



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10880.023539/89-55
Recurso n.º : 108-132485
Matéria : IRPJ – EX. 1988
Recorrente : SALOMÃO E ZOPPI PATOLOGISTAS ASSOCIADOS S/C LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 8ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 29 de novembro de 2004.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

OMISSÃO DE RECEITAS – PRESUNÇÕES SIMPLES – A falta de contabilização de pagamentos comprovadamente realizados através de procedimento de circularização, constitui omissão de receita.

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício isolado, o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SALOMÃO E ZOPPI PATOLOGISTAS ASSOCIADOS S/C LTDA,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello (Relator), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Suplente convocado), Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Dorival Padovan e José Henrique Longo que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ CLÓVIS ALVES
REDATOR DESIGNADO

Processo n.º : 10880.023539/89-55

Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA (Suplente convocado), LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Ausentes justificadamente os Conselheiros MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

Recurso n.º : 108-132485
Recorrente : SALOMÃO E ZOPPI PATOLOGISTAS ASSOCIADOS S/C LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 8ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte (fls. 216 a 247), que teve acolhimento preliminar conforme Despacho Presi nº 108-014/2004 (fls. 304 a 306).

Discute-se apenas o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

A decisão recorrida, prolatada pela 8ª Câmara na sessão de 13 de agosto de 2003, está sumariada na ementa (Acórdão nº 108-07.473 – fls. 202):

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS – GASTOS COM OBRAS – A comprovação de que as obras foram executadas em nome da recorrente e os pagamentos efetuados por esta com recursos estranhos à contabilidade autoriza a presunção de que tais valores são provenientes de receitas omitidas.”

O paradigma adotado no recurso (de divergência) foi o Acórdão nº 107-05.568, trazido por cópia em inteiro teor (fls. 260 a 282) e o Acórdão nº CSRF/01-03.191 (fls. 284 a 295), sob seguintes ementas:

Acórdão nº 107-05.568 (na parte que interessa) (fls. 260):

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – COMPRAS NÃO REGISTRADAS – A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação. A omissão de compras é mero indicio que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscal.”

Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

Acórdão n.º CSRF/01-03.191 (fls. 284):

“OMISSÃO DE RECEITA – A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação. A omissão de compras é mero indício que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscalizadora.

Recurso da Fazenda Nacional conhecido e não provido.”

A simples leitura do teor das ementas demonstra claramente a divergência.

O fato ensejador do lançamento está descrito a fls. 86:

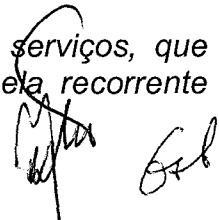
“No exercício das funções de Auditora Fiscal do Tesouro Nacional, em decorrência da fiscalização realizada na empresa supra identificada, constatamos a seguinte irregularidade, concernente à legislação do Imposto sobre a Renda, no exercício de 1988 ano-base de 1987:

a) a empresa não contabilizou pagamentos no valor de CZ\$ 1.066.907,21, no ano-base de 1987, referente às notas fiscais, abaixo relacionadas, de serviços prestados pela empresa “CPA – Arquitetura Paisagismo e Construção Ltda.”, CGC n.º 56.764.277/0001-45, atualmente denominada “Construtora Mendes, Credidio e Rossi”, tendo em vista alteração de sua razão social. Estes pagamentos foram efetuados com recursos estranhos à sua contabilidade, caracterizando assim omissão de receitas conforme artigos 154 a 157, 172, 174, 175 a 177 e 179 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo decreto 85.450 de 04.12.80.”

Os argumentos adotados no voto condutor da decisão recorrida estão assim produzidos (fls. 208 e 209);

“Discordo do entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Relator em seu voto, pois a meu ver a omissão de receita está perfeitamente caracterizada nos autos pelas seguintes razões:

1) Houve diligência na escrita da prestadora de serviços, que registrou o recebimento dos valores gastos pela recorrente com a reforma do imóvel locado;



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

- 2) Ainda na diligência foram coletadas as notas fiscais correspondentes às obras, todas elas emitidas em nome da recorrente;
- 3) Também ficou constatada a falta de registro, na escrita da recorrente, dos valores pagos a este título;
- 4) O Fisco trouxe aos autos cópias microfilmadas de 3 (três) cheques do Banco Itaú S/A emitidos pela recorrente para pagamentos dos serviços;
- 5) Trouxe também documentos internos da contabilidade informando que tais cheques foram utilizados para pagamentos à CPA – Arquitetura Paisagismo e Construção Ltda. Referentes a obras na empresa;
- 6) A recorrente não logrou comprovar sua alegação de que os serviços em questão foram prestados aos sócios da mesma.

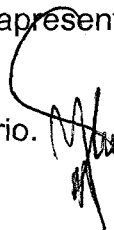
Em suma, está comprovado nos autos que a recorrente efetuou pagamentos para a execução de obras com recursos alheios à contabilidade autorizando a presunção de omissão de receitas, infração com repercussão na base imponible do IRPJ.”

Por outro lado, os votos paradigmas entenderam que a presunção, por não ser legal, impõe o ônus da prova de omissão de receita ao fisco, que deve aprofundar a ação fiscal até obter comprovação de que houve omissão de receitas, definindo a forma e montante, usando a constatação dos pagamentos como indício e não como a prova objetiva de omissão de receitas.

Intimada do acolhimento ao recurso (fls. 307), a Fazenda Nacional não apresentou contra-razões.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

O recurso foi adequadamente interposto e deve ser conhecido.



Inicialmente, constato que a decisão recorrida vem de encontro à jurisprudência dominante naquela Câmara, que tradicionalmente provia recursos voluntários acerca da matéria, como consta dos Acórdãos nº 108-05.576, 108-06.075, 108-05.396, 108-05.464 e 108-06.262.

Todos os acórdãos acima referiram-se a situações anteriores à Lei nº 9.430/96, na qual se criou uma presunção legal que pode amparar o lançamento baseado em omissão de registro de compras.

No presente caso a omissão de registro não alcançou compra de mercadorias mas de materiais aplicados na reforma de bem locado, o que, me parece, não modifica a condição de compra não registrada.

Se bem, a diferenciação entre a omissão de compras de mercadorias e a omissão de compras de bens usados em reforma de imóveis locados, é que, por ocasião da venda das mercadorias cuja compra não foi registrada a empresa fica impedida de apropriar seu custo, enquanto, no presente caso, a empresa fica impedida de apropriar custos de depreciação ou amortização com perfil temporal vinculado ao prazo do contrato de locação, que no presente caso não foi mencionado.

A condição de representar valores gastos com reforma em bem locado está contida no item 2) dos argumentos do voto condutor da decisão recorrida.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

Esses esclarecimentos iniciais são necessários diante da posição que venho adotando em processos onde se discute matéria assemelhada, para o posicionamento dos demais Conselheiros deste Colegiado.

A questão a ser dirimida é claramente localizada no campo das presunções.

De duas uma. Ou a presunção é legal e necessita apenas da caracterização do elemento fático para que se conclua, na forma da lei, determinada consequência, ou, a presunção simples deve ser referendada por prova cabal da ocorrência do fato gerador do tributo.

O advento do Código Tributário Nacional, ancorado nos novos preceitos constitucionais, consagrou o princípio da reserva legal na atividade administrativa do lançamento.

Diante disso, a presunção somente se sublima diante da sua previsão legal, como nos casos dos artigos 228 (saldo credor de caixa e passivo fictício) e 229 (omissão de receita arbitrada com base em suprimentos de caixa por sócios ou administradores). Cito tais artigos do RIR/94 por ser embasador da exigência questionada e por estar vigente no período alcançado pelo lançamento (exercício de 1995).

Claramente nenhum dos tipos acima mencionados corresponde à descrição da situação fática ensejadora da exigência. Logo não se trata de previsão legal tipificada.

A fiscalização capitulou a infração de forma genérica nos artigos do RIR/80 que tratam da apuração contábil e fiscal sem ter adotado qualquer tipo específico.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

O auto de infração, como visto, não definiu qualquer tipificação legal, contentando-se em mencionar situação genérica, o que reforça o entendimento expresso pela autuada de que operou em presunção simples.

Bem verdade que, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 27.12.96 (DOU de 30.12.96), já em 1977, o seu artigo 40 instituiu o tipo que se amoldaria ao lançamento guerreado.

Vejamos o seu texto:

LEI 9.430 DE 27/12/1996 - DOU 30/12/1996
Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as Contribuições para a Seguridade Social, o Processo Administrativo de Consulta e dá outras providências.
CAPÍTULO IV - Procedimentos de Fiscalização (artigos 32 a 47)
SEÇÃO IV - Omissão de Receita (artigos 40 a 42)
TEXTO:
Falta de Escrituração de Pagamentos
"ART. 40 - A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita."
(destaquei).

A par de esclarecer a tributação sobre a omissão de pagamentos, evidentemente, neste contexto incluindo as compras, consideradas na data do pagamento omitido e devidamente comprovado, estava criado o tipo legal com base na presunção legal.

À época dos fatos, por inexistir a previsão legal acima, o que representou falta de tipificação, não podia a fiscalização, sem provas diretas, exercitar validamente a presunção adotada.

É oportuno comentar o que efetivamente representa a tipificação legal calcada na presunção.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

Ela simplesmente serve para transferir o ônus da prova.

Existindo a presunção legal, ela beneficia o fisco, que não necessita provar o que ela pressupõe, transferindo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Inexistindo a tipificação fiscal baseada na presunção legal, o ônus da prova permanece com quem alega a existência da fraude ou omissão de pagamento ou lançamento de tributo, ou seja, a prova cabe ao fisco.

Como no presente caso, é comum a fiscalização buscar o caminho da presunção procurando inverter o ônus da prova.

Não sendo a omissão de registro de compras um tipo amparado pela presunção legal conclusiva pela omissão de receita, cabe ao fisco comprovar que tal omissão de receita efetivamente existe. Bem verdade que a omissão no registro das compras é um indício de que pode ter havido omissão de receita.

Porém, caberia ao fisco comprovar a omissão de receita, uma vez que a ele se atribui a afirmativa pela via travessa da presunção.

Vem este Colegiado, majoritariamente, decidindo que em casos da constatação de omissão de compras, deve a fiscalização aprofundar a ação fiscal na busca de prova objetiva de omissão de receita, até porque, os efeitos da falta de registro de compras no resultado fiscal e contábil da empresa são variados.

Vejamos.

Se a empresa omitiu compras mas tem tais compras relacionadas em seu estoque do final do período, sem dúvida procedeu a uma compensação de resultado. Se omitiu receita de um lado, teve uma redução dos custos dos produtos vendidos, provocando efeito compensatório.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

Se omitiu compras e declarou a venda dos produtos cuja compra foi omitida, seguramente, houve outra forma de compensação.

E veja-se que tais fatos somente podem ser detectados em levantamento permanente de estoques ou em levantamento específico apurado.

Assim, a omissão de compras serve apenas para uma conclusão lógica, que fica, por si, provada: que houve insuficiência de custos.

Parece-me que a falta de registro de compras, tomada isoladamente, não se constitui em indicador suficiente para a comprovação de ter havido omissão de receita, o que exigiria do fisco o aprofundamento da ação fiscal buscando elementos probantes que configuram a movimentação de recursos à margem da contabilidade ou que definam operações de omissão de receita vinculadas.

Estamos diante de um indício, apenas, sem que o exercício da prova tenha sido cabalmente concluído.

Nessa linha, vem esta Câmara Superior trilhando, como se observa de sua jurisprudência mais reiterada:

Sessão de 29 de outubro de 1991 Acórdão n.º CSRF/01-01.197
Recurso n.º RP/101-0.142
IRPJ - FALTA DE REGISTRO DE COMPRA - OMISSÃO DE RECEITA - A falta de registro de compras pode, de um lado, revelar a ocorrência de omissão de receita, mas, de outro, diminuir o custo das mercadorias vendidas, tornando, assim, o fato tributariamente irrelevante, uma vez que, no caso, houve o registro de venda sem o correspondente custo.
ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Benedicto Onofre Evangelista e Márcio Machado Caldeira, que votaram pelo provimento do recurso. Relator Manoel Antônio Gadelha Dias
DOU em 20.02.97, pág. 3113.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

Sessão de 29 de outubro de 1991 Acórdão n.º CSRF/01-01.210
Recurso n.º RP/101-0.147

IRPJ - FALTA DE REGISTRO DE COMPRA - OMISSÃO DE RECEITA - O valor das compras não escrituradas não serve, por si só, como parâmetro para a apuração das receitas omitidas, recomendando, cada caso, procedimentos complementares de auditoria.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Benedicto Onofre Evangelista e Márcio Machado Caldeira, que votaram pelo provimento do recurso. Relator Manoel Antônio Gadelha Dias
DOU em 20.02.97, pág. 3113

Sessão de 06 de dezembro de 1991 ACORDÃO N.º CSRF/01-01.267 RECURSO N.º RP/101-0.111.

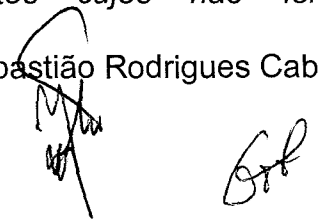
IRPJ - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS - O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não autoriza inferir, como consequência lógica e imediata, haver a pessoa jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando a Fiscalização não evidenciar que o resultado das vendas dos produtos cujos custos não foram contabilizados, deixou de ser oferecido à tributação. Recurso especial improvido.

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros João Dias Neto e Márcio Machado Caldeira, que proviam o recurso. Sala das Sessões (DF) em 06 de dezembro de 1991. Mariam Seif - Presidente. Sebastião Rodrigues Cabral - Relator.

CSRF.01.01.278 em 06.12.92 Recurso n.º RP/101-0.124

***IRPJ - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS** - O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não autoriza inferir, como consequência lógica e imediata, haver a pessoa jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando restar evidenciado que o resultado das vendas dos produtos cujos não foram contabilizados, foi oferecido à tributação.*

Negado provimento. Maioria. Relator Sebastião Rodrigues Cabral.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

CSRF.01.01.279 em 06.12.91 recurso RP/101-0.125 Distribuidora de Baterias Confiança Ltda.

I. R. P. J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS - O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não autoriza inferir, como consequência lógica e imediata, haver a pessoa jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando a Fiscalização não evidenciar que o resultado das vendas dos produtos cujos custos não foram contabilizados, deixou de ser oferecido à tributação. Recurso Especial improvido.

Negar provimento. Maioria, vencidos João Dias Neto e Márcio Machado Caldeira. Relator Sebastião Rodrigues Cabral.

CSRF.01.01.409 em 19.11.92 Recurso n.º RP/102-0.185 **OMISSÃO DE RECEITA** - A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação. A omissão de compras é mero indício que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscalizadora. NEGAR provimento. Maioria. Relator Afonso Celso Mattos Lourenço.

CSRF.01.01.453 em 20.11.92 Recurso n.º RP/101-0.100 Ótica Classic Ltda.

I.R.P.J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS - OMISSÃO DE COMPRAS - O fato de ter ocorrido omissão de compras, por si só, não autoriza inferir, como consequência lógica e imediata, haver a pessoa jurídica desviado, do seu giro normal, receitas operacionais, ainda mais quando a Fiscalização não evidenciar que o resultado das vendas dos produtos cujos custos não foram contabilizados, deixou de ser oferecido à tributação.

Negar provimento. Maioria, vencido Cândido Rodrigues Neuber. Relator Marian Seif.

CSRF.01.01.483 em 20.11.92 Recurso n.º RP/101-0.126 Bohana & Cia Ltda.

IRPJ - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS. OFERECIMENTO DO PRODUTO DAS VENDAS À TRIBUTAÇÃO. Ocorrendo o fato de a pessoa jurídica omitir de seus registros contábeis e fiscais, aquisições de mercadorias e, por outro lado, restando evidenciado que o produto das vendas dessas mercadorias foi registrado como receitas de vendas, afastada está a presunção de anteriores omissões no registro de receitas, caracterizadas por compras não registradas, vez que o

Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

montante apropriado engloba eventuais ganhos obtidos em sucessivas operações realizadas com recursos à margem da escrituração, já que os custos correspondentes não estão apropriados. Recurso Especial a que se nega provimento. Negar provimento. Maioria de votos, vencido Cândido Rodrigues Neuber. Relator Sebastião Rodrigues Cabral.

O único ponto que poderia provocar alguma divergência no entendimento acima esposado diz respeito ao ato de que, referindo-se o processo a compras de produtos que não se revestem da qualidade de mercadorias para revenda, mas sim gastos aplicados na reforma de bens locados, o raciocínio deve ser desviado um pouco, já que a falta de contabilização das compras não representa impedimento à sua apropriação como custo de mercadorias ou produtos vendidos.

No presente caso irá representar a impossibilidade de a empresa apropriar depreciações ou amortizações vinculadas ao contrato de locação, cujo prazo de vigência não está esclarecido nos autos.

Poderá ocorrer, portanto, uma simples diferença temporal de apropriação do custo ou despesa representada pelo gasto que deixou de ser contabilizado.

Isso, porém, na minha forma de ver, não invalida o raciocínio acerca da necessidade de aprofundamento da ação fiscal e da necessidade de se comprovar objetivamente a ocorrência de omissão de receitas.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 29 de novembro de 2004.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Redator: JOSÉ CLÓVIS ALVES.

QUANTO À OMISSÃO DE RECEITAS.

Tratando-se de recurso especial baseado no inciso II do artigo 5º, necessário se faz examinar os autos para saber se a câmara andou bem ao manter a tributação incidente sobre a omissão de receitas em razão da não contabilização de pagamentos efetuados.

Sabemos que as presunções podem ser simples ou legais. Nas presunções legais basta a fiscalização provar o fato, por exemplo saldo credor de caixa, nas presunções simples não basta provar o fato mas colher outros dados e documentos que levem o julgador a concluir com base no fato e nas provas a ocorrência de omissão de receitas.

Não desconheço as teses defendidas pelo relator e nem que a o fato “falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica”, só passou a ser presunção legal a partir da Lei nº 9.430/96, artigo 40.

As vezes que esta Turma afastou a tributação sobre omissão no registro de pagamentos de compras sempre foram em razão do não aprofundamento da fiscalização, ou seja a auditoria chegou no fato e sem circularização nos fornecedores para verificar a efetividade de pagamento lavrou ou auto.



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

A prova indiciária é admitida no Direito Tributário. O que o Fisco não pode fazer é autuar unicamente com base em um indício isolado.

A presunção simples, na qualidade de prova indireta, é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes, o que é muito diferente de uma autuação lastreada apenas no primeiro elemento colhido pelo Fisco.

Se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

Antes de entrarmos em detalhes acerca das provas contidas nos autos, destaco e transcrevo parte do voto proferido pela Dra. Mary Elbe Gomes, no Acórdão 103-20.852, onde com precisão trata dos dois temas decisivos para o deslinde da questão, a presunção e o ônus da prova.

“Para a caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja, *ab initio*, a prova, pelo Fisco, 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, bem assim que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo contrariam dispositivo legal e caracterizam-se como irregularidade fiscal.

Acerca do assunto já expressamos o seguinte entendimento:

“IV.2.4. Dever ou ônus da prova

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *onus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine como, por exemplo, quando se tratar de hipóteses tipificadas como presunções, que na verdade se ratam de indícios erigidos pela lei como suficientes para inverterem o ônus da prova (...).

...

Nesse mesmo sentido são as lições de Enrico Allorio, para quem a prova da situação-base do tributo diz respeito ao Fisco e a prova da inexistência ou circunstância impeditiva de tal situação ou, ainda, do fato extintivo da obrigação é intuitivo que compete ao contribuinte.

...



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

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

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:

“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.”

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, 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.”



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

Quanto ao ônus probatório no Processo Administrativo-Tributário, portanto, 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 a autoridade administrativo-fiscal 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 contrariar a acusação.

É importante salientar que para se aferir a veracidade dos fatos e situações, no âmbito tributário, é imprescindível que todas as operações e transações de um ente com personalidade de pessoa jurídica, estejam registradas ou escrituradas em livros contábeis.

Deve-se ressaltar que no sentido de assegurar o direito fundamental do contraditório e da ampla defesa, reiteradamente, constata-se nos autos que foram dadas inúmeras oportunidades para que a entidade apresentasse provas a seu favor, quer no curso do procedimento de fiscalização, antes de qualquer edição de ato de lançamento pelo Fisco, ou mesmo no curso do processo administrativo-tributário em primeira e segunda instância perante as autoridades administrativo-julgadoras, sem que em qualquer momento a recorrente lograsse elidir a irregularidade que lhe estava sendo imputada.”

(1) *Do conceito de Presunção e Indício* contido na obra intitulada “Da Prova no Processo Administrativo Tributário – de Paulo Celso B. Bonilha, Editora Dialética – SP 1997:

“Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.



Processo n.º : 10880.023539/89-55

Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

A presunção é assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que se a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e do conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.”

Feita a transcrição da tese a qual adoto, continuemos no voto.

Classificação das presunções.

As presunções podem ser simples quando resultem do raciocínio do julgador ou podem ser originárias da lei, as presunções legais, isto é o legislador faz o raciocínio e a lei estabelece a presunção. Neste caso, as presunções legais estabelecem como verdade os fatos presumidos.”

No presente caso trata-se de presunção simples, logo a sua ocorrência é fruto do raciocínio do julgador, que analisando as provas chega à conclusão da ocorrência ou não do fato objeto da acusação.

O redator do voto vencedor na Oitava Câmara alinhavou as razões e provas que o convenceram de que a omissão de receitas, embora por simples presunção, efetivamente ocorreram, assim disse o Conselheiro:

1) Houve diligência na escrita da prestadora de serviços, que registrou o recebimento dos valores gastos pela recorrente com a reforma do imóvel locado;

2) Ainda na diligência foram coletadas as notas fiscais correspondentes às obras, todas elas emitidas em nome da recorrente;

3) Também ficou constatada a falta de registro, na escrita da recorrente, dos valores pagos a este título;

4) O Fisco trouxe aos autos cópias microfilmadas de 3 (três) cheques do Banco Itaú S/A emitidos pela recorrente para pagamento dos serviços;



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

5) Trouxe também documentos internos da contabilidade informando que tais cheques foram utilizados para pagamento à CPA – Arquitetura Paisagismo e Construção Ltda, referente a obras na empresa;

6) A recorrente não logrou comprovar sua alegação de que os serviços em questão foram prestados aos sócios da mesma.

Diante de tão robustas provas não há como não formar juízo de que a omissão de receitas realmente ocorreu pois tendo a empresa realizado pagamentos com recursos alheios à contabilidade, esses foram fruto de omissões de receitas, pois caso contrário estariam regularmente contabilizados. Esse fato não difere por exemplo da presunção legal de passivo fictício, nessa a fiscalização constata que pagamentos foram realizados no curso do ano base com recursos alheios à contabilidade e que a baixa contábil só se deu no período base seguinte quando o caixa suportou os pagamentos. Tanto num como noutro houve pagamentos com recursos alheios à contabilidade que somente poderiam ter advindo de receitas não contabilizadas, que por conseguinte não foram carregadas ao caixa e ao resultado tributável. Isso é tanto verdade que o próprio legislador ao esculpir de presunção legal na Lei nº 9.430, colocou ambas as presunções no mesmo artigo.

No presente caso não se aplica a tese clássica de custos que deveriam ser reconhecidos, pois não se trataram de compras de insumos para industrialização ou produtos para comercialização, mas de obras realizadas em imóvel locado.

Parece que no entender do relator vencido, as presunções simples não se aplicam ao direito tributário, porém como vimos podem e devem ser aplicadas, a diferença entre as simples e as legais consiste exatamente no aprofundamento da fiscalização com a circularização e o carregamento de provas aos autos que confirmem a acusação de omissão, o que no presente processo foi sobejamente cumprido.

Não assiste razão ao recorrente quando diz que o benefício que os imóveis receberam ficariam acoplados ao imóvel sem direito da empresa locatária se beneficiar dessa despesa, pois o artigo 58 letra “d” da Lei nº 4.506/64, autoriza a



Processo n.º : 10880.023539/89-55
Acórdão n.º : CSRF/01-05.132

amortização de valores de custos de construções ou benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, quando não houver direito de recebimento do seu valor.

Assim, como a empresa pagou pela prestação de serviço de reforma de imóvel alugado, deveria contabilizar esses pagamentos para amortização nos períodos em que beneficiasse a atividade da empresa, conforme determina a legislação.

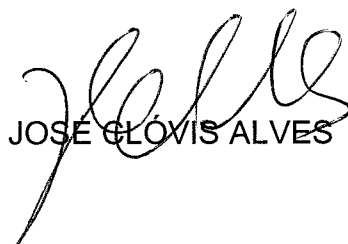
Como já ficou dito a argumentação de contabilização das notas ficou somente no campo hipotético pois a recorrente apenas argumentou, nada provou.

Não é verdade que o RIR/80 seja omissivo em relação à infração cometida pois trata-se de presunção simples na qual os fatos e as provas carreadas aos autos convencem o julgador da ocorrência da infração, pois todas as operações do contribuinte devem ser escrituradas, tal norma está contida na legislação (art. 157 § 1º do RIR/80) e efetivamente foi contrariada, visto que não contabilizou os pagamentos comprovadamente realizados e como tal, a origem desses valores está em receita omitida pois não houve prova em contrário.

Como ficou dito a omissão foi realmente provada, o fato da empresa ter lucro acumulado não inviabiliza a acusação de omissão pois realmente realizou pagamentos com recursos alheios à contabilidade.

Assim, conheço do Recurso Especial apresentado e no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 29 de novembro de 2004.


JOSE GLÓVIS ALVES

