



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13822.000097/95-72  
Recurso nº : 116.868 – Voluntário  
Matéria : IRPJ e outros – Ex. de 1992  
Recorrente : POSTO E RESTAURANTE O PESCADOR LTDA  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP.  
Sessão de : 08 de dezembro de 1998  
Acórdão nº : 103-19.789

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - NULIDADE**

A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

Preliminar acolhida. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POSTO E RESTAURANTE O PESCADOR LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a preliminar de nulidade da decisão singular e determinar a remessa dos autos à repartição de origem para que nova decisão seja prolatada na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SÍLVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente o Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO.

D



Processo nº : 13822.000097/95-72  
Acórdão nº : 103-19.789  
Recurso nº : 116.868  
Recorrente : POSTO E RESTAURANTE O PESCADOR LTDA

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado POSTO E RESTAURANTE O PESCADOR LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida em primeira instância que manteve os créditos tributários consignados nos Autos de Infração de fls. 02, 07 e 11, relativos ao imposto de renda pessoa jurídica, ao imposto de renda retido na fonte e à contribuição social sobre o lucro devidos no exercício de 1992.

A exigência fiscal decorre de omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação, com documentos hábeis e idôneos, da origem e efetiva entrega do numerário referente aos empréstimos efetuados pelos sócios à empresa, com infração aos arts. 157 e § 1º, 179 e 181 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80).

Os lançamentos decorrentes estão fundamentados nas disposições dos arts. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 (IRRF) e art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 (CSL). A multa lançada correspondente a 100% do tributo e/ou contribuição devidos na forma do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

Irresignada, a autuada apresentou, dentro do prazo regulamentar, a impugnação de fls. 39, acompanhada dos documentos de fls. 46 a 114, alegando que o autuante baseou-se exclusivamente no resumo sintético de suas contas, sem análise dos documentos da empresa, capazes de demonstrar a lisura dos empréstimos efetuados pelo sócio, além de demonstrar que fora estes, vários outros foram contraídos em instituições financeiras. Também não foi considerado o documento de fls. 31 onde se pode verificar a origem do numerário utilizados nos empréstimos, efetuados de forma rotativa, inclusive a informação prestada na Declaração de Rendimentos do sócio onde consta um saldo a receber no valor de Cr\$ 10.000.000,00.



Processo nº : 13822.000097/95-72  
Acórdão nº : 103-19.789

Às fls. 116, a autuada aditou suas razões, trazendo os documentos de fls. 136 a 798 para corroborar suas argumentações.

A autoridade de primeira instância, na decisão de fls. 800, decidiu desconhecer a impugnação apresentada às fls. 116 porque intempestiva e, no mérito, julgou procedente a ação fiscal, determinando a redução do valor da multa de ofício de 100% para 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com o estabelecido no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e em homenagem ao art. 106, inciso III, letra "c", do Código Tributário Nacional.

Ciente em 28/01/98, conforme atesta o Aviso de Recebimento – AR de fls. 809, a autuada interpôs recurso a este Colegiado protocolizando seu apelo em 25/02/98. Em suas razões, insurge-se contra a não apreciação dos documentos apresentados no aditamento que fez com fulcro no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, afirmando que eles provam que os empréstimos questionados, em verdade, nunca existiram porque nunca se fizeram necessários. Mas que isso, provam todo o movimento comercial da empresa no ano de 1991 e a ausência da omissão de receita pretendida pelo Fisco, eliminando, por consequência, a presunção.

No mérito, tece considerações acerca da hipótese de incidência do imposto de renda, citando o art. 43 do CTN e os ensinamentos de renomados juristas, segundo os quais "sem realização do excedente ou do lucro, não há renda, não há imposto." Ressalta que mesmo os acréscimos patrimoniais de "origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável", para que possam ser enquadrados no conceito de renda, têm de estar realizados, concreta, material e comprovadamente realizados. Quanto à exatidão legal do tributo, afirma que os direitos fundamentais inseridos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e no Decreto nº 70.235/72 devem ser respeitados, pois sua violação implica desrespeito a princípios como os da estrita reserva legal, do devido processo legal, da oficialidade e da verdade material. Alega que os quase 700 documentos juntados após a impugnação tempestiva



Processo nº : 13822.000097/95-72

Acórdão nº : 103-19.789

da exigência trazem a verdade material para dentro dos autos. Eles provam, à exaustão, todo o movimento comercial da empresa não havendo qualquer espécie de omissão de receita.

Afirma a autuada que o único fundamento legal que sustenta a exigência, quer no Auto de Infração, quer na decisão recorrida, é o art. 181 do RIR/80, invocando uma interpretação de que esse dispositivo teria estabelecido uma presunção juris tantum de omissão de receita tributável. Entende que a situação tratada no art. 181 do RIR/80 (cuja base legal é o § 3º do art. 12 do Decreto nº 1.598/77) é completamente diferente porque o simples fornecimento de recursos de caixa à empresa pelo sócios, quer a título de empréstimo, quer sob a forma de aumento de capital, não é, em si, indício veemente de omissão de receita nem irregularidade técnica ou legal. Não o será ainda que a efetividade da entrega e a origem dos recursos não restem comprovadamente demonstradas de maneira exigida pelo Fisco. Com efeito, será ilógico presumir omissão de receita quando, excluído o valor do suprimento não comprovado, o saldo de caixa se mantiver devedor. Entende que o § 3º sob comendo não cria nem autoriza presunção alguma. Ele complementa o § 2º (art. 180 do RIR/80), isto sim, autorizando o arbitramento da receita omitida com base no valor dos recursos de caixa fornecidos pelos sócios. Mas para que incida essa regra, é imprescindível a realização da hipótese de incidência. É indispensável que reste provada, "por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita," e que "a efetividade da entrega e a origem dos recursos" não sejam comprovadamente demonstradas. Daqueles indícios mais veemente é, sem dúvida, o apontado no parágrafo anterior: o saldo credor de caixa. Em abono a sua tese, cita a jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos e deste Colegiado.

Prosseguindo em seu arrazoado, a autuada alega que não poderia a lei ordinária ter estabelecido presunção de realização do imposto de renda toda vez que surgisse um suprimento de caixa cuja efetividade da entrega e origem dos recursos não fossem comprovados. Uma norma com tal conteúdo não teria criado presunção legal e



Processo nº : 13822.000097/95-72

Acórdão nº : 103-19.789

sim ficção legal. Com efeito, a afirmação de que "todo suprimento de caixa, nas condições descritas pelo dispositivo, pode ser tido como fraudulento e configurador de omissão de receita" é, inquestionavelmente, falsa. É bem de ver que o § 3º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 não dispensa o Fisco de provar a omissão de receita. Se dissesse teria estabelecido, como renda, uma ficção. Portanto, o art. 181 do RIR/80 é impres-  
tável para sustentar a pretensão do Fisco, restando sem fundamento legal o lançamento contestado.

Argumenta a autuada que o montante dos créditos tributários contestados é, em muito, superior ao patrimônio líquido da recorrente e que este fato configura confisco, situação vedada na Carta Constitucional. Desenvolvendo o raciocínio de que exerce atividade econômica controlada pelo Estado, por intermédio do Conselho Nacional do Petróleo, a autuada elabora quadros para demonstrar a real movimentação de combustíveis durante o ano de 1991. Para tal, utiliza os critérios estabelecidos na operação FISGÁS desenvolvida pela Receita Federal bem como as regras de tributação pelo regime do lucro presumido e arbitrado, concluindo ser absurda a pretensão do Fisco eis que representa mais de 52% da margem de lucro bruto nesse ramo de negócio. Se o lançamento não fosse nulo por atipicidade do fato tido como imponível, afirma a autuada, não deixaria de sê-lo por falta de determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN).

Quanto as exigências decorrentes, pede a autuada seja-lhes aplicado o que ficar decidido em relação à exigência principal. Contudo, pede seja, apreciadas as razões oferecidas, em especial, em relação à revogação do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 pela Lei nº 7.713/88. Por fim, questiona a aplicação da multa de 100% argumentando que a Lei nº 8.218/91, publicada em 30/08/91, quando já fluíra mais da metade do período-base em questão. Até então, vigora o Decreto-lei nº 401/68 que previa a penalidade de 50% sobre o imposto devido. Requer ainda seja decretada a nulidade da decisão recorrida que não apreciou matéria anteriormente questionada.

Às fls. 839/841, liminar concedida pelo MM Juiz Substituto da 1ª Vara



Processo nº : 13822.000097/95-72  
Acórdão nº : 103-19.789

Federal em Araçatuba, determinando que as autoridades impetradas procedessem ao processamento do recurso administrativo sem o depósito de que trata o § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.621-30/97. Liminar confirmada e sentença concedida conforme documento de fls. 850.

É o Relatório. 





Processo nº : 13822.000097/95-72

Acórdão nº : 103-19.789

### VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

Conheço o recurso por força da sentença judicial proferida no processo de Mandado de Segurança nº 98.0800753-8.

A Recorrente alega, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida em razão da não apreciação dos documentos apresentados no aditamento que fez com fulcro no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, os quais atestam, segundo ela, que os empréstimos questionados nunca existiram porque nunca se fizeram necessários e que a ausência da omissão de receita pretendida pelo Fisco afasta a despropositada presunção.

No que pesem os argumentos tecidos pela autoridade julgadora singular, entendo que assiste razão à Recorrente, pois no âmbito do processo administrativo fiscal prevalece o princípio da verdade material. Com efeito, ao contrário do que ocorre no processo judicial, em que se procura a verdade formal, isto é, a verdade colhida mediante o exame dos fatos e das provas trazidos pelas partes dos autos, no processo administrativo predomina a busca da verdade material. É mister descobrir se realmente ocorreu o fato gerador do tributo.

Garante a Constituição Federal aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. O contraditório é, de certa forma, o instrumento à ampla defesa. "No processo administrativo fiscal a garantia do contraditório quer dizer que o contribuinte tem direito de manifestar-se sobre toda e qualquer afirmação dos agentes do fisco, antes da decisão. E também que os agentes do fisco devem ser ouvidos sobre a defesa oferecida pelo contribuinte." (MACHADO, Hugo de Brito. *"O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança"*. In: *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1995, p. 83).



Processo nº : 13822.000097/95-72  
Acórdão nº : 103-19.789

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, na obra "Processo Administrativo Fiscal", assim se pronunciou acerca dos princípios de direito processual aplicáveis ao processo administrativo:

*No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador. Por isso, no processo fiscal o julgador tem mais liberdade do que o juiz. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências e, se for o caso, perícia. (...)*

*Na realidade, está em jogo a legalidade da tributação. Se o tributo só será devido se estiver previsto em lei, o que as parte alegam não conta tanto como no processo judicial. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.*

*Por outro lado, a opinião pessoal do julgador não importa. (...) É que o importante, nesse terreno, é a prova, é a verificação dos fatos. Isto faz com que o processo fiscal se diferencie do processo judicial, pois o juiz se atém às provas mencionadas pelas partes, enquanto no campo fiscal o julgador pode mandar fazer outras investigações para obter a verdade material.*

*Além disso, no processo fiscal as provas podem ser juntadas praticamente a qualquer tempo. (Op. cit., p.75).  
(Destaques do original)*

Nesta linha de idéias, entendo que a não apreciação dos documentos trazidos aos autos depois da impugnação tempestiva e antes do julgamento fere o princípio da verdade material, com flagrante ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. Por esta razão, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade da decisão singular e determinar a remessa dos autos à repartição de origem para que nova decisão seja prolatada na boa e devida forma.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES