



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

Processo n° 19647.006907/2004-47
Recurso n° 505.685 Voluntário
Acórdão n° **1402-00.789 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente SUMOL ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

PRELIMINAR DE NULIDADE

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento.

ATRIBUIÇÃO DO CARGO DE AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL

O Auditor-Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO

A falta de comprovação da origem ou da efetiva entrega à pessoa jurídica dos recursos aplicados em suprimento de numerário realizado por sócio da empresa autoriza o lançamento de ofício das parcelas correspondentes por presunção legal de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITA - ESTORNOS DE RECEITA NÃO COMPROVADOS

A falta de comprovação com documentação hábil e idônea de estornos de receita realizados pelo contribuinte em sua escrituração enseja o lançamento das parcelas correspondentes como omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITA DE ALUGUEL

Considera-se receita omitida a diferença apurada em procedimento fiscal entre o valor de locação de imóvel constante de contrato firmado entre o contribuinte, na condição de locador, e o Estado de Pernambuco, figurando como locatário, e o valor escriturado, não sendo admitida a partilha dessa

receita com terceiros para fins de apuração do IRPJ e das contribuições devidas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Carlos Pelá.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Sumol Administração e Empreendimentos Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Belo Horizonte/MG, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“O Mandado de Procedimento Fiscal, o MPF-Complementar e o demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo constam das fls. 01/03.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 04/23 para exigência de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica**, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/06/2004, no montante de R\$74.106,82, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004.

Na descrição dos fatos, constam os seguintes registros:

001 – Omissão de receitas – Receitas não contabilizadas: omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo;

002 – Omissão de receitas – Estornos de vendas não comprovados: omissão de receita caracterizada pelas irregularidades constatadas, conforme descrito no TVF anexo;

003 – Omissão de receitas – Suprimento de numerário não comprovada a origem e/ou a efetividade da entrega: omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou de efetividade da entrega do numerário, conforme descrito no TVF anexo.

Também foram lavrados os autos de infração abaixo identificados, cujos valores indicados representam o montante da contribuição lançada, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/06/2004, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004:

Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) – R\$4.602,93 – fls. 24/33;

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – R\$21.246,22 – fls. 34/43;

Contribuição Social s/ Lucro Líquido (CSLL) – R\$46.852,62 – fls. 44/56.

No citado TVF de fls. 57/62, foi feito um histórico da ação fiscal, contendo o relato dos procedimentos fiscais, com destaque para a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, as intimações expedidas, além dos documentos apresentados pelo contribuinte.

Em seguida, foram ressaltados aspectos atinentes ao contrato social da empresa, às intimações expedidas para esclarecimentos dos fatos relatados, culminando com a indicação das infrações apuradas, assim caracterizadas:

- omissão de receita decorrente da falta de comprovação da origem e efetividade da entrega dos recursos relativos aos empréstimos de sócios, realizados no período de 2000 a 2002;

- omissão de receita decorrente da contabilização a menor dos valores da receita de aluguel decorrente de contrato mantido com o Governo do Estado de Pernambuco;

- omissão de receita decorrente da falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, dos estornos de receita realizados durante o ano-calendário de 2001.

A fiscalização fez referência ao lançamento do IRPJ e tributação reflexa, tendo ainda intimado o contribuinte para retificar o Lalur, em virtude das alterações de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, decorrentes das infrações apuradas.

Os demais documentos que fundamentam a exigência constam das fls. 63/473.

Cientificado dos lançamentos em 23/07/2004, conforme consignado nos autos de infração, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 474/762, em 23/08/2004, relativamente a cada uma das exigências, conforme se passa a explicitar.

A impugnação apresentada em relação ao lançamento do IRPJ consta das fls. 474/545, cujo resumo é feito em seguida.

I – Preliminares relevantes argüidas

O impugnante argüi as preliminares a seguir indicadas, ligadas diretamente ao próprio mérito pela sua relevância e pertinência e, com apoio no direito de petição, requer que da decisão seja fornecida cópia com o seu inteiro teor à defendente, no endereço da autuada.

1ª) Dos livros e documentos fiscais

Pelo que consta, os livros e documentos fiscais foram retirados do estabelecimento da autuada, sem que para isso tenha a Auditora-Fiscal da Receita Federal lavrado termo escrito de retenção, como determinado pela Lei nº 9.430, art. 35 (RIR/1999, art. 915).

2ª) Exame de escrita e levantamentos contábil-fiscais são trabalhos de contador habilitado

Afirma o impugnante que, se a autuante não for legalmente habilitada ao exercício da profissão de contador, seu trabalho consubstanciado nos quadros demonstrativos, estariam invalidados e ineficazes como prova em favor da sustentação do aludido auto, levando o próprio lançamento à nulidade, porque a matéria fática que embasa a constituição do crédito tributário foi obtida por meio de trabalhos profissionais, privativos de profissão já regulamentada por lei federal; e se a autuante não estiver habilitada a esses trabalhos, o Auto de Infração rui por terra (CF/88, art. 50 II, XIII; CTN, art. 141, 142 e seu parágrafo único e 144), pela incapacidade técnico-legal do agente.

II – No mérito

O impugnante faz um resumo da autuação, prosseguindo com a exposição das teses relevantes da defesa.

1ª) Da origem e da efetiva entrega dos recursos

Afirma o defendente que melhor seria se o fisco, quando da intimação, tivesse exibido a forma como a origem e efetiva entrega poderiam ser construídas e provadas.

No caso, afiguram-se descabidas tais exigências com elementos afins, considerando tratar-se de suprimentos feitos por sócio. Solicitar a comprovação da “efetiva entrega”, há certa pertinência, porém, da “origem”, não. Nesse caso, o bom senso indica que o fisco, por meio de diligência, deveria intimar o supridor a demonstrar através das suas declarações de rendas a proveniência dos recursos que possibilitaram o aporte dos numerários ao caixa da fiscalizada.

Mesmo porque, com referência a tais suportes, foram apresentadas à fiscalização as declarações de Imposto de Renda - Pessoa Física, atinentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, do supridor Antonio da Costa Martins, inclusive todos os Contratos de Mútuo celebrados entre o mutuante Antonio da Costa Martins e a mutuada Sumol Administração e Factoring Ltda, bem como os lançamentos contábeis do ato. Citando jurisprudência, ressalta ainda que não se venha dizer que faltou aos Contratos de Mútuo o seu registro em cartório.

É evidente, que uma empresa que apresenta os documentos probatórios desse empréstimo, mais sua escrituração contábil não pode ser acusada de omissão de receita operacional, máxime em razão da impossibilidade factual de assim proceder. É consabido que a presunção que se consubstancie em enunciado contrário aos fatos visíveis é objeto teratológico, inadmissível no mundo jurídico. No caso presente, a presunção milita a favor do impugnante, por falta, exatamente, dos pressupostos tratados. O lançamento com respaldo nesse teor não se materializará sem um abominável desrespeito às garantias legais reitoras do suprimento de numerários. Mesmo porque, foi demonstrada à autuante a real capacidade da pessoa física do sócio provedor promover tal empréstimo.

Consta da contabilidade da empresa, devidamente aferida pela fiscalização, que os numerários objeto desse levantamento foram entregues, tanto que estão registrados contabilmente no Livro Diário e no Livro Razão da empresa autuada, ressalvando o impugnante que cabe à autoridade administrativa provar a inveracidade dos fatos registrados (arts. 923 e 924 do RIR/1999).

2ª) Dos estornos de receitas – ano 2001

Segundo o impugnante, usa-se o *estorno contábil* para se corrigir o lançamento enganoso ou indevido. Em verdade, é a maneira legal de corrigir, retificar ou anular um erro de lançamento contábil.

Não representa conta de resultado, simplesmente existe pelo fato de o Diário não poder ser emendado nem rasurado, os erros nele cometidos são corrigidos por meio de lançamentos apropriados chamados de lançamentos de estorno ou simplesmente *estorno*.

Assim, não há que se falar em estorno como fato gerador de incidência tributária (IR).

3ª) Omissão de receita referente a alugueres recebidos do Estado de Pernambuco

Comprovadamente, junto ao Governo do Estado de Pernambuco, foi celebrado um contrato de aluguel com a empresa Sumol Administração e Factoring

Ltda, na qualidade de proprietária do imóvel locado, conforme Instrumento Particular de Contrato de Locação de Imóvel, em anexo.

Conforme consta do TVF, a Sumol somente retém do contrato de locação 60%, ficando o restante 40% com a empresa Gama Administração Empresarial Ltda., para custeio de manutenção, administração e segurança do empreendimento.

Portanto, comprovadamente, inclusive por meio de lançamentos contábeis (Diário, Razão, etc.), constam assentados os valores nos percentuais estabelecidos. Não comportando que a Receita Federal tribute duplamente um mesmo fato gerador, o que caracteriza bitributação. Pois, como pretende a fiscalização, deve ser tributada a empresa Sumol na base de 100%, ao invés de 60% sobre os aluguéis recebidos do Governo do Estado, ao mesmo tempo, no seu entendimento, os 40% recebidos pela empresa Gama.

Como demonstrado, pela própria Fiscal Autuante, jamais poderiam os aluguéis recebidos do Governo do Estado estar conforme com a receita escriturada, uma vez que se observaram os repasses contratualmente firmados entre a SUMOL e a GAMA (40% e 60%).

Fazendo referência à jurisprudência administrativa, conclui o impugnante que, havendo comprovação, é possível haver a partilha de receitas entre pessoas jurídicas, desde que a tarefa tenha sido executada por mais de uma empresa, como no presente caso.

4ª) Jurisprudências relevantes

O impugnante transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes.

5ª) Crédito tributário inexistente

Assim, conforme ampla e sobejamente demonstrado, o lançamento que constitui o crédito tributário é nulo, porque baseado em presunção fiscal, sendo produto de mero arbitramento unilateral, sem a observância do disposto no art. 148 do CTN, tornando por isso, írrito o crédito assim constituído, frente ao princípio da legalidade (v.g. arts. 114, 142 e seu parágrafo único e 144 do CTN, art. 1º, II do Decreto-Lei nº 406, de 1968).

6ª) Inscrição e execução nulas

Se o crédito írrito vier a ser inscrito na dívida ativa, será nulo e a própria execução fiscal daí originada estará eivada de nulidade, porque o título executório em que ela se escuda não tem origem legal (*an debeat* inexistente, pela ausência de prova material do fato gerador do IRPJ exigido), nem valor legal (*quantum debeat* impossível).

III – O pedido

Com fundamento na mensagem das Súmulas 346 e 473, o impugnante requer que:

1º) o processo baixe em diligências, para ser produzida prova pericial contábil-fiscal, por contador habilitado, a fim de positivar a não-ocorrência dos fatos geradores do IRPJ a que alude o auto de infração, no que se refere às infrações apuradas;

2º) que seja julgado insubsistente o Auto de Infração em tela, pela inexistência de causas legais e legítimas que lhes dê embasamento, como foi amplamente demonstrado nos itens precedentes, sem prejuízo dos agentes do Fisco efetuarem quantas fiscalizações se fizerem necessárias, em defesa do erário da Receita Federal.

IV – Relação de documentos anexados à impugnação:

- instrumento de procuração e cópia de documento de identificação pessoal - fls. 483/484;
- contrato social e alterações pertinentes às empresas Sumol e Gama – fls. 485/492;
- documentação relativa às receitas de aluguel de imóvel – fls. 486/502 e 528/545;
- documentação relativa aos suprimentos de numerário – fls. 503/527.

As demais impugnações, apresentadas em relação aos lançamentos reflexos da CSLL, PIS e Cofins, foram anexadas às fls. 546/619, 620/690 e 691/762, respectivamente. O conteúdo da lide corresponde, em linhas gerais, à impugnação pertinente à exigência do IRPJ, tendo o autuado suscitado questões preliminares acerca da necessidade de termo escrito de retenção dos livros e documentos fiscais, além do exame da escrita e levantamentos contábil-fiscais, que deveriam ter sido realizados por contador habilitado. No mérito, contestou as infrações que lhe foram imputadas, ressaltando ainda entendimento expresso na jurisprudência administrativa. Postulou ainda que o processo baixe em diligência para a produção de prova pericial contábil-fiscal, por contador habilitado.

Segundo o despacho de fl. 766, o processo foi encaminhado à DRJ/BHE/MG para julgamento, tendo em vista o disposto na Portaria SRF nº 10.619, de 04/07/2007.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 02-16.015 (fls. 767-782) de 16/10/2007, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

PRELIMINAR DE NULIDADE. Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento.

ATRIBUIÇÃO DO CARGO DE AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL. O Auditor-Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. A falta de comprovação da origem ou da efetiva entrega à pessoa

jurídica dos recursos aplicados em suprimento de numerário realizado por sócio da empresa autoriza o lançamento de ofício das parcelas correspondentes por presunção legal de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITA - ESTORNOS DE RECEITA NÃO COMPROVADOS. A falta de comprovação com documentação hábil e idônea de estornos de receita realizados pelo contribuinte em sua escrituração enseja o lançamento das parcelas correspondentes como omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITA DE ALUGUEL. Considera-se receita omitida a diferença apurada em procedimento fiscal entre o valor de locação de imóvel constante de contrato firmado entre o contribuinte, na condição de locador, e o Estado de Pernambuco, figurando como locatário, e o valor escriturado, não sendo admitida a partilha dessa receita com terceiros para fins de apuração do IRPJ e das contribuições devidas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.”

Contra a aludida decisão, da qual tomou ciência em 31/10/2007, fl. 787, a interessada, em 27/11/2007, interpôs recurso voluntário (fls. 789-800) onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Das preliminares

Livros e documentos fiscais

De acordo com a Recorrente, os livros e documentos fiscais teriam sido retirados do estabelecimento da empresa pela Fiscalização sem que tenha sido lavrado termo escrito de retenção.

Com efeito, há que se discordar da Recorrente. Os livros e documentos a que teve acesso a Autoridade Fiscal foram solicitados por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 289/290), no qual consta discriminada a documentação exigida e especificado o prazo para cumprimento da intimação, consoante o disposto no art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art.19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias,

apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

No caso em comento, não há que se falar em lavratura de termo de retenção por parte da fiscalização, uma vez que, em atendimento à intimação fiscal regularmente expedida, foi feito o encaminhamento dos documentos e livros solicitados, em duas remessas, conforme atestam as correspondências de fls. 291 e 331, de lavra do próprio contribuinte, dirigidas à Secretaria da Receita Federal (atual Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB) para atendimento do citado Termo de Início de Fiscalização, contendo a relação dos documentos apresentados, devidamente entregues mediante recibo.

Portanto, o procedimento fiscal levado a efeito no sentido da obtenção dos livros e documentos fiscais do contribuinte foi efetivado em consonância com a lei, não apresentando nenhuma mácula capaz de invalidar o lançamento.

Nesse sentido, não procedem as ilações acerca da nulidade do lançamento, já que o auto de infração se reveste de todos os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto 70.235/72 (I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; e VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula), e não foram configuradas as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 daquele diploma legal, quais sejam, a incompetência do agente ou despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Do mérito

Suprimento de numerário

Este item do lançamento versa sobre omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou efetividade da entrega do numerário contabilizado como suprimento de caixa feito por sócio da empresa autuada.

O contribuinte sugeriu que o fisco, por meio de diligência, deveria intimar o supridor a demonstrar através das suas declarações de rendas a proveniência dos recursos que possibilitaram o aporte dos numerários ao caixa da fiscalizada. Destacou ainda que foram apresentadas à fiscalização as declarações de Imposto de Renda Pessoa Física do supridor Antonio da Costa Martins, todos os Contratos de Mútuo celebrados entre o mutuante Antonio da Costa Martins e a mutuada Sumol, bem como os lançamentos contábeis do ato.

Inicialmente, cumpre destacar que o assunto em pauta é tratado no art. 282 do RIR/1999, nos seguintes termos:

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrariamente, com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos

não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II). – grifos acrescentados

Conforme se depreende da leitura da norma legal acima transcrita, a comprovação de recursos de caixa fornecidos pelos sócios se faz pela demonstração da efetiva entrega e origem do numerário aplicado, devendo as provas serem constituídas visando o atendimento sob ambos os aspectos.

Logo, é premissa básica para o exame das questões que ora se apresentam que a comprovação da origem dos recursos seja feita cumulativa e indissociável com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores.

Neste sentido, deve o contribuinte se municiar dos documentos necessários ao atendimento da exigência, a fim de escapar de eventuais questionamentos. Portanto, é lícito à autoridade fiscal perquirir acerca da origem e efetividade da entrega de numerário destinado a suprimento de caixa, considerando, por força de presunção legal, o valor não comprovado na forma exigida pela legislação comentada como omissão de receitas.

No que tange à conceituação das presunções, no Direito Civil, merecem destaque os ensinamentos do Professor Caio Mário da Silva Pereira:

Presunção é a ilação que se tira de um fato certo, para prova de um fato desconhecido. Não é, propriamente, uma prova, porém um processo lógico, por via do qual a mente atinge a uma verdade legal. A lei, afirmando a legitimidade dos filhos concebidos na constância do casamento, parte de um fato certo (concepção coincidente com o estado de casado) para atingir à afirmativa da legitimidade, de que é a presunção. Na sua base há de estar sempre um fato, provado e certo; não tolera o direito que se presuma o fato, e dele se induza a presunção, nem admite que se deduza presunção de presunção.

Segundo as noções tradicionais, as presunções são divididas em duas classes: de um lado, a chamada presunção comum (praesumptio hominis), aquela que a lei não estabelece, mas funda-se no que ordinariamente acontece; de outro lado, as presunções legais, criadas, portanto, pelo direito positivo, para valerem como prova do fato, ou da situação assim anunciada. São as presunções legais resultado da experiência e correspondem àquilo que normalmente acontece, e assim erigido em técnica legal probatória.

Subdividem-se as presunções legais, a seu turno, em absoluta (praesumptio juris et de jure) e relativa (praesumptio juris tantum). Diz-se juris et de jure ou legis ete de lege aquela que não admite prova em contrário. É uma dedução que a lei extrai, necessariamente, de um fato certo, e que não comporta contradita, ainda mesmo no caso de não corresponder à verdade. Há um interesse de ordem pública em que seja tipo pro veritate, e impede apareça o interesse privado fundado na prova de que não é verdade.

Chama-se juris tantum a que pode ser ilidida. É, pois, uma ilação que a lei tira de um fato certo, e que prevalece enquanto não contraditada por outra prova. Uma vez produzida esta, fica demonstrada a desvalia daquela, ou sua falta de correspondência com a realidade.

Desta forma, pode-se dizer que as presunções são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. Também a doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas, a saber: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*praesumptio juris et de jure*) e relativas (*praesumptio juris tantum*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas (*como é o caso concreto*) provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o fisco está equivocada. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, I. Portanto, não há que se falar que a fiscalização se baseou em meras suspeitas para tributar. Ou seja, o efeito prático da presunção legal relativa é inverter o ônus da prova. Invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume. Cabe, pois, ao contribuinte, para afastar a presunção (se for relativa), provar que o fato presumido não existe no caso.

Feitas estas considerações, cumpre salientar que, em relação à responsabilidade pela comprovação, uma leitura atenta do art. 282 do RIR/1999 não deixa dúvidas de que deve ser imputada à pessoa jurídica que recebeu o suprimento de numerário, consequência imediata da inversão do ônus da prova produzida pela aplicação da norma legal, conforme acima acentuado. Contudo, não há qualquer óbice a que o contribuinte beneficiário dos recursos busque os meios de prova junto ao sócio supridor.

Nessas circunstâncias, não cabe à autoridade julgadora determinar a realização da diligência sugerida pelo impugnante no sentido de intimar o supridor a demonstrar por meio das suas declarações de rendas a proveniência dos recursos, devendo, neste contexto, ser indeferido o pleito em consonância com o disposto nos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993.

Ademais, as declarações de rendimentos da pessoa física do sócio (doc. fls. 510/527) poderiam indicar apenas a existência de disponibilidade financeira por parte do declarante, o que, por si só, não é suficiente para demonstrar que o numerário suprido tenha se originado, como supõe o impugnante, dos rendimentos declarados, nas datas e valores dos suprimentos lançados na contabilidade da empresa. Isto porque é necessário que a comprovação da origem dos recursos seja feita cumulativa e indissociável com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores.

Da mesma forma, a mera escrituração das operações de empréstimo nos livros Diário e Razão e os contratos de mútuo (doc. fls. 503/509) denotam apenas o atendimento a aspectos formais. A correta contabilização e a formalização contratual do suposto empréstimo firmado entre a empresa e o sócio não impedem que o suprimento tenha

vido levado a efeito com recursos provenientes de omissão de receitas, na medida em que não atestam nem a efetividade da entrega nem a origem do numerário.

Sendo assim, deve ser mantida a exigência no tocante ao assunto examinado.

Estornos de receita

De acordo com o TVF, durante o ano-calendário de 2001, a empresa escriturou em seus livros contábeis diversos lançamentos a título de estornos de receita. Intimado a justificar e apresentar a documentação comprobatória dos estornos efetuados, o contribuinte informou que se referiam à diferença entre o valor de locação (contrato com o Governo do Estado) pelo regime de competência e o valor efetivamente recebido, não tendo apresentado nenhum documento atestando o fato relatado (doc. fls. 393/395).

Também argumentou que o estorno contábil serviu para corrigir o lançamento enganoso e indevido, não representando conta de resultado.

Primeiramente, convém citar a legislação pertinente à escrituração contábil e fiscal, que dispõe sobre os meios de prova exigidos, no âmbito dos tributos federais, para que os lançamentos contábeis produzam os efeitos tributários que lhes são próprios. O art. 264 do RIR/1999, assim determina:

Art. 264. 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 (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). (grifos acrescentados)

Por sua vez, o art. 923 do mesmo diploma legal, em aditamento ao preceito acima, estatui:

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). (grifos acrescentados)

Os textos legais acima reproduzidos deixam clara a obrigatoriedade de a escrituração basear-se em documentação hábil e idônea, cabendo à pessoa jurídica conservar os livros e documentos em boa guarda e ordem enquanto não prescritas eventuais ações a ela pertinentes. Infere-se ainda, do último dispositivo transcrito, que a escrituração só prova a favor do contribuinte quando da apresentação dos documentos em que se baseia; caso contrário, não há como a empresa aproveitar-se da escrita. Em outras palavras, o mero registro contábil sem documentos hábeis que o lastreiem não constitui meio de prova.

Desta forma, cumpre salientar que o estorno representa uma retificação do lançamento contábil anteriormente feito e como tal se sujeita à comprovação como qualquer outro registro feito na escrituração. Ou seja, se houve erro no lançamento original da receita

escriturada, o estorno decorrente deve ser comprovado de forma a sustentar o registro contábil que, ao final, reduziu a receita tributável.

Conforme se vê, por se referir a um estorno de receita, diferentemente do que supõe o impugnante, o assunto não fica restrito a um ajuste contábil, refletindo sim na apuração do resultado do exercício.

Nestas condições, ao deixar de comprovar os fatos que motivaram o registro contábil de estornos de receita devidamente identificados pela autoridade fiscal em intimação específica dirigida ao contribuinte, persistindo a falta anotada na impugnação apresentada, não há como proceder de outro modo, devendo ser mantido o lançamento em questão.

Receita de aluguel de imóvel

No TVF, a autoridade fiscal apontou omissão de receita decorrente da contabilização a menor dos valores correspondentes a aluguel recebidos do Governo do Estado de Pernambuco.

Segundo o impugnante, no caso houve uma bitributação, uma vez que a receita de aluguel referida é partilhada com a empresa Gama Administração Empresarial Ltda, conforme repasses contratualmente estabelecidos, na razão de 40% da receita auferida, comprovados inclusive por meio dos lançamentos contábeis, destinados a custeio de manutenção, administração e segurança do empreendimento.

Inicialmente destaca-se o que foi registrado no TVF acerca da análise feita pela fiscalização do contrato de locação do qual derivou a receita de aluguel tributada:

Em 16.04.2004 a fiscalizada encaminha a documentação anexa, doc. de fls. 381, informando, entre outras coisas, que o imóvel alugado ao Governo do Estado é administrado pela empresa Gama Administração e Empreendimentos Ltda com quem a Sumol tem contrato de parceria onde estabelece que da renda auferida mensalmente, repassará 60% da receita bruta para a Sumol. A Gama reterá 40% de toda a receita auferida para fazer face ao custeio de manutenção, administração e segurança do empreendimento. Juntamente com as informações encaminha relação dos valores recebidos do Governo do Estado e repassados para a Sumol.

Analisando o referido Contrato de Aluguel, constatamos que em 08.11.2000 foi celebrado o contrato de locação entre o Estado de Pernambuco, através da Secretaria de Administração e Reforma do Estado e a Sumol Administração e Factoring Ltda., representada pela empresa Gama Administração Empresarial Ltda, onde o Estado de Pernambuco, através da Secretaria de Administração e Reforma do Estado de Pernambuco figura como locatária e a empresa Sumol Administração e Factoring Ltda figura como locadora, doc. de fls. 384 a 392.

Constatamos ainda, através da Cláusula Quarta – Do Preço da Locação, que ficou ajustado que a locatária pagará a locadora, a título de aluguel, o valor mensal de R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), nos 12 primeiros meses da locação nos e 48 meses

seguintes da locação, o valor de R\$ 12.175,00 (doze mil, cento e setenta e cinco reais), atualizados anualmente pelo IGP-M/FGV.

De acordo com a Cláusula Quinta – Da Forma de Pagamento, o pagamento do aluguel será efetuado mensalmente, 30 dias após a assinatura do contrato e os demais pagamentos, sempre na mesma data dos meses subsequentes. Na Cláusula Sétima – Da Vigência, o prazo de duração do contrato de locação é de 60 meses, contados a partir da data de sua assinatura, com prorrogação automática a cada exercício financeiro.

[...]

Também é importante salientar que, de acordo com o art. 279 do RIR/1999, a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Por sua vez, a receita líquida de vendas e serviços, segundo o disposto no art. 280, será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

Em conformidade com o art. 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento. O art. 3º preceitua que faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Admite-se, entre outras exclusões, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; além da receita decorrente da venda de bens do ativo permanente (§ 2º).

Conforme se depreende do contrato anexado aos autos (fls. 384/392), a empresa Sumol Administração e Factoring Ltda., na condição de locadora, representada pela Gama Administração Empresarial Ltda, receberia os valores de aluguel do Estado de Pernambuco (locatário), representado pela Secretaria de Administração e Reforma do Estado de Pernambuco.

Todas as cláusulas do contrato tratam do reconhecimento de direitos e da assunção de obrigações entre as partes envolvidas, exclusivamente a Sumol e o Estado de Pernambuco, na condição, respectivamente, de locador e locatário do imóvel objeto do contrato firmado. Neste contrato, a Gama figura apenas como representante da Sumol.

Nessas condições, o valor do aluguel contratualmente estabelecido pertence à empresa Sumol, devendo ser considerado integralmente na composição da receita e do faturamento para fins de incidência do IRPJ e das contribuições devidas.

O autuado juntou à impugnação cópia de contrato de locação de imóvel; contrato de locação de serviços e administração; e contrato de parceria, locação, serviços e administração (doc. fls. 528/545), instrumentos particulares firmados entre a Sumol e a Gama, representadas, ambas as empresas, pelo mesmo sócio gerente, Sr. Antonio da Costa Martins,

localizada, a primeira, à Av. Presidente Kennedy, 1001 – Bloco A, Sala 301 – Vila Popular – Olinda/PE, e a outra, na Sala 302, do mesmo endereço.

Os contratos apresentados são indicativos de uma relação estabelecida entre as empresas Sumol e Gama que, entretanto, não interferem no objeto do contrato de locação de imóvel firmado entre a Sumol e o Estado de Pernambuco nem alteram a apuração da receita tributável e do faturamento decorrentes do recebimento do aluguel.

Por pertinente, cumpre salientar ainda que o sujeito passivo que responde pelas obrigações tributárias derivadas do contrato de aluguel firmado com o Estado de Pernambuco é a empresa Sumol, em face do que dispõem os arts. 121 a 123 do CTN, abaixo reproduzidos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Nessas circunstâncias, a receita auferida pela Sumol a ser considerada no lançamento do IRPJ e da CSLL, e o faturamento que serve de base de cálculo do PIS e da Cofins, abrangem a totalidade dos recebimentos de aluguel relativos ao contrato firmado com o Estado de Pernambuco, não se admitindo a “partilha de receitas entre pessoas jurídicas” aventada pelo defendente, motivo pelo qual também fica afastada a hipótese de bitributação no caso em comento.

Portanto, a base de cálculo dos lançamentos do IRPJ, do PIS, da Cofins e da CSLL, no que respeita aos valores auferidos com aluguel de imóvel, não merece reparos, uma vez que foi apurada em observância estrita às normas legais pertinentes.

Multa confiscatória.

Aduz a recorrente que o montante da multa exigida (75%), conduz ao confisco tributário, vedado pela Constituição, e, como tal, não pode ser desconhecida pela Administração Pública, muito menos ofendido pela legislação ordinária invocada pelo auto e mantida pela decisão recorrida, nomeadamente porque o servidor público não é obrigado a cumprir normas ilegais ou leis inconstitucionais (inteligência do art. 116, I, III, dos Estatutos, Lei nº 8.112/90).

Processo nº 19647.006907/2004-47
Acórdão n.º 1402-00.789

S1-C4T2
Fl. 965

A apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75% ou 150% nos termos do artigo 44, inciso I ou II, da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Por todo o exposto, encaminho meu Voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2011.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.