



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 13709.002938/94-83
Recurso nº : 120.298
Matéria : IRPJ e CSL - Exs.: 1989 e 1990
Recorrente : RIO DE JANEIRO REFRESCOS S/A
Recorrida : DRJ -RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 23 de fevereiro de 2000
Acórdão nº : 108-06.015

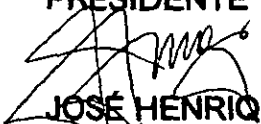
IRPJ / CSSL – LANÇAMENTO FISCAL BASEADO UNICAMENTE EM RELATÓRIO DA MALHA FONTE – REQUISITOS DO ATO CONFORME ART. 142 DO CTN – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – ÔNUS DA PROVA – A exigência baseada tão somente em relatório do SERPRO denominado Malha Fonte, sem investigação efetiva na suposta fonte pagadora, não preenche os requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN para que seja considerada um lançamento válido. O ato administrativo do lançamento pressupõe a comprovação da ocorrência, no mundo fenomênico, do aspecto material da hipótese jurídica tributária; sem essa instrução probatória primária não há como o contribuinte exercer seu direito constitucional da ampla defesa, instaurando o contraditório. O ônus da prova, entendido como a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações, apenas recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária para constituição do lançamento.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RIO DE JANEIRO REFRESCOS S/A.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

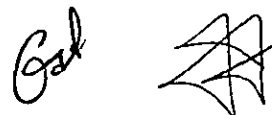

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Two handwritten signatures are present. The one on the left is a cursive signature, possibly reading 'Gal'. The one on the right is a stylized signature, possibly reading 'A'.

Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

Recurso nº : 120.298
Recorrente : RIO DE JANEIRO REFRESCOS S/A

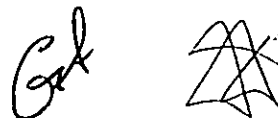
RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a parte da decisão monocrática do Delegado de Julgamento do Rio de Janeiro (fls. 1536/1546), que manteve os lançamentos de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro do ano de 1989, em face de omissão da receita financeira auferida junto à BFB Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários S/A.

Para suportar o lançamento, a autoridade fiscal juntou o extrato da Serpro denominado "Malha Fonte PJ – Informações DIRFS (para Formulários I e III)", no qual consta informação de que a BFB havia declarado rendimento em favor da autuada e retenção de IR-Fonte (fl. 07); cópia do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (fls. 08/10); e Declarações de Imposto de Renda de 1989 e 1990 (fls. 11/44)

Na impugnação de fls. 65/81, alegou-se em síntese que:

- a) não houve omissão de receita, eis que o valor reclamado foi contabilizado;
- b) o responsável pelo recolhimento do IR devido sobre o ganho de capital é a BFB Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários
- c) o imposto foi recolhido pela própria instituição financeira, como comprova o próprio documento emitido pela Receita Federal, com base na DIRF da mesma instituição
- d) a incidência é exclusivamente na fonte
- e) a inclusão da TRD e da UFIR, na apuração do crédito tributário, é ilegal e inconstitucional

The block contains two handwritten marks. On the left is a signature, possibly 'G. A.', written in dark ink. To its right is a rectangular stamp containing a stylized, geometric logo or symbol.

Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

Para suportar suas alegações, a autuada juntou o Livro Razão (fls.102/188), onde se encontram marcados com tarja amarela lançamentos relativos a operações financeiras no "BFB".

À fl. 653, a Delegacia de Julgamento determinou diligência, por entender não reunidos elementos necessários à sua convicção, para saber se o valor da omissão de receita havia sido lançado no Livro Razão, identificando-se os registros da contabilidade da impugnante. Determinou ainda que fosse concedida vista à então impugnante com prazo de 30 dias para "aditar razões de defesa à inicial".

Em obediência à resolução da DRJ, a fiscalização afirmou à fl. 1015 que: (i) a impugnante apresentou os documentos de fls. 658/804 como comprovantes emitidos pela entidade financeira; (ii) os valores de fls. 658/659 somam NCZ\$15.680.547,28, enquanto que a omissão é de NCZ\$10.658.899,00; (iii) em nenhum dos comprovantes houve retenção de IRFonte; (iv) dessa forma, não ficou demonstrado que os citados documentos lastrearam a contabilização das receitas objeto do auto de infração.

Na oportunidade que lhe foi conferida pela DRJ, a impugnante aditou razões de defesa outrora apresentada, acrescentando que:

- a) o relatório de Malha Fonte sobre as DIRFs, único elemento em que se escora o autor do feito, não presta a dar suporte à pretensão fiscal, porque está eivado de vício do anonimato, infringindo o art. 5º, IV, da Constituição Federal, sendo portanto de origem ignorada;
- b) não basta para conferir a tal documento valor probante que se aluda provirem as informações de DIRF entregue pela pessoa jurídica nele indicada e processada pelo SERPRO;
- c) se houvesse necessidade de diligências para evidenciar a procedência da impugnação, esta deveria ter sido realizada sobre as contas e escriturações mercantis do Banco Francês e Brasileiro S/A e sua corretora;



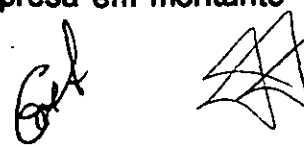
Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

- d) a presunção de inocência figura como garantia individual assegurada no art. 5º, LVII, da Carta Magna;
- e) cotejando-se os documentos trazidos (plano de contas, Razão e vouchers dos lançamentos), ficou patente nada ter escapado dos registros contábeis da impugnante e ter havido erro da BFB ao preencher a DIRF;
- f) assim, a única alternativa para conduzir o feito conforme diretrizes do devido processo legal seria intimar a BFB para que fizesse prova das aplicações financeiras e dos pagamentos, cessando assim a inversão do ônus da prova, em obediência ao princípio do contraditório.

O julgador "a quo" manteve os lançamentos de IRPJ e CSL, acatando porém a redução no valor da exigência ao IRPJ correspondente ao IR-Fonte informado no relatório de fl. 7, fundamentando-se na divergência de alegações entre a impugnação e o seu aditamento, porque ora a impugnante alega que a receita financeira foi contabilizada conforme Razão e ora afirma que a informação da Receita Federal está equivocada e que a Corretora deve ser intimada a comprovar o rendimento contido na sua DIRF. Ademais, a tributação na fonte deixou de ser exclusiva, porque o dispositivo que assim previa (art. 42 da Lei 7450/85) foi revogado pelo art. 11 do Decreto 2394/87; acatou a exclusão da TRD de fevereiro a julho/91 e declarou-se incompetente de apreciar a inconstitucionalidade da UFIR no ano de 1992.

As razões do recurso voluntário (fls. 1553/1565) podem ser assim resumidas:

- (1) a recorrente requereu, tempestivamente, diligência perante a instituição financeira que teria prestado informações em que se funda o lançamento
- (2) quando negou haver omitido a receita financeira, levou em conta ser cumpridora de todas as obrigações fiscais, tendo consignado em sua escrituração mercantil receitas financeiras de aplicações efetuadas junto àquela empresa em montante



Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

superior ao apurado no auto de infração, conforme constatado pelo próprio autor da diligência fiscal

- (3) para se certificar se a BFB Corretora havia ou não atribuído de fato as receitas indicadas pelo SERPRO, bastaria examinar os extratos das contas mantidas perante as instituições do conglomerado BFB
- (4) o pedido de diligência na BFB Corretora achava-se revestido de plena razoabilidade em face da presunção de veracidade de sua escrituração (RIR/94, art. 223) e do disposto no art. 9º do Decreto 70235, que determina a instrução do procedimento com elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito;
- (5) não foi apresentada sequer cópia da DIRF
- (6) exige-se do contribuinte a prova negativa do não recebimento de rendimentos supostamente pagos por terceiro, com violação ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

O recurso foi recebido independentemente de depósito recursal por força da liminar concedida pela Juíza Federal da 20ª Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro (processo 99.0007128-0), como se vê das fls. 1590 e 1593

É o Relatório.



Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário estão presentes nos autos, e, portanto, dele conheço.

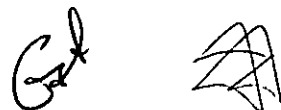
Apesar de o processo conter mais de 1.500 folhas, organizadas em 4 volumes, a questão básica que se apresenta é simples.

O lançamento foi promovido com suporte no relatório fornecido pelo SERPRO (fl. 7), onde consta que a BFB Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários teria pago rendimentos no montante de NCZ\$10.658.899,00; nada mais.

Pelo que se pode depreender desse documento, ali constam as informações recebidas de terceiros formando a Malha Fonte, a fim de que se comparem tais informações com a Declaração de Imposto de Renda da pessoa jurídica e seus assentamentos contábeis.

Havendo descompasso entre as informações obtidas na Malha Fonte em face da DIRPJ ou demais registros da pessoa investigada, deve a fiscalização proceder a verificações efetivas, porque esse descompasso nada mais é do que mero indício de que alguma informação não é verdadeira.

Não foi o comportamento adotado pelo fiscal autuante, que investigação alguma fez. É certo que está acostada aos autos a intimação de fl. 6, solicitando a relação de fontes retentoras de rendimentos, a demonstração de cálculos que indicassem a renda auferida e a compensação efetuada, bem assim fichas do



Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

Razão dos lançamentos relativos aos rendimentos que geraram compensação; mas também o é que não há assinatura do destinatário da intimação, que ela é genérica e ainda que não teve o objetivo de formalizar ou perquirir a eventual omissão de rendimento financeiro obtido junto à BFB Corretora.

A exigência tributária deve ser realizada mediante a efetiva verificação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido nos moldes legais, sob pena de nulidade, pois o art. 142, do CTN, dispõe que:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional." (grifou-se).

O lançamento, que, obrigatoriamente, deveria decorrer de toda uma série de procedimentos administrativos legalmente previstos, encontra-se embasado apenas em relatório do SERPRO, cujos dados sequer foram conferidos pela fiscalização.

A doutrina é firme sobre a necessidade de efetiva e minuciosa investigação para constituir lançamento válido:

Atos nulos são aqueles 'que carecem de validade formal ou vigência, por padecerem de um vício insanável que os compromete irremediavelmente, dada a preterição ou a violação de exigências que a lei declara essenciais'.

Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

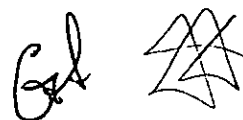
(Walter Barbosa Corrêa, no artigo "Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo", publicado na Revista de Direito Tributário, vol. 1, pág. 36).

Sendo o lançamento válido aquele que se subsume inteiramente à lei tributária, se isso não ocorrer, estaremos frente àquilo que a doutrina costuma chamar de lançamento defeituoso. 'O lançamento defeituoso é portanto aquele que se encontra, sob um aspecto qualquer, ou seja, parcialmente em desacordo com as normas que regulam a sua produção. Vale dizer, com as normas administrativas tributárias postas no CTN e outros atos normativos de caráter geral e abstrato' (José Souto Maior Borges, *in* Lançamento Tributário - Tratado de Direito Tributário Brasileiro, vol. IV, Forense, 1981, p. 270). (Estevão Horvath, em Lançamento Tributário e "Autolancamento", editora Dialética, 1997, pág. 63, grifou-se).

O lançamento contém em seu bojo um grupo de operações que integram o todo, objetivando criar o crédito tributário, ou, ainda, em outras palavras, lançamento é ato administrativo que se compõe e se forma em virtude de uma sequência ordenada de operações. O ato administrativo que representa o lançamento é um e único ato administrativo, que como tal ingressa no mundo jurídico, depois de realizadas operações (atos procedimentais preparatórios) que produzem o efeito regular do ato.

(...) De qualquer forma, será correto afirmar que, no Direito Tributário brasileiro, o lançamento, qualquer que seja sua modalidade (por declaração, de ofício ou por homologação, arts. 147, 149 e 150 do CTN) é ato administrativo forjado por uma, ou várias operações constitutivas de um procedimento administrativo.

(...) O procedimento, como movimento que visa a atingir o ato jurídico do lançamento, tem de obedecer, passo a passo, seu normal desenvolvimento... a Administração deve trilhar a sequência natural do procedimento,

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

respeitando, assim, a prévia e regular informação sobre matéria de fato prestada pelo sujeito passivo ou terceiro... Pode, por isso, o sujeito passivo pleitear a anulação do lançamento, sempre que não for respeitada a ordem procedimental, quer em razão da inversão da sequência preceituada, quer pela omissão de qualquer dos atos preparatórios. (Walter Barbosa Corrêa, em obra supra citada, págs. 35, 36 e 40, grifou-se).

Geraldo Ataliba, em parecer, lecionou como a atividade de fiscalizar e lançar é vinculada, não podendo o agente fiscal deixar de cumprir "in casu" o disposto no art. 142 do CTN, porque lhe falta discricionariedade para essa atividade:

O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam direta e indiretamente à ocorrência dos fatos impositivos, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das revelações de capacidade contributiva, assim qualificados pela lei, tudo isto requer quase plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação. (...) A tal liberdade corresponde o dever de examinar locais, livros e mercadorias, de contrastar toda e qualquer atividade econômica do contribuinte (...) Em contraste com esta liberdade – como visto – é inteiramente vinculada a atividade do lançamento. (Estudos e Pareceres de Direito Tributário, vol. 2, RT, 1978, pág. 331)

Assim, antes de ser instaurado o processo administrativo, e para que os direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa sejam possíveis, faz-se obrigatório que o lançamento seja revestido dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco. Paulo Bonilha explica com sua argúcia peculiar:

Bem de ver, neste particular, que a prova da existência dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco já foi produzida (ou deveria ter sido) ao ensejo do

Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

procedimento de lançamento. O ato administrativo pressupõe a comprovação da ocorrência do fato jurígeno tributário. Trata-se, como ensina Francesco Tesauro, da 'instrução primária' do processo, pois a instrução probatória, efetuada na fase processual, não se destina a substituí-la mas, em verdade, servir de ponto de referência para a sua confirmação ou rejeição. (Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita, *in* Processo Administrativo Fiscal, Dialética, 1995, pág. 131).

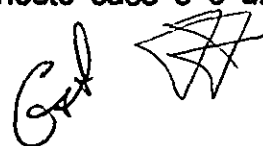
Sem a comprovação por parte da autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador, suportada por exemplo em uma presunção, como é o caso, não há como ser exercido pelo contribuinte o direito à sua ampla defesa.

E a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações constitui para a parte o ônus da prova. Cabe ao contribuinte, na verdade, esse encargo para o fim de infirmar a prova já produzida pelo Fisco (instrução primária) na constituição do lançamento. Contudo, o ônus da prova recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária.

Paulo Bonilha, na obra já citada, adverte que atualmente a doutrina dominante não mais aceita as teorias de que cabe sempre ao autor (contribuinte) o ônus, e que o ato administrativo goza de presunção de legitimidade. Adverte ainda que "a regra processual do ônus da prova, portanto, decorre do interesse da parte na afirmação do fato e na prova de sua existência" (pág. 132).

Desse modo, o ônus da prova do fato gerador cabe ao Fisco, porque é ele que deve provar a existência da ocorrência, no mundo fenomênico, do aspecto material da hipótese jurídica tributária.

Ainda que fosse apresentada a "prova primária" para fundamentar a existência do lançamento, outro aspecto que deve ser analisado neste caso é o da



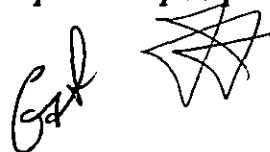
Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

verdade material, que aflorou após o aditamento à impugnação autorizada pela autoridade julgadora “a quo”.

Independentemente da autorização concedida pela autoridade julgadora, com a Resolução nº 4/97 (fl. 653), para que o contribuinte pudesse **aditar razões de defesa à inicial**, deveria o julgador apreciar os fatos e afirmações trazidas aos autos. Deveria perquirir a verdade primeiramente porque não estava vigente à época da impugnação o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72, com a redação que lhe foi dada pela Lei 9532/97, que considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, e que traz, segundo Eduardo Botallo, nitidamente a intenção do legislador no sentido de afastar o processo administrativo do princípio da verdade material (Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário e os Direitos que lhe cabe assegurar, in Processo Administrativo Fiscal, Dialética, 1998, pág. 59).

Deveria perquirir também porque, como afirma Luis Eduardo Schoueri, no artigo Verdade Material no “Processo” Administrativo Tributário (coletânea Dialética, pág. 154):

O princípio da verdade material é tão forte e base de todo o Estado-de-Direito, que já se escreveu, noutra ocasião: *Enquanto o fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o fisco cumprido seu ônus e a consequência é o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária (...) Poder-se-ia, pois, afirmar ser inconstitucional toda e qualquer presunção absoluta, dado impedir a prova da inoccorrência da subsunção que se impõe para a sanção legal.*



Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

Enfim, na oportunidade que lhe foi conferida pela Resolução 4/97, o contribuinte informou que os rendimentos apontados pelo Fisco como fato gerador do lançamento não ocorreram, e que o relatório do SERPRO (fl. 7) não passaria de mero indício. Cogitou ainda o contribuinte sobre intimação da fonte pagadora, que deveria ser promovida, para que apresentasse os elementos que poderiam, ou não, dar suporte ao lançamento.

Acontece que, diante dessa afirmação e ainda não tendo outro elemento para sustentar o lançamento, a autoridade julgadora de 1ª instância sentiu-se suficientemente convencida de que a ora recorrente de fato havia obtido os rendimentos descritos no auto, porque na impugnação de fls. 65/81 afirmara estarem todos os rendimentos financeiros contabilizados conforme o Livro Razão juntado (e marcado com caneta amarela), e que, na manifestação que lhe foi concedida para "aditar razões de defesa à inicial", reconheceu que os rendimentos não estavam contabilizados.

Entretanto, a verdade latente é que a impugnante juntou aos autos lançamentos contábeis de rendimentos obtidos junto ao "BFB", em valor superior ao reclamado pelo Fisco; após a diligência, verificou-se que naqueles lançamentos não se incluíram os rendimentos da BFB Corretora pois referiam-se eles ao Banco BFB. Porém, o que não se arranhou em nenhum momento é a falta de comprovação de ter havido rendimento na BFB Corretora.

Ora, são princípios constitucionais norteadores da atividade administrativa a impessoalidade, a razoabilidade e a moralidade, motivo pelo qual deve a decisão administrativa considerar também, segundo o postulado da ética, os interesses privados; isto é, inadmite-se decisão favorável ao poder público fundada exclusivamente na titularidade do poder de decidir, pois estaria o Estado atuando de modo arbitrário (Marçal Justen Filho, RDDT 25, pág. 76).

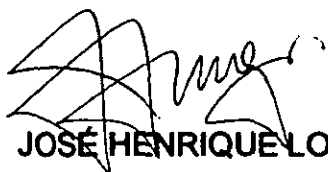


Processo nº : 13709.002938/94-83
Acórdão nº : 108-06.015

Assim, sabendo-se que o lançamento fiscal é desprovido de comprovação da ocorrência do aspecto material da hipótese de incidência, não há como declará-lo procedente, sob pena de afrontar princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa, da impessoalidade, da razoabilidade e da moralidade, bem como o princípio da verdade material.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2000


JOSE HENRIQUE LONGO

