).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

No tocante às alegações de que não teria havido a disponibilidade econômica ou jurídica de renda que configurasse a ocorrência do fato gerador do IRPJ, igualmente, elas se configuram em mera tentativa de defender o indefensável. Nada há que se discutir acerca do momento em que a realidade factual subsume-se à hipótese de incidência abstrata da lei, efetivamente quanto ao assunto foram brilhantes os argumentos da recorrente que se encontra escudada na melhor doutrina.

Entretanto, é exatamente a relevância de tais argumentos que demonstram estar configurado, no presente caso, de forma inequívoca e provada, que ocorreu na prática o fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, a qual, por não haver sido espontaneamente cumprida pelo sujeito passivo e tendo sido constatada em procedimento fiscal deu autorização para que se procedesse o lançamento *ex officio*, como exercício de atividade administrativa vinculada e obrigatória.

Relativamente às arguições da recorrente no tocante à aplicabilidade do artigo 112 do CTN, *indubio pro* contribuinte, releva observar que não há no processo qualquer incerteza quanto à ocorrência dos fatos, as autoridades fiscais já adotaram procedimento fiscal que foi mais benéfico à recorrente e já concederam-lhe o manto da proteção daquele dispositivo legal, haja vista que, apesar de estar devidamente caracterizado no processo a fraude revelada pelo uso das "notas calçadas", aquelas autoridades não adotaram as providências cabíveis no tocante ao agravamento da penalidade da multa aplicada aos lançamentos *ex officio*, bem assim não procederam à respectiva representação fiscal para fins penais com vista à apuração do crime tributário.

Ad argumentandum tantum, a diligência solicitada pela recorrente em nada contribuiria para a sua defesa ou para a elucidação. Mesmo que admitida a sua necessidade, cuja prescindibilidade já está bastante clara, ela se tomaria infrutífera pois a empresa líder, expressamente reconheceu que somente foi tributada a parte das receitas omitidas que lhe cabiam de acordo com a sua participação proporcional no consórcio,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

consoante cópias do processo de retificação juntadas aos presentes autos, às fls. 102/110.

Nos presentes autos constata-se, sem quaisquer dúvidas, a existência de todo um conjunto probatório construído pelas autoridades fiscais que demonstram a ocorrência e a prática da infração pela recorrente, sem que ela tenha logrado contrariar. Todos os elementos constantes no processo apontam, sempre, no sentido de que efetivamente ocorreu a irregularidade objeto de autuação.

Tanto a autoridade lançadora, como a julgadora, cuidaram em demonstrar, motivar e fundamentar, de forma inequívoca, a tipicidade da infração sob a égide de omissão de receita em conexão com as ocorrências da realidade factual.

Ressalte-se, igualmente, que desfavorece à recorrente o fato por ela própria confessado às fls. 389 que a empresa líder não tinha escrituração específica e separada para identificar e distinguir as operações do consórcio com as da própria empresa líder, o que somente ratifica e confirma a desnecessidade de novas investigações e o acerto da decisão em indeferir o pedido de diligência da contribuinte.

No caso ora em apreciação, constata-se que as autoridades fiscais autuantes efetivamente cumpriram o seu dever de demonstrar e provar a infração imputada à contribuinte, no tocante à investigação, pesquisa dos fatos e procederam a um cuidadoso trabalho no sentido de construir os elementos que serviram de fundamento para o lançamento do crédito tributário relativo à infração configurada como omissão de receitas.

Deve-se salientar, inclusive, que no momento da apuração do crédito tributário a ser lançado as autoridades fiscais tiveram o cuidado de excluir valores que já haviam sido computados pela empresa líder do consórcio, no sentido de evitar qualquer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

dupla tributação sobre um mesmo valor, consoante informação constante às fls. 19 dos autos (parágrafo final do Termo de Verificação nº 01).

Mais uma vez, agiu com acerto a autoridade administrativo-julgadora de primeira instância a melhor interpretação das disposições contidas no artigo 282 do RIR/1980 e 360 do RIR/1994, aos fatos em causa pois a realidade factual não se adequa aos preceitos da hipótese abstrata constantes do citado dispositivo legal. Naqueles está prevista a possibilidade da adoção do regime de caixa em relação ao diferimento dos lucros para quando do efetivo recebimento das receitas. Entretanto, a tributação incidente sobre os lucros, quando se configurar o caso de contratos com entidades governamentais é que poderá ser deferida para o período do efetivo recebimento, por se verificar a hipótese descrita na lei, não as receitas, essas e os respectivos custos terão que ser contabilizadas, sempre, pelo regime de competência.

Entretanto, para que se pudesse considerar tal possibilidade mister se fazia que a própria contribuinte houvesse registrado ou declarasse espontaneamente os respectivos valores e efetivasse a apuração do lucro a ser diferido, à época em que se deu o respectivo pagamento, pois, em se tratando de faculdade a opção pelo direito aos uso do permissivo legal deveria ser demonstrado e adotado pela contribuinte, bem como era necessário ela houvesse procedido a regular contabilização tanto das receitas como dos respectivos custos a fim de que se apurasse o correto valor do lucro, não das receitas, cuja tributação poderia ser diferida.

Constatada a ocorrência da irregularidade autuada, resta examinar se a formalização do lançamento do crédito tributário em relação à realidade factual encontra-se de acordo com as normas legais que regem a espécie.

De acordo com as várias intimações que constam no processo, para que a contribuinte comprovasse os efetivos valores e demonstrasse em contrário a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

irregularidade apurada, constata-se, sem quaisquer dúvidas, que foi irretocável o procedimento fiscal no tocante à realização do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Ressalte-se, igualmente, que quando foi apresentada a impugnação inicial ao lançamento *ex officio* do crédito tributário, perante a autoridade julgadora administrativa singular, bem assim, quando da interposição de recurso voluntário a esta instância julgadora, a contribuinte não logrou demonstrar e apresentar qualquer prova que lhe favorecesse, preferindo, arguir, em seu favor, apenas, frágeis argumentos, destituídos de qualquer respaldo fático ou legal.

Para elidir a imputação, bastaria que a recorrente tivesse apresentado os elementos e comprovado a veracidade da inexistência das receitas omitidas ou que elas já haviam sido tributadas pela líder ou, ainda, que o valor por ela oferecido na declaração retificadora era o efetivamente por ela recebido. Configura-se, portanto, como injustificada e ilegítima a sua reiterada recusa em apresentar as respectivas provas que lhe eram favoráveis. A constatação de tal fato, por si só legitima a exigência tributária objeto do lançamento tributário *ex officio*.

Desse modo, a convicção acerca da prática, pela recorrente, da infração objeto de autuação, foi formada, entre outras provas, especialmente com base nos seguintes elementos que foram considerados como suficientes a comprovarem o ocorrido:

- 1) Os instrumentos mediante os quais foram estabelecidos os direitos e obrigações entre os consorciados, bem como foi constituído o consórcio entre a MULTISERVIVE ENGENHARIA LTDA e as pessoas jurídicas STENGEL – SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA LTDA e JNS ENGENHARIA CONSULTORIA E GERENCIAMENTO LTDA, consoante a seguir transcreve-se:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

**1.1.) INSTRUMENTO PARTICULAR DE FIXAÇÃO DE DIREITOS E
OBRIGAÇÕES ENTRE CONSORCIADAS (fls. 80/84 dos autos)**

CLÁUSULA QUINTA:

Embora as consorciadas tenham assumido perante a contratante, no contrato referido, e que constará da sua ratificação, responsabilidade integral e solidária pelos serviços a serem executados, a participação de cada empresa no consórcio será a seguinte:

Stengel – 58%

Multiservice – 30%

JNS – 12%

Parágrafo primeiro:

As consorciadas executarão em conjunto a totalidade dos serviços contratados, respondendo, porém solidariamente por todos os custos e despesas decorrentes desses serviços, inclusive por tributos, encargos trabalhistas, previdenciários e outros, que incidam ou venham sobre eles incidir, na proporção da participação de cada qual.

Parágrafo segundo:

Os resultados do consórcio serão distribuídos entre as consorciadas na mesma proporção.

**1.2) INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPROMISSO DE
CONSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIO (fls. 85/101 dos autos)**

“...

CLÁUSULA QUINTA:

O CONSÓRCIO atuará como uma unidade com estrutura funcional própria, sendo contabilizado em livro próprio todas as suas operações.

...

CLÁUSULA OITAVA:

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

Parágrafo segundo: Fica acertado que o CONSÓRCIO não se constitui nem se constituirá terceira pessoa jurídica, mas sim uma associação solidária e de responsabilidade definida, cujo objetivo é apresentar a proposta em questão e realizar os serviços a serem contratados, no caso dos mesmos lhe serem adjudicados.

2) Às fis. 102/104, consta o pedido de retificação das declarações de rendimentos apresentado pela STENGEL, empresa líder do consórcio, objeto do processo administrativo protocolizado junto à Secretaria da Receita Federal sob o nº 13805.000873/94-15, relativamente aos períodos-base de 1988 a 1992, exercícios de 1989 a 1993, através do qual aquela empresa reconhece, expressamente, haver omitido receitas na sua escrituração, com relação à parte proporcional de sua participação no consórcio, e providenciando o respectivo pagamento dos tributos sobre elas incidentes, consoante transcrição, *ipsis literis*, baixo:

“...

3 – Vencida a concorrência pelas empresas consorciadas, foi assinado um instrumento particular de fixação de direitos e obrigações entre elas (cópia xerox anexa, doc. Nº 2), ficando estabelecido que todas as receitas e despesas do consórcio seriam rateadas na seguinte proporção (cláusula 5ª):

STENGEL ————58% (cinquenta e oito por cento)

MULTISERVICE——30% (trinta por cento)

JNS—————12% (doze por cento)

Assim, embora todos os documentos fiscais fossem da sua emissão, ou emitidos contra a STENGEL, todos os valores eram rateados nessa proporção, cada empresa registrando a sua porcentagem no rateio.

As receitas, devido às incidências fiscais sobre o faturamento, eram rateadas à medida de seu efetivo ingresso, enquanto as despesas eram rateadas em períodos determinados de acerto de contas ou no fechamento de balancetes ou balanços.” (Os grifos não são do original).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

3) Fls. 119/191 – Cópias das Notas Fiscais , nas quais se constata, de modo irrefutável, a prática do expediente chamado de “notas calçadas”, em que se verificam dados divergentes registrados nas diversas vias, como p. ex. aleatoriamente:

3.1) às fls. 118, 2ª via (via do cliente) da Nota Fiscal nº 2044, emitida pela STENGEL para a SABESP, consta como valor dos serviços prestados NCz\$ 113.269.954,87 e, às fls. 119, na 4ª via (via anexada ao talonário de posse da prestadora) o valor de NCz\$ 30.618.288,91;

3.2) às fls. 174, 2ª (via do cliente) da Nota Fiscal nº 2792, emitida pela STENGEL para a SABESP, consta como valor dos serviços prestados Cr\$ 2.366.890,54 e, às fls. 175, na 4ª via (via anexada ao talonário de posse da prestadora) o valor de Cr\$ 1.183.445.198,00;

3.3) às fls. 182, 2ª (via do cliente) da Nota Fiscal nº 2898, emitida pela STENGEL para a SABESP, consta como valor dos serviços prestados Cr\$ 5.626.389.841,86 e, às fls. 183, na 4ª via (via anexada ao talonário de posse da prestadora) o valor de Cr\$ 2.813.194.920,90.

Por todo o exposto, conclui-se que está sobejamente comprovada nos autos e perfeitamente caracterizada a omissão de receitas imputada à contribuinte, a qual parte de elementos probatórios cuidadosamente construídos pelas autoridades fiscais, não havendo qualquer presunção ou ficção a ser alegada, não podendo ser consideradas as alegações da recorrente de que a exigência encontra-se embasada em meras suposições de disponibilidade de direito, haja vista que ela não logrou carrear provas ou demonstrar, de modo hábil e irrefutável o seu pretenso direito.

Está configurada e provada, igualmente, a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica dos respectivos valores, fato esse suficiente para subsumir a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

realidade factual à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei e, por conseguinte, configurar a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda, de conformidade com o seu conceito constitucional e que encontra-se explicitado no Código Tributário Nacional, fato suficiente para fazer nascer a obrigação tributária.

Pelo exposto e após a comprovação irrefutável do fato de que a recorrente somente procedeu à tributação de parte das receitas omitidas, evidência essa constatada através dos escassos elementos probatórios por ela apresentados, os quais resumem-se a uma relação de valores por ela mesma elaborada e ante a absoluta falta de provas em contrário no sentido de infirmar a autuação, apesar das reiteradas oportunidades que a ela foram dadas para que pudesse exercer plena e amplamente o seu direito de defesa, e frente a força do conjunto probatório construído pelas autoridades fiscais, o qual não merece reparos, concluo pela efetividade da ocorrência da infração autuada como OMISSÃO DE RECEITA, cuja tributação foi mantida na decisão proferida pela autoridade administrativa de primeira instância.

Em consequência, conclui-se pelo acerto da Decisão da autoridade administrativo-julgadora singular que decidiu com base na lei e na provas dos autos.

Melhor sorte não se vislumbra às alegações da recorrente no tocante à multa aplicada no lançamento *ex officio* e quanto à utilização da UFIR como indexador para atualização monetária dos tributos, estando correta a Decisão da autoridade administrativa-julgadora singular também com relação a essa parte, porém sob argumento diverso dos aqui adotados, consoante motivos a seguir expostos:

MULTA APLICÁVEL AO LANÇAMENTO EX OFFICIO

Com relação aos argumentos da recorrente de que seria ilegítima a exigência da multa aplicável ao lançamento *ex officio*, novamente não há como se acolher



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

tais alegações, haja vista que configurada a prática de omissão de receitas, a respectiva apuração e lançamento de ofício implicarão na imposição da penalidade legalmente prevista.

Não assiste qualquer razão à contribuinte em querer fugir da sua responsabilidade pela prática da infração. A exigência e imputação de irregularidade não lhe estão sendo feitas como responsável solidária, mas por obrigação própria uma vez que era pessoa jurídica participante do consórcio, o qual não tinha personalidade jurídica própria, tendo a recorrente permanecido como sujeito passivo da relação jurídico-tributária através de representante legalmente constituído em seu nome, sendo-lhe imposto o dever *in vigilando* dos seus mandatários.

Ressalte-se que labora contra as pretensas razões de defesa o fato de a própria recorrente haver reconhecido espontaneamente, porém de modo parcial, a omissão de receitas através de declaração retificadora, o que revela e prova o seu inteiro conhecimento e proveito das irregularidades apontadas, não lhe podendo favorecer quaisquer alegações nesse sentido. Portanto, considera-se legítima, porém sob outro argumento, a manutenção da multa *ex officio* aplicada no lançamento do crédito tributário.

UFIR

Com relação aos argumentos aduzidos pela recorrente no tocante à utilização da UFIR, cumpre destacar que não há como se acolher tais razões, inclusive, as jurisprudências judiciais e administrativas são pacíficas sobre a matéria. A aplicabilidade da UFIR, instituída pela Lei nº 8.383/1991, como indexador para a atualização monetária dos tributos, em nada afronta os princípios constitucionais ou desrespeita o Código Tributário Nacional, bem como não constitui majoração da base de cálculo dos tributos, como pretende a contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

Não há de se falar em lesão aos princípios da anterioridade e retroatividade da lei tributária – mesmo porque seus malsinados preceitos não trazem instituição de tributo novo ou aumento de tributo -, nem de dano ao direito adquirido ou ao ato jurídico perfeito, por se tratar de mera atualização do valor do crédito tributário relativo à obrigação tributária não satisfeita tempestivamente.

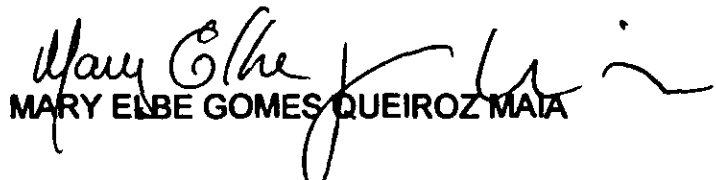
Até em prestígio à isonomia tributária e à justiça fiscal mister faz-se adotar entendimento no sentido de que os débitos sejam corrigidos pelos índices que visem recompor a perda e recompensar a Fazenda Nacional pela demora em receber o seu crédito.

Do exposto, não há inconstitucionalidade a ser argüida, relativamente à utilização da UFIR, prevista na Lei nº 8.383/91, por se tratar de mera atualização monetária do imposto de renda e contribuições sociais, por não representar majoração de tributo ou modificação da base de cálculo e do fato gerador, nem se revelar como violação de princípio constitucional. A alteração operada pela aludida lei foi somente quanto ao índice de conversão, pois persistia a indexação dos tributos conforme prevista em norma legal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de **NEGAR** provimento ao recurso voluntário, mantendo-se integralmente a decisão administrativo-julgadora singular.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2000


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.022096/99-01
Acórdão nº : 103-20.379

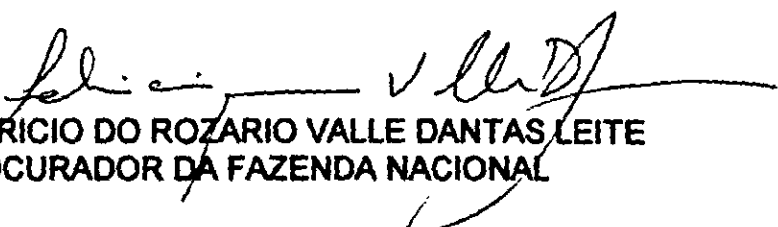
INTIMAÇÃO

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 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em **15 SET 2000**


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 26.09.00


FABRICIO DO ROZARIO VALLE DANTAS LEITE
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL