



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.003190/2004-87
Recurso nº 154.922
Acórdão nº 1103-00.087 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente SALLES FREIRE ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ/SANTA MARIA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa:

**OMISSÃO DE RECEITAS - INSUFICIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS
POR VÍCIO MATERIAL**

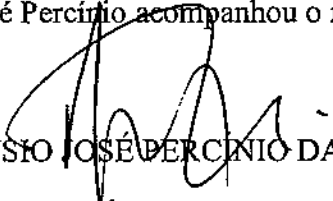
O suporte fático tributável apurado pelo autuante foi determinado com base na “foto” das DIRF e das informações dos tomadores de serviços sobre valores pagos à contribuinte e dos valores declarados pela contribuinte na DIPJ do exercício de 2000. A instrução primária, que desemboca no lançamento, e é governada pelo princípio da oficialidade ou inquisitório não exonera a autoridade fiscal do procedimento investigatório pertinente e lógico à sistemática legal de quem apura lucro real. Faltante foi a investigação, mediante intimação da contribuinte para apresentação dos Livros Diário e Razão para exame de sua escrituração contábil – sendo o caso, acompanhada de intimação para esclarecimentos e comprovações – para se verificar se os fatos contábeis “consolidados”, quer dizer, após o “filme”, se encontram presentes nas DIPJ ou DIRPJ dos exercícios correspondentes. Era necessário se verificar o “filme” (conjunto de fotos ou fotogramas) que tem certo desfecho, e não só a “foto” isolada, diante de contribuinte que apura o lucro real, pois o caso não era de presunção legal de omissão de receitas.

Houvesse sido feita a verificação da escrituração contábil e esta revelasse insuficiência ou mesmo imprestabilidade, caberia aí o arbitramento do lucro.

Os lançamentos padecem de insuficiência, precariedade e incerteza, sendo defeso ao órgão julgador substituir a atividade da autoridade lançadora, que é parte no processo, e tampouco extravasar os limites da lide: de desbordar os limites “do que” e “como” é posto como controverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes, que apresentará declaração de voto. O Conselheiro Aloysio José Percínio acompanhou o relator pelas conclusões.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente


MARCOS TAKATA – Relator

Editado em: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Alexandre Barbosa Jaguaribe, Decio Lima Jardim, Marcos Shigueo Takata (Relator), José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Foram lavrados autos de infração contra a recorrente, formalizando exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, referentes a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 1999.

A autuação ocorreu em razão da ocorrência de omissão de receitas. Conforme o Termo de Verificação (fls. 814 e 815), entre o cruzamento das informações existentes no banco de dados da Secretaria da Receita Federal e os valores declarados como pagos pelos respectivos tomadores de serviços e os declarados como receitas pela recorrente, foi constatada divergência de registros.

Para apuração dos serviços prestados a cada cliente (tomador de serviços), procedeu a fiscalização à circularização, por intimação fiscal individual, solicitando dos tomadores de serviços os respectivos comprovantes e informações a respeito.

Dessa forma, com apoio em tais respostas, apurou a diferença entre os valores dos serviços prestados, e os declarados ao fisco pela recorrente. Esta diferença atingiu o montante de R\$ 2.476.036,18, conforme "Demonstrativo dos Serviços Prestados, Serviços Contábil/Declarados e Serviços Omitidos (Receitas Omitidas)", de fls. 808 a 813.

Os valores lançados do imposto e das contribuições são os seguintes:

a) IRPJ - R\$ 616.705,57 - Enquadramento Legal: art. 24 da Lei 9.249/95; arts. 249, II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280 e 288, do RIR/99 (Decreto 3.000/99);

b) PIS - R\$ 16.094,20 - Enquadramento Legal: arts. 1º e 3º, da Lei Complementar 7/70; arts. 24, § 2º, da Lei 9.249/95; art. 3º da Lei 9.715/98; art. 2º, I, 8º, I, e 9º, da Lei 9.715/98; arts. 2º e 3º, da Lei 9.718/98;

c) COFINS - R\$ 73.755,25 - Enquadramento Legal: arts. 1º e 2º, da Lei Complementar 70/91; art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória (MP) 1.807/99 e suas reedições;

d) CSL - R\$ 284.805,97 - Enquadramento Legal: art. 2º e §§, da Lei 7.689/88; arts. 19 e 24, da Lei 9.249/95; art. 1º da Lei 9.316/96 e art. 28 da Lei 9.430/96; art. 6º da MP 1.858/99 e reedições.

Os valores acima estão acrescidos da multa qualificada de 150% e de juros de mora, que estão lançados com amparo nos dispositivos legais descritos nos demonstrativos de fls. 817, 824, 831 e 836. De acordo com o item 6 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 815), a multa qualificada foi aplicada devido ao *modus operandi* de não contabilizar/ declarar a totalidade dos recibos de prestação de serviços emitidos durante o ano-calendário.

DA IMPUGNAÇÃO

A recorrente, apresentou tempestivamente a impugnação (fls. 844 a 855) e cópias de documentos (fls. 856 a 948), alegando, em síntese, o quanto segue:

Chama atenção para três fatos que julga relevantes:

1º) a ação fiscal iniciou em 20/04/2004, conforme TIF, e teve sua implementação sobrestada por sucessivos "Termos de Continuidade da Ação Fiscal" sem que nenhum deles contivesse novas solicitações que não fossem aquelas constantes do primeiro termo;

2º) a circularização, com base na DIRF, é o único suporte da autuação;

3º) mesmo desobrigado, promoveu a escrituração do Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados.

Preliminares

Nulidade do lançamento

O autuante apresenta como pressuposto mero indício, qual seja, o simples confronto entre as DIRF's. A planilha feita pelo fiscal não contemplou nenhum exame da escrituração contábil e fiscal da recorrente. Nesse contexto, surge flagrante o desrespeito aos princípios da tipicidade cerrada e o da verdade material, emergindo exigência fundada em mera presunção não autorizada em lei.

Sob uma segunda ótica, o lançamento também é nulo, pois a recorrente no ano-calendário de 1999 apurou sua tributação pelo lucro real, ou seja, contabilização por regime de competência, e não por regime de caixa. Assim, a fiscalização não poderia apurar a omissão pelo mero confronto entre os valores declarados como pagos pelos tomadores de serviços e os declarados como receitas pelo prestador de serviços.

Sob uma terceira ótica, o lançamento de IRPJ está em descompasso com o lançamento da CSL, porquanto aquele tem o fato gerador como ocorrido em 31/12/1999, ao passo que no lançamento da CSL são acusados fatos geradores mensais.

Decadência

A partir da vigência da Lei 8.383/1991, o lançamento de IRPJ e da CSL se dá por homologação, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Considerando que a ciência do lançamento se deu em 21/12/2004, deve ser declarada a decadência do direito de lançar em relação à CSL, eis que pode ser facilmente constatado que a exigência se deu em bases mensais durante todo o ano de 1999. O mesmo entendimento deve ser estendido às exigências relativas ao PIS e à COFINS.

Mérito

Quanto ao IRPJ

Contesta o valor atribuído como receitas contabilizadas inserido pela fiscalização como elemento comparativo para a apuração das receitas omitidas, conforme

demonstrativo de fl. 852.

A fiscalização não se valeu do Livro Diário e nem notou, no exame das DIRF's, que as receitas contabilizadas atingiam montante superior àquelas indicadas no Demonstrativo (DIPJ anexa).

Há, também, as seguintes distorções:

a) valores com data de recebimento anterior ao da emissão da fatura, e refletidos no demonstrativo elaborado pelo recorrida e sob a rubrica "7";

b) existem valores contabilizados em 1998, que foram recebidos em 1999. Também há valores de 1999 contabilizados em 2000, fato que ensejaria mera postergação, jamais omissão de receitas (doc. 02 a 09);

c) na página 3 da planilha, constam dois valores de R\$ 25.000,00 cada um - como omitidos por receitas advindas da Construtora Rabelo S.A., que são referentes a 1998, expressamente admitido pela fonte pagadora como equivocadamente alocados na DIRF/99;

Caso remanesça alguma exigência, devem ser feitos os seguintes reparos no lançamento:

1. Na determinação da base de cálculo do IRPJ devem ser considerados como "despesas incorridas", os valores exigidos a título de PIS e COFINS, porque são dedutíveis.

2. Após os ajustes indicados, devem ser compensados os valores retidos na fonte e indicados pelos tomadores dos serviços.

Quanto à CSL, ao PIS e à COFINS

Valem aqui todas as razões e fundamentos suscitados em relação ao lançamento principal, inclusive as preliminares.

Produção de Provas

Em decorrência do curto espaço de tempo de que dispôs para os levantamentos inaugurais, notadamente para localizar documentação e proceder a verificações, protesta pela posterior juntada dos seguintes elementos: razões aditivas, documentos e demonstrativos.

Qualificação da penalidade

Acaso mantida no mérito, a infração não comporta a imposição da multa qualificada de 150%. Tratam os autos de simples omissão de receitas e/ou declaração inexata. A recorrente ao escriturar o "Livro" a que não estava obrigada, permitiu o acesso a seus clientes facilitando a coleta de informações que foram confrontadas com as DIRF's.

Em nenhum momento do procedimento fiscal foi imputada à recorrente conduta dolosa, nem a prática dos seguintes comportamentos: falsidade material, falsidade ideológica ou deixar de atender intimações.

**DA DECISÃO DA DRJ e
DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 11/11/2005, sob acórdão nº 4.871, por unanimidade de votos, a DRJ/STM julgou procedente em parte os lançamentos do IRPJ no valor de R\$ 590.669,57; da CSL no valor de R\$ 278.325,97; da Contribuição para o PIS no total de valor de R\$ 15.730,22 e da COFINS, no valor total de R\$ 72.135,25, acrescidos da multa de ofício de 150% e dos juros de mora regulamentares, conforme segue:

Nulidade do Lançamento

Não são nulos os lançamentos de ofício, caso preenchidos os requisitos necessários à sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto 70.235/72, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto.

Decadência.

Não se concretizou a decadência relativa às contribuições sociais destinadas ao orçamento da seguridade social, pois aquela se dá no prazo de dez anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito respectivo poderia ter sido constituído.

O fato gerador do IRPJ só se aperfeiçoa em 31/12/99, de modo que não houve o decurso do prazo de cinco anos entre o fato gerador e o lançamento.

Omissão de receitas. Circularização dos clientes da empresa

Caracterizou-se como receita omitida a diferença positiva entre os valores declarados como pagos e/ou creditados pelos tomadores de serviços, devidamente comprovados, e os valores declarados como receitas de prestação de serviços pela fiscalizada.

Multa de ofício agravada

Quando as receitas não contabilizadas estão demonstradas nos autos de forma consistente, que ocorreram de forma reiterada e associada a valores expressivos, justifica-se a aplicação da multa de 150%, pois tais práticas decorrem de ações voluntárias dirigidas no sentido de reduzir o resultado tributável da empresa, ocultando da autoridade fazendária o conhecimento da ocorrência do fato gerador e/ou o não-pagamento de tributos.

Lançamentos decorrentes

Contribuição para PIS, COFINS e CSL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, em face da estreita relação de causa e efeito e porque não há fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Em 21/08/2006, a recorrente toma ciência do referido acórdão e em 15/09/2006 interpõe o referido recurso voluntário onde basicamente reitera os argumentos relatados em sua impugnação.

DA DILIGÊNCIA

A 7ª Câmara do 1º Primeiro Conselho de Contribuintes resolveu baixar o processo em diligência, por inexistirem dados necessários para a apreciação do feito na profundidade recomendada e suficiente para a solução da lide, conforme o então relator o Conselheiro Jayme Juarez Grotto (fls. 1366 a 1367). A diligência determinada visava:

- a) apurar quando foi efetivamente ganha a receita;
- b) verificar se houve contabilização da receita em data anterior ou posterior;
- c) verificar se o valor de R\$ 482.156,61 constante no balanço de encerramento em 31/12/1999, na conta de Adiantamento de Clientes (fl. 1323), tem alguma relação com os valores lançados que se refiram a adiantamento.

A recorrente foi intimada a prestar as informações supracitadas, bem como a apresentar o demonstrativo dos clientes com seus respectivos valores, que compõem a conta “adiantamento de clientes”, tendo em vista que estas contas se encerraram em 31/12/1998 e 31/12/1999, ambas com saldo de R\$ 482.156,61. A recorrente apresentou as informações nos casos em que:

- houve recebimentos de honorários e serviços relativos a competências anteriores ao ano-calendário de 1999 (fls. 1592 a 1595);
- houve recebimentos de valores a título de antecipação de honorários de êxito; (fls. 1595 a 1596);
- a recorrente não se manifestou em relação a algumas notas de honorários (fls. 1596 a 1598).

Quanto ao valor questionado no balanço de encerramento de 1998 e 1999 na conta de “adiantamento de clientes”, a recorrente alega não haver relação com os outros lançamentos deste auto de infração.

A autoridade diligenciadora concluiu que a recorrente atendeu parcialmente a intimação, tendo em vista que:

- as escriturações do Diário não estão contemplados com os requisitos intrínsecos, com individualização, clareza e caracterização dos documentos respectivos, relativas às operações dentro do exercício *sub judice*;
- não se manifestou aos questionamentos apresentados na intimação; e
- não apresentou os livros auxiliares.

Sendo assim, a fiscalização considerou insuficiente os elementos para corroborar as alegações da recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

Como acentuado no relatório, o presente feito havia sido baixado em diligência, pela 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por inexistirem dados necessários para a apreciação do recurso na profundidade recomendada e suficiente para a perfeita solução da lide, conforme o então nobre relator Conselheiro Jayme Juarez Grotto.

Nota-se que os lançamentos se apoiaram no seguinte material fático coletado: a) DIRF's das fontes pagadoras da recorrente; b) informações prestadas pelos tomadores de serviços da recorrente sobre os valores dos serviços prestados por essa àqueles (dados obtidos mediante circularização de intimações aos tomadores de serviços); c) valores dos serviços declarados, sem intimação da recorrente para levantamento e esclarecimento sobre tais valores declarados, *i.e.*, sem verificação da escrituração contábil da recorrente.

Registre-se que a recorrente apurava o IRPJ sob o regime do lucro real.

Com base nessa materialidade levantada, a fiscalização considerou como omissão de receitas da recorrente a diferença entre: valores constantes nas DIRF's das fontes pagadoras e informados pelos tomadores de serviços à fiscalização e valores declarados pela recorrente.

Veja-se que o suporte fático tributável apurado pelo autuante foi determinado com base em dois "retratos": o "retrato" das DIRF's e das informações dos tomadores de serviços de valores pagos de serviços prestados à recorrente e o "retrato" dos valores declarados pela recorrente.

Vale dizer, para a apuração do suporte fático tributável (omissão de receitas), o autuante não verificou o "filme" da matéria em jogo, mas somente a "foto".

Aliás, *mesmo a "foto" utilizada não foi bem "revelada"*, pois se vê que a "foto" do total de receitas declaradas na Ficha 7A da DIPJ/00 é de R\$ 3.232.903,00 (fl. 890), e não de R\$ 2.995.204,44, como *"revelada" pelo autuante* em seu Demonstrativo (fl. 931).

Com apoio exclusivo na "foto" constante na DIPJ/00, a diferença entre os [valores das DIRF's e circularizações (informações obtidas junto aos tomadores de serviços)] e as [receitas declaradas na Ficha 7A da DIPJ/00] seria de R\$ 2.238.337,62 (R\$ 5.471.240,62 – R\$ 3.232.903,00), e não de R\$ 2.476.036,18 (R\$ 5.471.240,62 – R\$ 2.995.204,44), valor tributável determinado pela fiscalização.

Tratando-se de pessoa jurídica que apura lucro real, por evidente que, para se determinar a real matéria tributável (verdade material) ou o suporte fático real do fato jurídico-tributário, impende se verificar o "filme" (conjunto de fotos ou fotogramas) e não só a "foto", *salvo* nas hipóteses de presunção legal de omissão de receitas.

Quero dizer com isso que era imperioso intimar o contribuinte para apresentar sua escrituração contábil, nomeadamente os Livros Diário e Razão, fazer a verificação dos lançamentos contábeis; sendo o caso, requerer os esclarecimentos sobre se e quando e como se deram (ou não) os lançamentos contábeis relativos aos valores constantes nas DIRF's das fontes pagadoras do contribuinte. Imperativo se fazia – salvo nas hipóteses de presunções legais – o aprofundamento da verificação com a análise da escrituração contábil.

Isso significaria o autuante intimar o contribuinte:

- à apresentação de seu Livro Diário, e seus livros auxiliares se houver, para detectar os lançamentos contábeis dos fatos em discussão por regime de competência;
- à apresentação das Contas do Razão (Livro Razão com seus auxiliares se houver) que registrem os valores envolvidos – as contas patrimoniais e as de resultado;
- solicitar esclarecimentos a respeito dessa escrituração contábil referente aos fatos envolvidos e outros documentos a eles relativos se necessário;
- à apresentação da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), solicitando se necessária a elaboração analítica da DRE, “abrindo” as contas de resultado que compõem aquela para se chegar ao lucro líquido do exercício;
- à apresentação do balanço, solicitando se necessária a elaboração analítica do balanço contemplando as subcontas existentes.

De posse desse material, ao menos caberia se proceder ao cotejo dos valores constantes na DRE e no balanço com os valores declarados nas fichas próprias das DIPJ ou DIRPJ correspondentes, dependendo para quais exercícios foram escriturados os fatos contábeis e, notadamente, nas contas de resultado, segundo o regime de competência.

Diante disso, detectada a ausência, falha da escrituração contábil inclusive por ausência de documentação que dê suporte àquela, caberia à autoridade fiscalizadora a *determinação do fato jurídico tributário*, pois aí então se apuraria seu suporte fático, que “tem início” nos valores coletados nas DIRF's e informações dos tomadores de serviços, mas aí “não se conclui”.

O art. 9º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido nos arts. 923 e 924, do RIR/99 preceitua:

Da Prova

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Ônus da Prova

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Relembro que a recorrente se encontrava sob o regime de apuração do lucro real, obrigada, portanto, a manter no mínimo os Livros Diário e Razão (e seus auxiliares, caso haja registros consolidados naqueles livros) com a escrituração contábil regular, segundo o regime de competência.

Ora, no caso vertente, nem há lugar, ou melhor, *nem houve lugar* para os arts. 923 e 924, do RIR/99 supracitados, pois *sequer houve uma intimação* à recorrente para apresentação de sua escrituração contábil – *muito menos, evidentemente, a sua verificação*.

Acentuo que o caso *nem tangencia* a questão do *ônus da prova no processo*; é o que a doutrina italiana chama por instrução secundária na questão da distribuição dos ônus da prova na relação jurídico-formal processual (ou seja, na fase litigiosa), em contraposição à instrução primária, que orienta a relação jurídico-formal do lançamento¹.

Observo que não houve é a necessária instrução dos atos de lançamento, para determinação do suporte fático tributável. Fez-se *tabula rasa* do procedimento devido para a determinação da matéria tributável, que, aqui, é representado pela intimação do contribuinte para apresentação de seus livros contábeis com a verificação de sua escrituração contábil. Reitero: nem mesmo os valores considerados pelo autuante como contabilizados e declarados correspondem ao valor de receitas declaradas na Ficha 7A da DIPJ/00 - e a diferença desse com o das DIRF's pode haver sido contabilizada como receita em exercícios anteriores e posteriores a 1999.

Registro ainda que isso é ainda mais grave para tributos como o PIS e a COFINS, cujos fatos geradores são mensais, com a observância do regime contábil de competência (pois a recorrente apura lucro real) no *reconhecimento das receitas mensais*: a contaminação de incerteza do lançamento para esses fatos geradores é aguda.

Não por menos, compulsando os autos, vejo que os valores significativos não denunciam ou comprovam a realização de receitas, segundo o regime de competência, nos meses atribuídos pelo autuante e no ano por ele imputado.

Cito alguns dados coletados pela fiscalização, junto aos tomadores de serviços. O valor de R\$ 600.000,00 pago pela Rhodia Nutrição Animal Ltda. (em intimação feita à Aventis Animal Nutrition Brasil Ltda.) consta informado como antecipação de pagamento (fls. 243 a 265). O valor de R\$ 180.000,00 pago pela Rhodia do Brasil Ltda. (em intimação feita à Rhodia Poliamida e Espacial Ltda.) igualmente consta informado como antecipação de pagamento (fl. 661). Não é dito quando o serviço for prestado em relação ao valor de R\$ 150.000,00, pago pela Açúcar Guarani S.A. (fls. 300 a 307). Não é dito quando o serviço fora prestado sobre o valor de R\$ 94.110,74, pago pela Usina Costa Pinto S.A. (fls. 751 a 785). Não é informado quando o serviço fora prestado em relação ao valor de R\$ 30.000,00, pago pela Fundação Carlos Chagas (fls. 192 a 198). Não é informado quando o serviço fora prestado quanto ao valor de R\$ 55.000,00², pago pela Dimas de Melo Pimenta Sist. Ponto e

¹ Sobre a chamada instrução primária que se desenvolve para a formação da relação jurídico-formal do lançamento e sobre a instrução secundária que orienta a relação jurídico-formal processual, cf. Paulo Celso Bergstrom Bonilha, "Contraditório e Provas no Processo Administrativo (Ônus, Direito à Perícia, Prova Ilícita)", in "Processo Administrativo Fiscal", São Paulo: Dialética, 1997, pp. 131 e 132; v. ainda seu "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", São Paulo: Ltr, 1992, pp. 92 a 97.

² Note-se que esse valor é o informado nos documentos prestados pelo tomador de serviços, ao passo que na intimação fiscal a ele dirigida figura o valor de R\$ 68.750,00, conforme sua DIRF.

Ac. Ltda. (fls. 436 a 449). Não é dito quando o serviço fora prestado em relação ao valor de R\$ 24.000,00, pago pela Isabel Administradora S/C Ltda. (fls. 198 a 204). Não é informado quando o serviço fora prestado quanto ao valor de R\$ 77.200,54, pago pela BL Indústria Ótica Ltda. (fls. 402 a 409). Não é dito quando o serviço fora prestado em relação ao valor de R\$ 64.000,00, pago pela Danica Termointustrial Ltda. (fls. 165 a 169).

Anoto que esses são apenas alguns dos mais significativos valores em que *não há ponto* entre receitas realizadas por regime de competência, receitas escrituradas por regime de competência, e composição das receitas na formação do lucro real e da base de cálculo da CSL do ano-calendário de 1999 e das bases de cálculo mensais de 1999 de PIS e COFINS.

É isso que quis dizer ao comparar a questão do ônus da instrução primária que orienta o ato de lançamento com a *verificação do "filme" e não só da "foto"*: para a determinação do suporte fático real do fato jurídico-tributário é necessário se verificar o "filme" (conjunto de fotos ou fotogramas) que tem certo desfecho, e não só a "foto" isolada, diante de pessoa jurídica que apura o lucro real, *salvo* nos casos de presunção legal de omissão de receitas.

Aliás, mesmo a presunção legal de omissão de receitas, por ex., de depósitos ou créditos bancários de origem incomprovada (do art. 42 da Lei 9.430/96) reclama, para sua perfeição, que a autoridade administrativa: a) proceda à análise individualizada dos créditos, com expurgo das transferências entre contas de mesma titularidade e de outros que manifestamente não representam receitas (como estornos, créditos de empréstimos); b) o contribuinte seja previamente intimado a esclarecer e comprovar a origem dos créditos. Sem esses requisitos ou pressupostos, padece a presunção legal (*juris tantum* ou relativa, derruível mediante prova contrária – é a inversão do ônus da prova) de omissão de receitas, ou seja, é vitimada de invalidade (a presunção).

E o caso aqui nem é de presunção legal de omissão de receitas.

Tenho para mim ser de notável evidência a *precariedade e insuficiência* na individualização dos suportes fáticos tributáveis.

Pontuo que a própria autoridade fiscal anota, no Termo de Verificação, que constatou, por *indício*, considerável divergência "entre os valores declarados como pagos pelos respectivos tomadores de serviços e os declarados como receitas pelo prestador de serviços" (fl. 814). E diante de tal *indício*, a autoridade fiscal não levou a efeito a intimação da recorrente para apresentação dos Livros Diário e Razão e tampouco verificou sua escrituração contábil.

Partindo-se de *indício*, sem o procedimento investigatório ou de verificação já adrede mencionados, com uso somente da "foto" isolada sem verificar o "filme" é o mesmo que manejar presunção "pura" para determinação da matéria tributável.

E não há como se fundar em presunção "pura" para o lançamento. Usei aqui a expressão presunção "pura" (e entre aspas), para distingui-la, inclusive, da presunção *hominis* ou *facti*, também chamada de presunção comum que se arvora ou se baseia no *id quod plerumque accidit* - aquilo que geralmente acontece. E mesmo para a presunção comum ou simples são imperativos os requisitos de *seriedade*, *precisão* e *concordância*, como adverte Tulio Rosembuj: *seriedade* significa a necessidade de um nexo evidente entre o fato conhecido e sua consequência; *precisão* - respeita à idoneidade do fato conhecido; *concordância* é a que

tem de se dar na relação entre os fatos para a conclusão que se pretende demonstrar, com absoluta certeza³.

Na instrução primária dos atos de lançamento não se empregou presunção *hominis* ou *facti* ou comum, e muito menos presunção legal (relativa), para a cognição e dimensionamento do *an debeatur* (o que é devido) e do *quantum debeatur* (o quanto é devido); sem o mencionado procedimento investigatório, a matéria tributável foi determinada por presunção “pura”.

A instrução primária é governada pelo princípio da oficialidade ou inquisitório, ao passo que a instrução secundária, que se desenvolve no processo, é regida pelo princípio do contraditório e da ampla defesa. Mas a instrução primária que desemboca no ato de lançamento não exonera a autoridade fiscal do *procedimento investigatório pertinente e lógico* à sistemática legal para a cognição estampada no lançamento.

Daí ter dito antes que, no caso vertente, a questão do ônus da prova no processo sequer é tangenciada. Faltante foi a investigação, assim, da materialidade, mediante intimação da recorrente para apresentação dos Livros Diário e Razão para exame de sua escrituração contábil - sendo o caso, acompanhada de intimação para maiores esclarecimentos e comprovações - para, dessa forma, se verificar se os fatos contábeis “consolidados”, quer dizer, após o “filme”, se encontram presentes nas declarações, nas DIPJ ou DIRPJ.

Quid juris se houvesse sido feita a verificação da escrituração contábil do contribuinte, mas esta revelasse insuficiência como informado somente no relatório de diligência ou mesmo se aquela se indicar imprestável?

Em tal hipótese se impunha o arbitramento do lucro. Quer dizer, detectada tal circunstância, também a lei determina o procedimento a ser adotado: o arbitramento do lucro, nos exatos termos do art. 47, I ou II, “b”, ou VII, da Lei 8.981/95, reproduzido no art. 530, I, II, “b” e VI, do RIR/99.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

³ Apud Paulo Celso Bergstrom Bonilha, “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, p. 117.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Não tenho dúvidas, pois, de que os lançamentos padecem de inocultável *insuficiência, precariedade, incerteza*, com desapego aos procedimentos reclamados pela lei na determinação da matéria tributável. Houvesse a condução dos procedimentos devidos pela autoridade autuante, teria lugar a necessária aplicação do art. 923 ou do art. 924, do RIR/99, a *sensu* ou a *contrario sensu*.

Remate dessa conclusão está logo acima: fosse verificada a escrituração contábil da recorrente pelo autuante e demonstrada sua insuficiência ou imprestabilidade, teria o autuante de proceder ao lançamento por arbitramento do lucro.

E, por evidente que ao órgão julgador é defeso suprir a instrução primária contida no lançamento, *não podendo substituir* a atividade da autoridade lançadora, que é parte no processo, e tampouco o órgão julgador pode extravasar os limites da lide: de desbordar os limites “do que” e “como” é posto como controverso.

Por essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso para reconhecer a insuficiência dos lançamentos por vício material neles contido.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 8 de dezembro de 2009


MARCOS TAKATA

Declaração de voto

José Sérgio Gomes – Conselheiro (suplente).

Rogando *venia* ao entendimento do ilustre Conselheiro-relator e demais pares, ousou divergir.

De tributação com lastro em indícios seguramente não se trata.

Com efeito, o indício se fez presente quando o Fisco, à vista dos rendimentos informados nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRFs apresentadas pelas fontes pagadoras à Recorrente, isto é, seus clientes, os contrapôs aos valores ofertados à tributação em sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – DIPJ, do que resultou diferença quantitativa.

Intimadas as fontes para confirmarem os rendimentos pagos à Recorrente, veio aos autos não só a confirmação, inclusive de outras quantias, como também provas dos efetivos pagamentos (recibos e transferências bancárias).

A prova indiciária, então, se robusteceu.

Entendeu o Fisco, dentro de seu juízo de valor, suficientemente provada a omissão de receita e lavrou o auto de infração cobrando os tributos sobre a diferença (positiva) entre a soma dos valores informados pelos clientes da Recorrente em relação àquela feita constar na DIPJ.

Nada obstante a inexistência de intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis antes deste lançamento tenho que isso não implica vício do ato porque esta fase processual é meramente instrutória. Noutras palavras: a autoridade fiscal, entendendo presentes as provas necessárias do ilícito não está obrigada a abrir espaço à defesa da contribuinte antes de efetuar o lançamento, o que será salvaguardado com a abertura do prazo para impugnação, na forma do artigo 14 do Decreto 70.235, de 1972.

Com a apresentação da impugnação o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado o fisco que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Nem tampouco a inconsistência entre o valor da omissão de receita lançada (R\$ 2.476.036,18) e o aplicável à época do lançamento (R\$ 2.238.337,62) poderia viciar o ato administrativo, já que este só se definitiva e se aperfeiçoa após os ajustes determinados pelas duas instâncias administrativas julgadoras. Exigir-se que um auto de infração já nasça com os atributos de certeza e liquidez é fazer letra morta o conceito de acerto do crédito fiscal,

lembrando que o crédito goza da presunção destes atributos quando inscrito em dívida ativa da União (CTN, art. 204).

Assim, se a presunção de certeza e liquidez do débito fiscal inscrito em dívida ativa da União é relativa (CTN, art. 204, parágrafo único), quiçá, então, o crédito tributário ainda não definitivado na esfera administrativa.

Pois bem.

Na impugnação a Recorrente não nega a existência da diferença entre a soma dos valores pagos pelas fontes e a receita declarada, esgrimando a tese de que ela, a diferença, se prende ao fato da informação na DIRF reger-se pelo regime de caixa e sua escrituração se dar pelo regime de competência.

Portanto, não mais qualquer indício ou prova indireta, mas sim efetiva divergência, com discussão do mérito desta.

Em sua impugnação a contribuinte listou os casos em que os rendimentos não deveriam ser considerados como referentes ao ano-calendário de 1999. A decisão monocrática, por sua vez, enfrentou um a um, excluindo aqueles referentes a outros períodos de apuração e mantendo aqueles cujos documentos (recibos e transferências bancárias) são de 1999 e não se encontram contabilizados no livro "Diário" que, a propósito, passou a integrar os autos com a peça de defesa (e também trazido com a diligência fiscal).

Ora, se o livro "Diário" mostra valores de receitas inferiores àqueles informados pelos tomadores dos serviços, sobre os quais, inclusive, não pairam dúvidas que foram efetivamente pagos via recibos e transações bancárias, e a contribuinte não logra demonstrar que a diferença se prende à contabilização pelo regime contábil de competência (não mostra registros de receita em anos anteriores ou posteriores), cabe reconhecer a procedência do lançamento.

A contabilidade faz prova a favor da contribuinte e aqui o que se exige é justamente que ela mostre, mediante registros contábeis dos períodos anteriores e posteriores, que os valores levados a sua escrita no ano de 1999 são os verdadeiros.

Ainda, em relação aos três recibos de grande monta que impressionaram o digno conselheiro-relator anterior (Dr. Jayme Juarez Grotto) ante o fato de enunciarem "antecipação de honorários", verifico:

- a) os R\$ 600.000,00 "antecipados em 7/7/1999" foram finalizados com mais R\$ 896.048,65 em 10/10/1999 (fls. 255 e 260), portanto, a operação se iniciou e findou dentro do próprio ano-calendário, significando dizer que para fins do IRPJ e CSLL a discussão entre regime de caixa e de competência perdeu o objeto;
- b) não percebi no recibo de R\$ 446.183,96, ora alguma, qualquer referência a "antecipação";

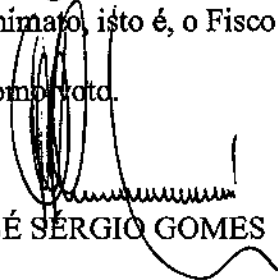
- c) os R\$ 180.000,00 “antecipados” em 17/03/1999 foram finalizados, em parte, em 27/10/1999, com mais R\$ 340.000,00. Aqui vale a observação inserta em “a”.

Finalmente, a tese de arbitramento do lucro, por imprestabilidade da escrita, não lhe aproveita, pois o Fisco ora alguma disse que a escrita é imprestável, mas sim que a escrita não corrobora as alegações da defesa.

Ante o exposto, entendo que a decisão recorrida bem aplicou o direito, exceto em não reconhecer a decadência do PIS e da COFINS de janeiro a dezembro de 1999, eis que o lançamento ultimou-se em 21/12/2004, portanto, cinco anos após os fatos geradores (CTN, artigo 150, § 4º). Reconheço, pois, o fenômeno decadencial quanto a esses períodos.

Reconheço, ainda, a pertinência da atenuação da pena (multa de ofício) para o patamar de 75% (setenta e cinco por cento) do valor dos tributos remanescentes, ao entendimento de que a emissão dos recibos de serviços afasta a conduta fraudulenta a que alude os artigos 71 e seguintes da Lei nº 4.502, de 1964, bem como, que a existência das DIRFs afastam o anonimato, isto é, o Fisco tinha conhecimento dos fatos geradores.

É como voto.


JOSÉ SÉRGIO GOMES