



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 04 / 06 / 2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

Recorrente : FÊNIX PALACE BINGO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

**PIS. PRESUNÇÃO. PROVA INDICIÁRIA.** A “presunção” consiste nas conseqüências que a lei tira de um fato conhecido para provar um fato oculto. A prova indiciária, admitida pelo Direito, apóia-se em um conjunto de indícios veementes, graves, precisos e convergentes, capazes de demonstrar a ocorrência da infração e fundamentar o convencimento do julgador.

**BASE DE CÁLCULO.** A base de cálculo da Contribuição para o PIS é o faturamento, assim entendido a receita bruta mensal da atividade exercida, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas, bem como sua destinação.

**LEI ESPECÍFICA REGULADORA DA ATIVIDADE. DESTINAÇÃO DA RECEITA.** Inexiste previsão legal para exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS de parcela da receita cuja destinação é estabelecida em lei específica reguladora da atividade que a gerou.

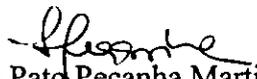
**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FÊNIX PALACE BINGO LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2003

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Luciana Pato Peçanha Martins  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, César Piantavigna, Valmar Fonsêca de Menezes, Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.  
Imp/cf



Processo n<sup>o</sup> : 11007.001178/00-06  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.859  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.180

Recorrente : **FÊNIX PALACE BINGO LTDA.**

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Santa Maria – RS:

“A interessada, acima identificada, foi autuada e intimada a recolher (fls. 3 a 8) a importância de R\$9.690,71, relativa ao Programa de Integração Social (PIS), acrescida da multa de ofício no percentual de 150%, prevista no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e dos juros de mora, tendo em vista a falta de recolhimento dessa contribuição, nos períodos de apuração de 27/10/1999 a 24/06/2000, sobre a omissão de receita proveniente da venda de cartelas do jogo de bingo.

A exigência teve como enquadramento legal o art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 61, parágrafo único, da Medida Provisória nº 1.926, de 22 de outubro de 1999, convalidada pelas Medidas Provisórias números 2.002, de 14 de dezembro de 1999 e 2.011, de 30 de dezembro de 1999, e reedições posteriores, e arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Foram lavrados o auto de infração do PIS de fls. 3 a 8 e o Relatório da Atividade Fiscal de fls. 9 a 54.

Conforme cópia do Contrato Social de fls. 57 a 60, a autuada é uma sociedade comercial que tem por objetivo principal a exploração por conta própria do ramo de promoções de eventos e a administração de concursos de prognósticos autorizados pela Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.

Em 01/07/1999, firmou contrato com a entidade desportiva “Guarany Futebol Clube” com a finalidade de efetuar os serviços de instalação, manutenção e administração do jogo de bingo permanente (fls. 11 a 15 do anexo 3). Até 30/06/1999, explorou a atividade do jogo de bingo por conta própria, ou seja, sem vinculação com alguma entidade desportiva.

A fiscalização considerou como base de cálculo do PIS a arrecadação do jogo de bingo, apurada da seguinte maneira: cartelas adquiridas (que foram consideradas vendidas) multiplicada pelos valores pagos pelos apostadores por essas cartelas. A quantidade de cartelas vendidas baseou-se nas aquisições de cartelas, conforme Notas Fiscais emitidas pela gráfica que as imprimia (fls. 11 a 41 do anexo 2).



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

Cientificada do lançamento em 12/01/2001, a autuada apresentou, em 09/02/2001, por intermédio de seu procurador, a tempestiva impugnação de fls. 69 a 76, com os documentos de fls. 77 a 85, onde constam, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

- Através de insignificantes amostragens realizadas nos dias 19/07, 04/08, 05/08 e 18/08/2000, a fiscalização considerou falsos os mapas de controle do jogo de bingo denominados "Demonstrativo Semanal de Rodadas".

- A fiscalização registrou a falta de documentos destinados ao controle da atividade do jogo de bingo, esquecendo que não existem documentos oficiais de controle dessa atividade.

- O comparecimento dos Auditores-Fiscais da Receita Federal e do reforço policial no seu estabelecimento trouxe diversos transtornos e desconforto aos apostadores, razão pela qual foi ordenado o encerramento do expediente na sala de jogos.

- Não se conforma com o lançamento efetuado, pois a fiscalização desconheceu os objetivos sociais do empreendimento e o incentivo ao desporto, tratando essa matéria com visão extremamente fiscalista, em completo desacordo com o princípio da eficiência (art. 37 da Emenda Constitucional nº 19), ou seja, de alcançar a melhor solução ao atendimento da finalidade pública.

- O auto de infração poderá até ser anulado em razão da falta de autorização legal para o arbitramento da receita, requisito obrigatório determinado pelas normas internas da Receita Federal.

- O fisco transgrediu a legislação vigente, pois tributou por presunção, não havendo certeza de se tratarem de valores líquidos e certos. A inutilização de cartelas altera significativamente o resultado da arrecadação dada à forma de presunção utilizada pelo fisco. Esclareça-se que as cartelas não utilizadas numa determinada rodada de bingo (sobras) não são reaproveitadas em rodadas seguintes, razão essa que invalida totalmente a maneira de apuração da receita.

- As diferenças entre o Demonstrativo Semanal de Rodadas entregue pela autuada, considerado ideologicamente falso pelos autuantes, e o demonstrativo elaborado pela fiscalização, originam-se da distribuição de uma grande quantidade de cartelas tipo cortesia e das inutilizadas.

- O fisco agiu corretamente ao efetuar o lançamento na autuada (empresa comercial), porém, de forma arbitrária e fiscalista, fez incidir o PIS sobre o total da arrecadação presumida, desconsiderando que parte do valor arrecadado destina-se à entidade desportiva.

- Não há registro de venda de cartelas ao domingos porque a empresa não abre a sala de jogos para o público, utilizando esse dia para o treinamento de seus



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

funcionários, simulando situações reais com distribuição de cartelas. Assim, os demonstrativos denominados “Demonstrativo Semanal de Rodadas” não são falsos.

- O PIS exigido neste processo também foi lançada no processo 11007.001176/00-72, havendo bitributação. Constatou-se que o fisco lançou duas vezes o PIS sobre uma mesma base de cálculo, uma como responsável, outra como contribuinte.

Finalizando, solicita que a presente impugnação seja julgada procedente, ensejando, assim, o cancelamento do auto de infração.”

Pela Decisão de fls. 112/133 – cuja ementa a seguir se transcreve – a autoridade singular julgou o lançamento procedente em parte:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 27/10/1999, 20/11/1999, 25/12/1999, 21/01/2000, 17/02/2000, 21/03/2000, 15/04/2000, 31/05/2000, 24/06/2000

Ementa: MEIOS DE PROVA. PRESUNÇÃO

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes. O lançamento deve ser mantido quando os indícios coletados permitem firmar convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

OMISSÃO DE RECEITA. INCIDÊNCIA

Caracteriza-se como omissão de receita, sujeita à incidência do PIS, as receitas auferidas na venda de cartelas do jogo de bingo que deixaram de ser escrituradas e informadas nas declarações de rendimentos.

JOGO DE BINGO. BASE DE CÁLCULO

Para a pessoa jurídica, cuja atividade seja a exploração de sorteios do jogo de bingo, o PIS incide sobre a totalidade da receita bruta auferida na atividade, entendida tal receita como o valor da venda das cartelas desse jogo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 139/149), onde refuta integralmente o feito fiscal sob as seguintes alegações:

1. o total desconhecimento dos objetivos sociais e de incentivo ao desporto das Leis Zico e Pelé por parte da DRF/Santana do Livramento e do *decisor* de primeira instância, tratando a matéria tributária com visão extremamente fiscalista;

2. transcreve os itens 4 a 14 da peça impugnatória para reafirmar a total discordância com os meios adotados pela fiscalização para apurar o *quantum* devido. Ou seja,



**Processo nº : 11007.001178/00-06**  
**Recurso nº : 118.859**  
**Acórdão nº : 203-09.180**

sua total inconformidade com o que chama de “insignificante amostragem realizada pelo fisco parcialmente nos dias 19/07, 04, 05 e 18/08/2000, fora dos períodos abrangidos pelos demonstrativos considerados falsos. Uma amostragem de 0,65% do período de referência da autuação;

3. reafirma a inexistência de documentação oficial para controle da atividade do bingo; a presença dos auditores fiscais em pleno horário de funcionamento, causando constrangimentos aos apostadores; os fatos geradores e as respectivas bases de cálculo da contribuição lastrearam-se em arbitramento a partir da compra e venda de cartelas utilizadas no jogo de bingo; as datas de ocorrência dos fatos geradores foram “eleitas” considerando como vendidas as antepenúltimas aquisições em relação à última encomenda de cartelas, com desconsideração das inutilizações, cortesias e extravios que acontecem em percentual significativo e constantemente; utilizaram, ao próprio talante, os menores valores unitários de venda de cartelas;

4. insiste na afirmativa do constrangimento provocado pela auditoria junto aos apostadores, justificando o encerramento antecipado das atividades os referidos dias;

5. trata-se de surrealismo fiscal considerar ideologicamente falsos os “Demonstrativo Semanal de Rodadas”, constatável pelas próprias remissões ao Relatório da Atividade Fiscal;

6. a distribuição graciosa de cartelas, somadas às inutilizadas, justificam a diferença entre os valores que constam dos demonstrativos da empresa e os pagos pelas pessoas “plantadas” no salão de jogos, o que desqualifica a alegação de ilícito penal, passível de multa qualificada;

7. esclarece que, ao abordar a questão do funcionamento do bingo aos domingos, pretendeu demonstrar mais um equívoco da fiscalização quanto à falsidade ideológica dos demonstrativos apresentados, em razão de não apontarem o funcionamento dominical;

8. os modelos próprios de controle da atividade criados pela recorrente, em razão da ausência de documentação oficial parametrizadora da atividade, foram sumariamente desconsiderados pelos agentes fiscalizadores;

9. incabível a tributação por presunção, de vez que a venda de cartelas aos apostadores estão eivadas de casualidades, tais como inutilizações (inclusive em razão de sobra de cartelas em uma determinada rodada), cortesias (essas em quantidade significativa), extravios, etc., o que retira a liquidez e certeza dos valores apurados pela fiscalização. Cita jurisprudência administrativa referente à autuação no IRPJ efetuada a partir de auditoria de produção realizada em razão de fiscalização do IPI;

10. enfatiza o não reaproveitamento de sobras e a distribuição de cortesias para invalidar a presunção da receita que questiona, reafirmando que as séries não são integralmente comercializadas. Estranhou que as pessoas “plantadas” no recinto de jogo não tenham atentado para tal fato;



**Processo nº** : 11007.001178/00-06  
**Recurso nº** : 118.859  
**Acórdão nº** : 203-09.180

11. faltou à autoridade de primeira instância determinar diligências no sentido de apurar a veracidade ou não do alegado na impugnação, “ao invés de, simplesmente, versejar que seria da impugnante o ônus de uma prova difícil de ser conseguida, porém, fácil de, *in loco* ser constatada.”;

12. discorda cabalmente da tributação de receitas com destinação vinculada e obrigatória, prevista em lei específica de fomento ao desporto (Lei nº 9.615/1998 - Lei Pelé);

13. considerou irracional e ilógico o lançamento, para um mesmo sujeito passivo e em uma mesma base de cálculo, da contribuição duas vezes, sendo um sobre 28% da receita arbitrada e outro sobre o restante, que foi parcialmente retificado pela decisão de primeira instância;

14. cabendo à empresa administradora somente 28% do montante arrecadado, tendo o restante vinculação e destinação obrigatória estipulada por lei específica ao fomento do desporto, não pode prosperar a alegação de que a Lei Complementar nº 70/1991 esgota as exclusões passíveis de serem efetuadas na base de cálculo da contribuição, não incluindo aí a cogitada pela recorrente;

15. entende que somente o faturamento da recorrente (28%) está sujeito à aplicação da legislação do tributo em questão; e

16. ao cabo, requer a declaração de total improcedência do feito fiscal e o provimento total ao recurso, tornando sem efeito a totalidade da exigência fiscal da contribuição, bem como da respectiva multa qualificada de 150%.

A autoridade preparadora atesta o atendimento ao arrolamento de bens (fl. 157).

É o relatório.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

Trata-se de lançamento e recurso idênticos, diferindo apenas quanto à contribuição, aos contidos no Processo nº 11007.001180/00-40 de relatoria da eminente Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, já julgado por esta Câmara, razão pela qual adoto como minhas as razões de decidir a lide:

“Dois são os pontos de controvérsia entre a recorrente e a autoridade singular: a receita presumida e a aplicação de multa qualificada e em torno deles giram os argumentos de defesa apresentados no recurso.

Entende a recorrente serem todos dois incabíveis. A presunção de omissão de receita improcede, ao seu ver, devido à pequena amostragem adotada pela fiscalização e devido à inexistência de documentação oficial para respaldo da escrituração das operações de bingo.

Nesse quesito, tem-se que a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ é aplicada subsidiariamente às contribuições, nos termos do parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Assim, tem-se que, em relação à documentação pertinente ao bingo, como a qualquer outra atividade lícita exercida por pessoa jurídica, cabe aplicar o art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR de 1999, que determina:

“A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, **os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade**, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (texto original – art. 4º do Decreto-lei nº 486, de 1969)”. (o grifo não é do original).

A inexistência de documentação idônea provocada pela destruição diária das cartelas de bingo utilizadas e/ou inutilizadas, sob alegação de ausência de documentação oficial parametrizadora da atividade, que comprove, principalmente, a receita declarada para fins de apuração dos tributos e, particularmente, da Cofins exigida no presente processo, sustenta a presunção de omissão de receita e autoriza a efetivação do lançamento pela fiscalização com utilização dos meios lícitos possíveis de apuração da receita.

Em relação à presunção, aplica-se aqui, o excelente compêndio sobre a matéria elaborado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, em razão da acurada abrangência técnica da matéria, conforme abaixo se transcreve, para especar a decisão deste julgado:



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

“Cumprе ressaltar que não há limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo fiscal. Todavia, predominam, substancialmente, a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária. [...]

Cediço que a presunção, como meio de prova dos atos jurídicos, está prevista no Código Civil, conforme se verifica no art. 136, que estabelece:

*“Art. 136. Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante:*

*(...)*

*V. presunção”.*

O Regulamento do Imposto de Renda de 1980, aprovado pelo Decreto nº 8.450, de 04/12/1980, em seu art. 678, § 2º (art. 894, § 1º do RIR de 1994), também faz alusão e legitima a adoção do indício veemente:

*“Art. 678. Far-se-á o lançamento de ofício:*

*§ 2º. Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.”*

De acordo com Luiz Henrique Barros Arruda, in “Manual de Processo Administrativo Fiscal”, Resenha Tributária, RJ, 1993, págs. 26 e 28, (...) *“ressalvados os casos em que a lei instaure presunção a favor do Fisco, a ele incumbe o ônus da prova das infrações imputadas ao contribuinte (...) Situações outras há em que a fiscalização, ao revés, colige elementos capazes de respaldar suas afirmações, como registra o caso solucionado pelo Acórdão nº 103-12158, de 28/04/1992, assim sintetizado em ementa, no qual o julgador acolheu presunção comum, como prova a favor do Fisco”. “Conservação e reparo de embarcação – presume-se a ocorrência de aumento da vida útil do bem por tempo superior a um ano quando o mesmo, decorridos muitos anos do término do prazo estimado de depreciação, é submetido a ampla reforma e permanece em uso quatro anos após a realização do serviço.”*

Trata-se de prova indiciária, ou indireta, que é aquela que se apoia em conjunto de indícios veementes, graves, precisos e convergentes, capazes de demonstrar a ocorrência da infração e fundamentar o convencimento do julgador.

No dizer de Manuel de Gusmão, *“Prova Indireta é aquela que resulta de algum fato de tal maneira relacionado com o fato principal, que, da existência daquele fato, chega-se à certeza do fato principal”*. Para Moacir Amaral Santos *“Na prova indireta o raciocínio reclama a formulação de hipóteses, sua apreciação, exclusão de umas, aceitação de outras; enfim, trabalhos indutivos maiores ou menores, para se atingir a verdade relativa do fato probando”*.

Isso posto, recorre-se, à lição do eminente De Plácido e Silva, in “Vocabulário Jurídico”, vol. III, 12ª. Ed. Forense, 1993, RJ, págs. 441:

*“Presunção: (...) é o vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a dedução, a conclusão ou a conseqüência, que se tira de um fato conhecido, para se*



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

*admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso.*

*A presunção, pois, faz a prova e dá a certeza do que não estava mostrado nem se via como certo, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro e já se mostra, portanto, suficientemente provado.*

*As presunções podem ser estabelecidas por lei ou podem ser determinadas pelos fatos ou estabelecidas pelo homem.*

*Assim, discriminam-se em presunções jurídicas, presunções de fato e presunções do homem.*

*As presunções de fato ou as presunções do homem, denominadas, também, de presunções comuns, na linguagem jurídica entendem-se mais propriamente indícios, que presunções*

*Presunção Comum: Denominação geral atribuída às presunções de fato e às presunções do homem.*

*São propriamente denominadas de indícios. Entanto, podem, em certas circunstâncias, merecer fé, isto é, desde que acompanhadas de elementos subsidiários, que as tornem de valor indiscutível.*

*As presunções comuns, pois, são meras presunções ou indícios, chamadas ainda de humanas ou naturais. Nesta razão, nada provam por si, isto é, quando isoladas ou desacompanhadas de quaisquer outros elementos subsidiários de valor certo. Somente em tais circunstâncias podem merecer fé.*

*Elas se conjeturam pela verossimilhança das deduções, em face de outras circunstâncias ou fatos, que as demonstrem.”*

Ainda, sobre o tema, depreende-se da obra de Vitório Cassone e Maria Eugênia T. Cassone, “Processo Tributário – Teoria e Prática”, Atlas, 2ª ed., SP, 2000:

*“Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções relativas. (...)*

*Quanto aos indícios, são sinais exteriores que por si só nada representam, mas, de acordo com sua intensidade, podem conduzir aos mesmos efeitos da presunção relativa. Nesta hipótese, será considerado indício veemente, gerando o efeito de inverter o ônus da prova. (...)*

*Entretanto, se for caso de indício veemente, forte, documentado, aí o agente fiscal lavrará o auto de infração, deslocando a prova para o sujeito passivo autuado, que deverá defender-se impugnando o lançamento, podendo para tanto alegar matéria de fato e/ou de direito, em vista do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.”*

Segundo Antônio da Silva Cabral “*Considera-se indício o fato conhecido do qual se retira uma presunção (...)* No dizer de Pontes de Miranda ‘Indício é o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz como homem’”.

Via de regra, um único elemento indiciário pode ser insuficiente para caracterizar a infração. Entretanto, vários indícios, todos indicando para a mesma direção,



Processo n<sup>o</sup> : 11007.001178/00-06  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.859  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.180

podem fazer prova do ilícito. Não obstante, apenas um indício, desde que veemente, pode levar a conclusão da ocorrência de um fato. A presunção não é um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. É o resultado do processo intelectual, que, este sim, tem seu ponto de partida em determinadas provas, ditas indiciárias.

Segundo Alfredo Augusto Becker *“Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável”*.

À vista disso, sendo indubitável que “presunção” são as conseqüências que a lei tira de um fato conhecido para provar um fato oculto e que o processo administrativo fiscal admite todos os meios de provas admitidos em direito, inclusive a presunção simples ou comum (que é aquela em que vários indícios devem apontar para a mesma direção, combinando características de gravidade, de precisão e de concordância entre eles), desde que, neste caso, a presunção esteja comprovada por vários indícios convergentes, não paira dúvida, pois, que a prova da infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, a teor dos arts. 131 e 332 do Código de Processo Civil, *verbis*:

*“Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.*

*Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.”*

Referindo-se aos meios de investigação e de produção de provas, Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, in *“Do Lançamento Tributário – Execução e Controle”*, Dialética, SP, 1999, preleciona que *“O procedimento de fiscalização executado pela autoridade administrativa é dotado de certa discricionariedade na escolha dos meios (meios lícitos, pois a ordem jurídica rejeita a prova obtida por meio ilícito), colheita de provas, liberdade de indagação e investigação, com vistas à execução do ato de lançamento, haja vista a multiplicidade, variabilidade e complexidade das situações econômicas que geram fatos jurídicos tributários, as quais seria impossível o legislador prever a priori.”*

Segundo a autora *“A autoridade fiscal não está adstrita ou limitada apenas à verificação dos elementos fornecidos pelo contribuinte, nem mesmo em se tratando de registros contábeis revestidos de todos os requisitos formais e legais como prova pré-constituída, podendo estes serem utilizados, apenas, como dados informativos ou indícios, haja vista que o exercício da fiscalização pode ser estendido, inclusive, a terceiros que possam estar relacionados com o fato jurídico tributário. (...)”*.

Assim, a questão de como comprovar a simulação reside em demonstrar que determinada situação ou fato contém todos os elementos acima. Isso é possível



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

por meio de prova indiciária, que, ao contrario do apregoado pela defesa, é aceito no direito administrativo tributário.

O renomado Paulo Celso B. Bonilha, in "Da Prova no Direito Administrativo Tributário", Editora Dialética, 2ª ed., 1997, págs. 82 e 92, ensina que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que **predominam a prova documental, pericial e indiciária**. Pois é exatamente esta última que permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento em análise:

*"Com vistas aos meios de prova admitidos no ordenamento jurídico, a questão que exsurge, desde logo, no estudo do tema do processo administrativo tributário, consubstancia-se na indagação sobre se todos os meios de prova são admitidos na fase contenciosa administrativa.*

*Esclareça-se, inicialmente, com relação aos meios de prova do processo administrativo, que traço predominante é o da amplitude da utilização desses meios. Eis o magistério de Augustin A. Godillo:*

*'Não há limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo, admitir-se, em princípio, qualquer classe de prova das que se aceitam na legislação processual vigente em matéria e do trabalho...'*

*No processo administrativo tributário também não existe limitação expressa, nem há razão para adotar-se posição discrepante: positiva, assim, a resposta à indagação inicial. É de se observar, todavia, que, no processo administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam, substancialmente, a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária, não se utilizando, senão acidentalmente, a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora. Limitada também é a função probatória da confissão."*

Prossegue o autor à página 92:

*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 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 a provar ('factum probandum'), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.*

*Indício é o fato conhecido ('factum probatum') do qual se parte para o desconhecido ('factum probandum') e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos:*

*'Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito'.*



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

*Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato conhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma PRESUNÇÃO.*

*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 a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da expectativa constitui a premissa maior. A consequência positiva do resultado do raciocínio do julgador é a presunção."*

Conclui o autor à página 106:

*"18ª . As provas indiretas – indícios e presunções – podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. As presunções legais ou absolutas independem de prova, assim como a ficção jurídica. As presunções relativas admitem prova em contrário. As presunções simples devem reunir requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador de tributo. Só se admite o recurso à prova indiciária, em substituição à documental preconstituída quando esta inexistir e o contribuinte não possa justificar essa falta nem supri-la, ou então, por razões devidamente justificadas, a documentação não mereça fé e se afigurem de todo improcedente as declarações e informações do contribuinte."*

Alberto Xavier, ao tratar das presunções e da verdade material, assim se pronuncia:

*"A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.*

*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 a 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 substituta) prevista na lei: só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser,*



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

*contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade."*

Em razão da extensa doutrina a respeito do assunto, conclui-se que a prova, mesmo que indiciária (como não poderia deixar de ser no caso de artificialismo) é acolhida pelo direito tributário e nela pode se fundar o lançamento. Nota-se que os juristas, ao abordarem a questão da prova indiciária, são cautelosos em relação ao uso dela, afirmando, via de regra, que somente deve ser empregada na impossibilidade da produção de prova documental ou pericial.

Nesse sentido, transcreve-se a seguir a lição de Moacyr Amaral Santos, in "Primeira Linhas de Direito Processual Civil, V volume, Editora Saraiva, 13ª ed., 1990, págs. 503/504:

*"Condição é que o fato base, auxiliar, indiciante, o indício, enfim, esteja provado, o que importa excluir que a sua prova resulte de outra presunção. E para ter indício como provado o juiz não é cerceado por nenhuma regra legal, mas se vale de seu livre convencimento...."*

*a) Conquanto seja o juiz livre na formação de seu convencimento, fundado nas presunções que extrair, andar sempre com elogiável prudência se considerá-las nos seus caracteres de **gravidade, precisão e concordância** antes de dar-se por convencido. A delicadeza da prova por suas presunções de homem recomenda ao juiz valer-se do critério, aconselhado pela doutrina, acolhida por várias legislações e calcado em experiência milenária de estabelecer convicção quando as presunções sejam **graves, precisas, concordantes**: graves, isto é, geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; concordantes, ou seja, convergentes para o mesmo resultado."*

Sublinhe-se que o art. 29, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, "na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção(...)".

Ora, nas circunstâncias, a fiscalização carrou aos autos consistente conjunto de evidências e indícios veementes, suficientemente revestidos dos caracteres de gravidade, precisão e concordância," convergindo na direção de que as indigitadas receitas aferidas efetivamente provêm de atividades realizadas à margem de qualquer controle documental.

Não obstante, sobreleva, também, o fato de o feito versar sobre práticas que caracterizam intuito de fraude, por parte da autuada, tal como assevera a fiscalização nas págs. 14/53 do Relatório da Atividade Fiscal, sendo importante aqui reproduzi-las para mais fielmente registrar o procedimento fiscal:

"4.1. A primeira visita ao estabelecimento, para fins de cumprimento do procedimento fiscal, ocorreu em 19.07.00, uma quarta-feira. Conforme Termo de Constatação de fls. 8 e 9, lavrado naquele local e data, a fiscalização apurou, dentre outros fatos, o seguinte:



Processo n<sup>o</sup> : 11007.001178/00-06  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.859  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.180

a) Controle dos valores arrecadados e prêmios pagos era feito exclusivamente no dia corrente; inexistindo portanto, qualquer controle em meio físico ou magnético dos dias anteriores (item 1 do termo).

b) Na verdade, quanto a movimentos de datas anteriores, foram encontrados mapas denominados DEMONSTRATIVO SEMANAL DE RODADA com resumos semanais e totalizados mensalmente, relativos aos meses de out/98 a mai/00 (mapas comentados no subitem 6.4.2; constam do ANEXO IV), cujos valores serviram de base para recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte devido sobre prêmios distribuídos, bem como do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e contribuições sociais. Os mapas retratam a informação de que o bingo nunca funcionou aos domingos, ao passo que é público e notório que o estabelecimento opera sete dias por semana. Além do mais, os Srs. Adilson e Vilson admitiram à Fiscalização que o bingo opera sete dias por semana (item 3 do termo).

c) Aliado à ausência de controles do movimento diário, as cartelas sorteadas e premiadas são descartadas juntamente com os demais comprovantes ou anotações do dia (item 4 do termo).

d) Quanto aos valores arrecadados naquele dia, ilustramos abaixo os dados do movimento real. Tais registros foram anotados pelo Sr. Adilson, na presença da fiscalização, a partir dos dados apresentados na tela do computador conectado à rede local informatizada (vide fls. 10/11). A partir desse computador, instalado no escritório situado em área reservada, no pavimento superior do prédio, os Srs. Adilson e Vilson acompanham toda a atividade operacional do bingo, via rede. As informações foram prestadas em uma folha manuscrita, de forma rudimentar, pois o computador não possuía periférico de saída instalado. Junto à mesma folha anexamos 03 cartelas sorteadas (3158, 3197 e 3212), rubricadas pelo Sr. Vilson, documentos que dão conta de que, do início do expediente até aquele momento, o bingo havia realizado **104 rodadas**, o que significa uma média de 11,6 rodadas por hora.

e) Ao comparar os números acima com os constantes dos Demonstrativos Semanais de Rodadas já citados, a Fiscalização notou uma total incoerência de valores, pois nestes últimos, o valor apontado como arrecadação semanal chega a ser inferior ao montante apurado no dia da visita, num período parcial de nove horas (13:48 às 22:49).

4.2. A segunda visita ao estabelecimento se deu em 04.08.00, oportunidade em que foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação W002/00 (fls. 28 a 31). Novamente foi constatada a ausência de controle da movimentação financeira, bem como das cartelas premiadas no dia. Da mesma forma, quanto ao movimento do dia anterior, não havia qualquer comprovante. Naquela data, a fiscalização conseguiu obter o primeiro relatório impresso, denominado CONTROLE DE JOGADAS (fls. 32 a 34) anexo ao termo fiscal. Para facilitar sua análise, juntamos uma nota explicativa e um lote de amostragem de relatórios do mesmo tipo, do período de 07.08 a 31.10.00. sendo os mesmos comentados no subitem



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

6.4.3 (vide ANEXO IV). Os Srs. Adilson e Vilson foram orientados a promover a impressão diária do referido relatório dali por diante, que deveriam ser mantidos no estabelecimento à disposição da fiscalização.

4.3. No dia 05.08.00 (sábado) o estabelecimento operou das 15:48 às 17:25 hs, tendo vendido 3.474 cartelas, num total arrecadado de R\$579,00, (vide relatório no ANEXO III, fls. 110 a 111, e comentários no subitem 6.3.7). Por volta de 17:05 horas, a fiscalização realizou sua terceira visita ao estabelecimento do contribuinte diligenciado, com o intuito de acompanhar o movimento do dia. A fim de obter esclarecimentos em forma de depoimento, foi mantido diálogo com o Sr. Vilson, que reservou-se o direito de não prestar depoimento sem a presença de seu advogado. Por volta das 17:20 hs, sob a alegação de que o movimento do bingo estava baixo, resolveu encerrar o expediente do dia. Com isso, ficou prejudicado o alcance do objetivo da visita, pois a fiscalização não pode acompanhar e conhecer o movimento total do bingo naquela data, sendo que só foi possível constatar a posição parcial, correspondente a uma hora e meia de expediente, conforme consignado no Termo de Visita W003/00 (fls. 35 a 36). Na mesma oportunidade, o Sr. Vilson comunicou à fiscalização que não iria abrir o estabelecimento no dia seguinte. Perguntado sobre o motivo para tal decisão, o mesmo informou não haver razão específica. Ao final da visita a fiscalização lavrou o Termo W004/00 (fls. 37), mediante o qual intimou o Sr. Vilson a comparecer na repartição da Inspeção da Receita Federal em Bagé, a fim de prestar esclarecimentos.

4.4. No dia 07.08.00, na repartição, tomamos depoimento a termo dos Srs. Adilson e Vilson, assistidos por seu advogado, o Dr. Valdir Machado da Silva, OAB-RS nº 22366 (vide Termos de Depoimento nº W005/00 e W006/00 às fls. 38 a 51. Dentre as informações constantes daqueles depoimentos, destacamos os itens 4, 6, 7 e 9 do Termo W006/00, onde o Sr. Vilson responde que não sabe o quantitativo médio de cartelas vendidas diariamente, bem como sustenta que não há como estimar o tempo médio de cada rodada, e nem o número de rodadas diárias, além de afirmar que o valor mensal pago pelo aluguel do prédio onde está estabelecido o Fenix Palace Bingo é de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais). Já no item 22 do Termo W006/00, o Sr. Vilson afirma que o bingo sempre esteve vinculado ao Guarany Futebol Clube. Naquela mesma oportunidade, foi alegado pelos Srs. Adilson e Valdir que a presença da Fiscalização no estabelecimento durante o horário de expediente causaria constrangimento aos apostadores. A Fiscalização considerou o argumento apresentado pela parte, e estipulou que a empresa deveria, então, entregar na repartição, diariamente, o relatório de controle de jogadas, possibilitando assim um acompanhamento remoto do movimento do bingo no período.

4.5. Nos dias que se seguiram, passaram a ser entregues na repartição, os primeiros relatórios, relativos aos dias 07, 08 e 09.08.00, sendo que em 10.08.00 a Fiscalização ratificou a determinação já estipulada lavrando o Termo W008/00 (fls. 53 a 55), intimando o contribuinte a apresentar diariamente na repartição da Inspeção da Receita Federal em Bagé, o relatório denominado Controle de



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

Jogadas, com o movimento diário do bingo, do período de 10 a 31.08.00 (item 1 do Termo).

4.6. Também mediante o Termo W008/00 o contribuinte foi intimado a apresentar o contrato de locação do prédio onde está instalada a empresa (subitem 2.1 do Termo). Atendendo à demanda, os Srs. Adilson e Vilson declararam que “... **não existe contrato de locação escrito, sendo que a locação foi ajustada verbalmente...**” (fls. 58) Graças a tal assertiva a Fiscalização deu como verdadeira a informação de que o valor do aluguel do prédio seria de R\$1.200,00, conforme comentado no subitem 4.4.

4.7. A Fiscalização, uma vez de posse dos dados obtidos nas visitas dos dias 19 de julho e 04 e 05 de agosto, tomou-os como parâmetro para proceder a análise dos relatórios correspondentes ao dia 07.08.00 e posteriores. Até o dia 17.08.00, o movimento diário apresentou os números descritos abaixo. Repare que os números apontados a partir de 07 de agosto são bem modestos se comparados com o dia 04; e mais insignificantes ainda se confrontados com o dia 19 de julho. Até mesmo o movimento de 05 de agosto, cujo expediente durou cerca de 01 hora e 37 minutos (lembremos que o Sr. Vilson encerrou o expediente alegando que o movimento estava fraco!) é proporcionalmente maior que o movimento de 07 de agosto em diante.

4.8. A incoerência dos números apontados a partir de 07 de agosto levaram a fiscalização a considerar a hipótese de que os relatórios apresentados pela empresa não espelhavam a realidade do movimento financeiro diário do bingo. Foi então que, em 18.08.00, objetivando conhecer o efetivo movimento financeiro do bingo, a Fiscalização decidiu realizar sua quarta visita ao estabelecimento do contribuinte diligenciado, conforme descrito a seguir e consignado no Termo de Constatação e Intimação WO11/00 (fls. 60 a 63).

a) A chegada ao estabelecimento se deu às 19:00 horas. Preocupados em não despertar a atenção dos apostadores presentes na casa de jogos, os Auditores-Fiscais Cesar e William abdicaram do habitual traje de serviço (terno e gravata), optando por trajar vestes de passeio (calça jeans, agasalho esportivo, tênis). A Fiscalização foi recebida pelo Sr. Vilson, sendo que, ato contínuo, todos dirigiram-se à área privativa localizada no pavimento superior do prédio, sem contato visual com a sala de jogos, onde o representante da empresa, sentado à sua mesa de trabalho, tomou ciência do Termo WO10/00 (fls. 59) relativo à intimação para apresentar no prazo de 05 dias, comprovantes relativos a aquisição de cartelas de bingo.

b) Dando seqüência ao objetivo da visita, o Auditor-Fiscal William intimou o Sr. Vilson a extrair o relatório controle de jogadas, com a posição do movimento do dia até aquele momento. De imediato, o Sr. Vilson disse que não iria imprimir e nem fornecer a informação demandada, alegando que o combinado entre a empresa e a Fiscalização fora apresentar os relatórios diariamente na repartição.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

Em seguida, comunicou que iria encerrar o expediente porque a presença da Fiscalização estava causando desconforto aos apostadores, o que provocaria o esvaziamento da sala de jogos. Ato contínuo, pelo ramal telefônico fez contato com o pessoal da sala de jogos, mandando que fosse encerrado o expediente da casa.

c) Mais uma vez ficou prejudicado o alcance do objetivo da visita, pois além da fiscalização não poder acompanhar e conhecer o movimento total do bingo naquela data, até mesmo a posição parcial do início do expediente até aquele momento lhe estava sendo negada.

d) Embaraçada, a fiscalização solicitou reforço policial (brigada), a fim de garantir o exercício de suas funções, tendo em vista que o Sr. Vilson estava irredutível quanto à negativa em fornecer o relatório. Logo chegou o Sr. Adilson, ausente até então, que ratificou veementemente a posição do Sr. Vilson. Mesmo com a presença dos brigadianos, os Srs. Vilson e Adilson persistiram com a negativa em fornecer a informação demandada.

e) Posteriormente, também atendendo ao chamado da Fiscalização, compareceram no local dois agentes do Departamento de Polícia Federal. Em seguida, chegou o Dr. Dagoberto Garcia de Oliveira, OAB 11713, advogado constituído no ato pelos Srs. Adilson e Vilson.

f) Por volta das 22:00 horas os Srs. Adilson e Vilson comunicaram que não tinham condições de fornecer o relatório devido a uma pane nos computadores, que não havia como acessar os dados e nem como imprimir o relatório. No entanto a fiscalização, alertada por um funcionário do bingo, conseguiu ter acesso visual aos dados relativos a número de rodadas e cartões vendidos, a partir de um computador instalado na mesa de controle da sala de jogos. O Auditor William determinou aos Srs. Adilson e Vilson que relacionassem aquelas informações, as quais foram anexadas ao Termo W011/00 e constam às (fls. 60 a 66).

g) É de se ressaltar que no Termo W011/00, no item 3 de suas constatações, foi registrado que havia 77 **apostadores** presentes na sala de jogos, quando da chegada da Fiscalização.

4.9. A partir daqueles números relativos ao dia 18.08, a Fiscalização convenceu-se de que os Srs. Adilson e Vilson, estavam se valendo de artifícios fraudulentos para impedir que pudessem ser conhecidos os valores reais relativos aos sorteios de bingo, efetivo escopo do procedimento fiscal de diligência. Apontamos abaixo os números daquela data, extraídos da relação manuscrita anexa ao Termo W011/00 (fls. 64 a 66). A propósito, mediante aquela relação percebe-se que as cartelas são vendidas seqüencialmente, em rodadas seguidas ou intercaladas, até que se esgote a série de 12.000 unidades, sendo que uma mesma série de cartelas é vendida aos vários preços unitários praticados pelo bingo. A exemplo dos dias 19 de julho e 04 e 05 de agosto, os dados em comento ratificam a incoerência dos valores relativos aos demais dias, dados como verdadeiros pelos Srs. Adilson e Vilson perante a Fiscalização.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

Data: 18/08/00

Quantidade de cartelas vendidas: 17.886

Valor arrecadado em R\$: 6.426,06

Nº de rodadas: 62

Tempo de expediente: 05:00 hs

Média: 62 rodadas "7" 5 hs = 12,4 rodadas p/hora

4.10. Nos dias que se seguiram até 31.08.00, a empresa continuou a entregar os relatórios na repartição, sendo que:

a) Nos dias 19 a 23.08, os relatórios apresentam quantidades médias de 20.000 cartelas vendidas (aumentou a quantidade média). Em contrapartida, se antes os relatórios apresentavam venda de cartelas a diversas faixas de valores unitários (R\$0,17, R\$0,25, R\$0,33 e R\$0,50), naqueles cinco dias dão a entender que o bingo vendeu cartelas sempre ao preço unitário de R\$0,17. Com isso, os relatórios continuaram a apresentar módicos valores arrecadados.

b) A partir de 24.08, os relatórios apresentam duas novas faixas de valores unitários (R\$0,04 e R\$0,08), que supostamente passaram a ser preferencialmente utilizadas.

4.1. Relativamente ao mês de setembro/00, todos os relatórios apresentados pelos Srs. Adilson e Vilson sustentam a informação de que as cartelas de bingo foram vendidas quase todas aos valores unitários de R\$0,04 e R\$0,08. Tais valores são tão insignificantes que basta examinar qualquer dos relatórios para constatar matematicamente que os "pseudo" valores apontados como arrecadados são impraticáveis; pois as parcelas que deles derivam e que se destinam ao pagamento de prêmios em cada rodada são tão medíocres, que se torna inconcebível acreditar que algum apostador nutrisse expectativas em participar dos sorteios. Contudo, a Fiscalização entendeu por bem coligir provas concretas, capazes de esclarecer em definitivo se as informações que vinham sendo prestadas correspondiam ou não à realidade.

4.12. Em 06.10.00, perante os Auditores-Fiscais encarregados do procedimento fiscal, compareceu o Sr. MARCILIO SOARES PINTO, este também Auditor-Fiscal, CPF 133.588.508-03, que prestou declaração a termo, conforme documentação que anexamos às fls. 59 a 65 do ANEXO II ao processo. O Auditor Marcílio esteve em Bagé em 04.10.00, e ao final da noite realizou algumas apostas no Fênix Palace Bingo. A partir dos fatos declarados por ele, a fiscalização pode constatar que as cartelas, que possuem numeração seqüencial e de série, são vendidas sempre em múltiplos de 3 ou 6 unidades, e a diversos valores. Descrevemos abaixo as cartelas compradas pelo Auditor:

4.13. Para o mesmo dia 04.10.00, o relatório assinado pelo Sr. Adilson (vide ANEXO IV, fls. 172 a 178) apresenta números bem diferentes para as rodadas que supostamente retratam o movimento em que se encaixam as cartelas compradas pelo Auditor Marcílio. Veja no quadro abaixo: ao passo que o Sr.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

Marcílio realizou sua primeira aposta após as 22:05hs, quando adquiriu as cartelas nº 5905 a 5910 a R\$2,00 (ou R\$0,33 cada uma), se tentarmos localizar tais cartelas no relatório do Fênix, veremos que elas se encontram na rodada nº 23, a qual supostamente teria sido realizada às 17:07hs, com cartelas vendidas ao valor unitário de R\$0,04 (ou R\$0,25 para um lote de 6 unidades), pagando prêmios de R\$ 1,15 para Linha e R\$7,64 para Bingo.

4.14. Uma vez confrontadas aquelas informações, a Fiscalização não teve mais dúvidas de que o Fênix Palace Bingo, por intermédio dos Srs. Adilson e Vilson, estavam reiteradamente prestando informações falsas quanto ao movimento diário do bingo. Os Auditores-Fiscais William Cesar Braga e Ronaldo Rodrigues Loureiro levaram aqueles fatos ao conhecimento de seus subordinantes diretos (Chefe da Seção de Fiscalização e Delegado da Receita Federal em Sant'Ana do Livramento), bem como do Sr. Chefe da Inspetoria da Receita Federal em Bagé. Com a aquiescência daquelas autoridades, os Auditores dirigiram-se à Delegacia de Polícia Federal em Bagé, levando ao conhecimento do titular daquele órgão os fortes indícios de ocorrência de fraude contra a Fazenda Nacional.

4.15. Mediante o ofício nº 690/00-Cartório/DPF/BGE/RS, a Fiscalização recebeu depoimento tomado a termo do Agente de Polícia Federal HÉLIO TURIAÇU ANTUNES DE FREITAS (ANEXO II, fls. 66 a 73). O Agente Hélio esteve no Fênix Palace Bingo em 08.10.00, onde realizou apostas em 10 rodadas entre 21:05 e 21:55 hs, tendo comprado ao todo 30 cartelas (03 unidades em cada rodada). Os fatos declarados pelo Agente Hélio reforçam os comentários do subitem 4.12 (informações prestadas pelo Auditor Marcílio). Descrevemos abaixo as cartelas adquiridas:

4.16. Para o mesmo dia 08.10.00, o relatório assinado pelo Sr. Adilson (ANEXO IV, fls 179 a 183) apresenta números bem diferentes para as rodadas que supostamente retratam o movimento em que se encaixam as cartelas compradas pelo Agente Hélio. O Agente Hélio permaneceu no estabelecimento das 21:05hs até 21:55hs, e realizou apostas em 10 rodadas nesse período. No relatório apresentado pelo Sr. Adilson, no mesmo intervalo de tempo surgem somente 6 rodadas, as quais não abrangem as cartelas compradas pelo Agente Hélio. Veja no quadro abaixo: ao passo que o Sr. Hélio realizou sua primeira aposta após as 21:05 hs, quando adquiriu as cartelas nº 3961 a 3963 a R\$1,00 (R\$0,33 cada uma), se tentarmos localizar tais cartelas no relatório do Fênix, veremos que elas se encontram na rodada nº 24, a qual supostamente teria sido realizada às 19,40 hs (hora em que o Agente ainda nem tinha chegado ao local, evidenciando assim que o horário das rodadas fora adulterado nos mapas), com cartelas vendidas ao valor unitário de R\$0,17 (ou R\$0,50 para um lote de 03 unidades), pagando prêmios de R\$1,75 para Linha e R\$11,65 para Bingo. Note que para as cartelas de nº 5203/5205 e 5404/5406, entre outras da série 270, o relatório descreve falsamente as apostas, como se as cartelas tivessem sido vendidas respectivamente aos valores unitários de R\$0,17 e R\$0,04 (ou R\$0,50 e R\$0,12 cada lote de 03 unidades). Outro detalhe a ser ressaltado é que o relatório omite



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

qualquer registro de cartelas da série 1197, especialmente as de nº 09820/09822, adquiridas ao valor unitário de R\$0,50 (total de R\$1,50 o lote de 03 unidades).

4.17. Atendendo ao Termo de Intimação GAB nº 02/2000 de fls 74, o proprietário do prédio onde está instalado o bingo apresentou à Fiscalização, ao longo do mês de outubro/00, o CONTRATO DE LOCAÇÃO COMERCIAL celebrado em 01.08.98 e respectivos instrumentos aditivos, um daquela mesma data, outro de 06.12.99 (ANEXO II, fls. 82 a 85). O preço da locação apresentado no contrato é de **R\$4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais)**. A partir desses documentos a Fiscalização entendeu que os Srs. Adilson e Vilson, de forma livre e consciente falsificaram a ideologia de fatos decisivos para a conclusão do procedimento fiscal de diligência, pois:

a) O Sr. Vilson adotou conduta dolosa quando, assistido por seu advogado, afirmou em depoimento à autoridade fiscal, que o valor do aluguel era de R\$1.200,00. Considerado esse valor, ao traçar um perfil econômico-financeiro da empresa, a Fiscalização erradamente enquadraria o contribuinte em um nível de capacidade contributiva muito aquém da realidade.

b) Os Srs. Adilson e Vilson adotaram conduta dolosa ao afirmarem expressamente à autoridade fiscal, que inexistente contrato e que o aluguel foi ajustado verbalmente (veja subitem 4.6). Disfarçada e injustificadamente negaram-se a fornecer a informação demandada, apostando que a Fiscalização não ampliaria o grau de investigação, e que se valeria tão-somente das informações por eles disponibilizadas, dado que os trabalhos têm tempo certo para sua conclusão.

4.18. Mediante o ofício 752/CART/DPF/BGE, o titular da Delegacia de Polícia Federal em Bagé encaminhou à Fiscalização os termos de declarações, lavrados em 31.10.00, de WAGNER SEVERO DORADO e RICARDO RODRIGUES COSTA (ANEXO II, fls. 74 e 76). As referidas declarações foram extraídas do procedimento de investigação policial motivado por comunicação de ocorrência encaminhada àquele órgão, proveniente da Delegacia de Polícia Civil. A referida ocorrência fora efetivada pelo Sr. Wagner, relatando supostas ações ilegais dos Auditores Fiscais, quando da visita ao estabelecimento do bingo em 18.08.00. Consta que os declarantes:

a) São sócios de uma empresa de propaganda que presta serviços ao Fênix Palace Bingo.

b) Estiveram no bingo em 18.08.00, sendo que o Sr. Wagner realizou apostas no valor de R\$1,00, enquanto que o Sr. Ricardo realizou apostas nos valores de R\$ 0,50, R\$1,00 e R\$1,50. Esses números guardam correlação com os do mapa manuscrito de fls. 64 a 66, citado no item 4.8.f, relativo àquele dia; pois dividindo-os pela quantidade padrão de cartelas vendidas a cada apostador (03 unidades), obteremos valores unitários de venda a R\$0,17 (R\$0,50: 3), R\$0,33 (R\$1,00 : 3) e R\$0,50 (R\$1,50: 3), respectivamente.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

4.19. Mediante o ofício nº 759/00-CART/DPF/BGE/SR/RS, o titular da Delegacia de Polícia Federal em Bagé encaminhou à Fiscalização o termo de declarações, lavrado em 17.10.00, do funcionário público federal CARLOS ENAUDE MADEIRA CORREA (ANEXO II, fls. 77 a 81). Carlos esteve no Fênix Palace Bingo em duas datas, a saber:

a) No dia 12.10.00, realizou apostas em 03 rodadas a partir das 22:30 hs, tendo comprado em cada uma delas um lote ao preço de R\$1,00, contendo cada lote 03 cartelas (série 275: 7546 a 7548; 7747 a 7749; e 7939 a 7941). Isso significa que o preço unitário daquelas cartelas é de R\$0,33 (R\$1,00: 3). No entanto, no relatório de fls. 184 a 188 do ANEXO IV, apresentado pelo Sr. Adilson, as referidas cartelas estão compreendidas nas rodadas nº 27, 28 e 29 realizadas supostamente às 20:03 hs, 20:13 hs e 20:23 hs, respectivamente, horários em que o Sr. Carlos ainda não tinha chegado ao estabelecimento. Quanto ao preço unitário das cartelas, em vez dos R\$0,33, os relatórios apontam R\$0,08 para as cartelas de nº 7546 a 7548 (rodada 27), e R\$0,17 para as demais. Aliás, o relatório daquela data **não registra sequer uma rodada com cartelas vendidas ao preço unitário de R\$ 0,33.**

b) No dia 15.10.00, realizou apostas em 02 rodadas a partir das 18:25hs, tendo comprado cartelas ao mesmo preço da vez anterior (R\$0,33 a unidade, ou R\$ 1,00 cada lote de 3 unidades), desta vez da série nº 490, cartelas nº 8164 a 8166, e 8260 a 8262. Também naquela data não há registro de qualquer rodada com cartelas vendidas ao preço unitário de R\$0,33. Na verdade, **o relatório do dia 15.10 não registra qualquer rodada com venda de cartelas pertencentes à série 490.** Diferentemente das apostas realizadas em datas anteriores, acompanhadas após as 21:00hs, as apostas do dia 15 foram acompanhadas no início da noite. A ausência de tais registros mostram que os Srs. Adilson e Vilson excluíam os dados das rodadas realizadas desde o início do expediente até certa hora. Com isso, os relatórios diários registravam um menor número de rodadas, e estas por sua vez se apresentavam com um maior tempo individual de duração, de forma a preencher integralmente o horário de expediente. Conforme se vê, além de diminuir os preços unitários de venda, os Srs. Adilson e Vilson preocuparam-se também em diminuir as quantidades de rodadas e de cartelas vendidas. Qualquer estatística construída a partir daqueles números apresentaria prognósticos totalmente fora da realidade para a Fiscalização.

4.20. A partir dos elementos de prova tratados nos itens subitens 4.12, 4.15, 4.18 e 4.19, confrontados com os relatórios diários apresentados para instruir os trabalhos relativos ao cumprimento do procedimento fiscal de diligência, e baseando-se também nos demais fatos aqui narrados, a Fiscalização entendeu que os Srs. Adilson e Vilson, de forma livre e consciente:

a) Valeram-se reiteradamente de artifícios fraudulentos, adulterando as quantidades de rodadas realizadas, bem como as quantidades e os valores de cartelas vendidas, com o intuito de eximirem-se, total ou parcialmente, do pagamento dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidentes sobre a atividade do bingo.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

b) Embaraçaram o trabalho da fiscalização, quando encerraram o expediente do estabelecimento nos dias 05 e 18.08.00. O aviso de que o estabelecimento não iria abrir no dia 06.08.00 também não pode deixar de compor o rol de condutas reprováveis aos olhos da Fiscalização, de vez que, historicamente, o bingo sempre funcionou todos os dias da semana, desde o início de suas atividades; a contra-senso, exatamente naquele final de semana, o Sr. Wilson resolve não abrir o bingo no domingo, preferindo abrir mão da potencial arrecadação financeira daquele dia, a mostrar ao Fisco, com transparência, a capacidade econômico-fiscal da empresa. Não se questiona o fato de terem usado o seu direito de encerrar o expediente no dia e na hora que bem entendessem. Questiona-se, sim, o método utilizado (mandando fechar a casa, mesmo com um número razoável de apostadores presentes), bem como as oportunidades em que decidiram se valer de seu direito de forma incondicional, irrestrita e em detrimento da Fazenda Nacional. Não cabe à Fiscalização outro entendimento se não o de que os representantes da empresa estavam decididos a não se submeter ao cumprimento da legislação tributária, isto que adotaram tal medida despropositadamente, e adotariam-na tantas vezes quantas fossem necessárias, com o único objetivo de impedir que a autoridade fiscal aferisse a efetiva capacidade tributária do contribuinte diligenciado.

4.21. Conforme visto, o procedimento de diligência sofreu diversos impedimentos, os quais foram considerados pela Fiscalização como fatos que configuraram em tese crimes em detrimento da Fazenda Nacional. Conseqüentemente foi formalizada, em 16.11.00, representação para fins penais (cópia às fls. 87 a 102), nos termos do artigo 919 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99 (Decreto 3.000 de 26.03.99), e da Portaria nº 503 de 17.05.99, do Sr. Secretário da Receita Federal, mediante o processo 11007.001155/00-01, encaminhada ao Ministério Público Federal em 17.11.00. Àquela representação foram juntados os originais dos elementos de prova.

4.22. Concomitante aos fatos acima relatados, foram adotadas as medidas a seguir comentadas, no intuito de traçar um histórico dos reais valores gerados pela atividade do bingo. Os dados obtidos serão tratados no subitem 6.2:

a) Diligência junto ao GUARANY FUTEBOL CLUBE (GFC), entidade esportiva titular do bingo a partir de 01.07.99.

b) Diligência junto à GRÁFICA MEDIANEIRA LTDA, situada em Caxias do Sul, fornecedora das cartelas utilizadas no bingo desde o início de suas atividades.

c) Levantamento de informações junto à PLANALTO TRANSPORTES LTDA.. Por intermédio dessa transportadora a Gráfica Medianeira despachava ao Fênix Palace Bingo as suas encomendas de cartelas.

d) Levantamento de informações junto à DIPAPEL GRÁFICA E EDITORA LTDA. Houve uma encomenda de cartelas feita pelo contribuinte junto àquela gráfica.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

[...]

#### 7.4. QUANTO ÀS EVIDÊNCIAS DE INTUITO DE FRAUDE

A fiscalização entende que as infrações apuradas foram cometidas sob circunstâncias qualificativas, que caracterizam o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, conforme será a seguir descrito:

7.4.1. Os comentários do subitem 6.4 deixam claro que a robusta escrituração mantida deliberadamente em arquivo pelos Srs. Adilson e Vilson é ideologicamente falsa, visto que representam, sistematicamente, apenas uma parcela das receitas auferidas. Daí se conclui que, numa eventual necessidade de ser verificada a regularidade no cumprimento de obrigações tributárias, seriam aqueles os registros eleitos para a exibição ao fisco, que acabaria por certificar a procedência das informações, visto que aqueles documentos guardam identidade com os recolhimentos do imposto e das contribuições sociais efetuadas em nome da empresa fiscalizada. Se não fossem os fartos elementos de prova adquiridos, permaneceria o Fisco iludido, à mercê do prazo decadencial para identificação e lançamento do crédito tributário competente. E quanto à Fazenda Nacional, era certo que se tornaria a vítima do dano irreparável aos cofres públicos, causado pelo ato lesivo à ordem tributária. Portanto, a Fiscalização concluiu que os agentes adotaram conduta dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido, e evitar o seu pagamento, caracterizando assim a ocorrência de FRAUDE, tal como tipificado no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64.

7.4.2. A fiscalização entende que os Srs. Adilson e Vilson adotaram conduta dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária, das circunstâncias materiais do fato gerador, caracterizando assim a ocorrência de SONEGAÇÃO nos termos do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502/64, conforme abaixo descrito:

a) Todas as cartelas utilizadas nos sorteios realizados entre 30.10.98 e 30.06.00, inclusive as sorteadas, foram descartadas. Lembremos que logo na primeira visita em 19.07.00, a Fiscalização já constatara a falta desses comprovantes, até mesmo relativamente ao dia anterior, o que mostra que as cartelas eram eliminadas, sistematicamente, já ao final de cada expediente. Com isso, os agentes garantiram a inacessibilidade da Fiscalização àqueles comprovantes capazes de quantificar a atividade do bingo;

b) Nunca foi colhido recibo pelos prêmios pagos aos apostadores. A partir desses documentos seria plenamente possível reconstituir todo o movimento do bingo, mediante a utilização dos percentuais de rateio previsto em lei;

c) O programa tecnológico de gerenciamento do jogo disponibiliza relatórios com os mínimos detalhes do movimento diário do bingo. Os Srs. Adilson e Vilson manuseiam o programa diariamente desde 30.10.98, e portanto é de se esperar que saibam se utilizar de todos os recursos do aplicativo. No entanto, alegaram



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

não ter suficiente intimidade e conhecimento de informática para imprimir o relatório diário, conforme vimos no subitem 6.1.5. Está claro que não se trata de conhecimento técnico limitado, e sim de consciente falta de atitude em detrimento da Fazenda Nacional.) Qualquer pessoa natural que goze de plena capacidade nos termos da Lei Civil, por mais simplória que seja, tem consciência de que é prudente guardar por certo tempo os comprovantes de seus negócios pessoais ou profissionais. Portanto é inadmissível aceitar a tese de que os Srs. Adilson e Vilson, administradores dos negócios de uma pessoa jurídica, desconheciam os deveres do sujeito passivo, dentro os quais está o de manter em boa ordem e guarda todos os documentos que serviram de base para a escrituração da empresa enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. O desinteresse em manter arquivados os comprovantes verídicos é evidente, haja vista os comentários dos subitens 6.1.4 e 6.1.5; pois apesar da constatação da falta de controles já na primeira visita fiscal, e da determinação formalizada pela Fiscalização para que fossem guardados os documentos de respaldo da escrituração, aqueles agentes prosseguiram eliminando os comprovantes diários, sob a alegação de que não compreenderam o teor da intimação fiscal, cujo texto é claro e objetivo. Obviamente, para que os comprovantes fictícios pudessem ser dados como verdadeiros, os agentes tratavam de eliminar todo e qualquer rastro das informações reais.

7.4.3. Ambos os agentes representantes do sujeito passivo, cada qual com a sua conduta direta ou indiretamente dolosa contribuíram para o alcance de um resultado econômico, em prejuízo da Fazenda Nacional. Fica assim, caracterizado o CONCLUIO, nos termos do artigo 73 da Lei 4.502/64.

#### 7.5. QUANTO À MULTA LANÇADA DE OFÍCIO

7.5.1. Conforme visto no subitem 7.4, está caracterizado o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, sendo aplicável a multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do imposto, conforme determinado no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96.”

Bem concluiu a autoridade singular que “pelo bem elaborado relato fiscal supratranscrito (baseado em constatações e depoimentos) e pelos demais documentos acostados no processo, que se constituem em nove anexos contendo, exemplificativamente, Termos de Constatações das atividades efetivamente executadas assinados em conjunto com os responsáveis e dos estoques de cartelas existentes nas datas dos referidos Termos, cópia dos cartões de ponto dos funcionários, cópia do contrato de aluguel declarado inexistente, cópia dos depoimentos prestados isoladamente pelos responsáveis, os relatórios apresentados pela autuada não espelham a real movimentação financeira do jogo de bingo.

Não se pode olvidar que, em prol do interesse público subjacente, há que prevalecer a essência sobre a forma. Ou seja, no presente caso, os “Demonstrativos Diários de Rodadas”, se não merecem reparo quanto à forma, quanto à essência, contudo, padecem de verosimilhança.



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

Portanto, perquirindo a legitimidade da relação de causalidade entre os indícios e as conseqüências que deles inferiu a fiscalização, cumpre considerar que, no que tange à imputação de fraude por práticas que conduzem ao “artificialismo”, De Plácido e Silva, (ob. Cit)., conceitua que, dentre outras acepções, na terminologia jurídica, “artifício tem uso generalizado para indicar o processo enganoso, os meios ou manobras fraudulentas e astuciosas empregadas por alguém com o intuito de induzir outrem à prática de ato, que lhe aproveita diretamente, ou a outra pessoa que não enganado. O artifício cria a astúcia, prepara o artil, estrutura a fraude, gera o dolo, aparenta o subterfúgio ou o disfarce e produz o engano. (...) Também mostra a soma de manejos ou de atos executados com o intuito de fugir ao cumprimento de uma obrigação (...) O artifício conduz sempre o sentido da má-fé e da intenção dolosa, e o desejo de causar prejuízo a outrem.”

Sobejamente circunstanciado pela fiscalização os procedimentos adotados pela recorrente em prol da ineficácia das tentativas visando a identificação da receita real auferida pelo bingo e, ao revés, a autuada cinge-se a alegar “inutilizações, cortesias, extravios, etc...” para rejeitar as receitas presumidas pela fiscalização.

A presunção de omissão de receita efetuada pelo fisco foi colimada a partir de fatos que a recorrente não logrou refutar, limitando-se às alegações referidas.

Preleciona, ainda Paulo Celso B. Bonilha, em sua obra já citada:

*“...É indispensável a configuração de uma situação concreta em que haja, claramente, inexistência da prova documental [...] e os esclarecimentos e as informações não justifiquem ausência desses elementos ou então, por razões fundadas, não mereçam fé as declarações do contribuinte. Somente nesses casos é que se legitima, em observância à legislação aplicável ao caso, o recurso à prova indiciária, como elemento alternativo e assim legitimado.”*

A alegação de inexistência de documentos oficiais de controle da atividade de bingo apresenta-se insubsistente porquanto incabível a qualquer atividade lícita regulada pelo direito.

Não prosperam, pois, as alegações de defesa que procuram infirmar o artificialismo dos “Demonstrativos Semanal de Rodadas”, porquanto tais razões em nada mudam o caráter da operação cuja natureza precípua foi a geração artificial da receita bruta mensal, que resultou em redução da base tributável da Contribuição em comento.

Por fim, alega a recorrente que o “ponto fulcral da presente demanda [...] é o fisco desconsiderar a vinculação dos recursos e promover o lançamento, com base na totalidade dos recursos arrecadados na exploração do bingo [...]”

Tal alegação foi suficientemente esclarecida e refutada na decisão monocrática, não merecendo reparos em seus termos. Por esse motivo, para definitivamente dissentir de tais argumentos especia-se na dicção dos 2º e 3º da Lei 9.718, de 28 de novembro de 1995, acerca da base de cálculo da Contribuição litigada:

*Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, [...]*



Processo nº : 11007.001178/00-06  
Recurso nº : 118.859  
Acórdão nº : 203-09.180

*Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (grifos inseridos)*

Dessarte, não comporta qualquer exclusão da receita bruta para formação da base de cálculo da contribuição.

A lei específica relativa ao fomento de bingo, ou seja, a Lei nº 9.615, de 24/03/1998, não tem o condão de interferir na legislação tributária. Destina-se, exclusivamente, a regular a atividade e não sua forma de tributação.”

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS