



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

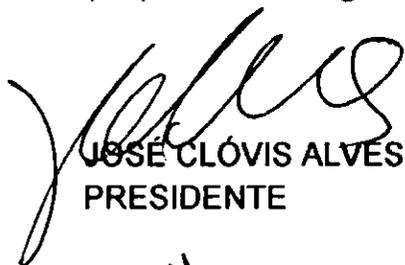
Mfaa-8

Processo nº :10320.000037/2002-49  
Recurso nº :133.913  
Matéria :IRPJ E OUTROS – EXS.: 1999 A 2002  
Recorrente :M.H. FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA  
Recorrida :3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE  
Sessão de :19 DE MARÇO DE 2003  
Acórdão nº 107-07.066

IRPJ.SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.LANÇAMENTO PROCEDENTE. A existência manifesta de saldo credor demonstra que receitas do giro da empresa não foram consignadas na conta de resultado do exercício, cabendo ao contribuinte provar que o fato presumido inexistiu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por M.H.FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA.

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

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

Recurso nº : 133.889  
Recorrente : M.H.FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA.

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

M.H.FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão – por maioria de votos - proferida pela 3.ª Turma de Julgamento da DRJ/Fortaleza/CE., que negara provimento às suas razões iniciais.

### II – ACUSAÇÃO.

De acordo com as fls. 02 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de:

01. Diferença apurada entre os valores escriturados nos livros contábeis e fiscais e os valores declarados ou pagos nos trimestres do ano-calendário de 1998 ( 4.º ), do ano-calendário de 1999 ( três primeiros ), e do ano-calendário de 2000 ( 1.º e 3.º ).

02. ajustamento da base de cálculo do imposto no 1.º trimestre de 2000, tendo em vista que o contribuinte compensou prejuízo acima dos 30% permitido, corrigindo-o para R\$ 5.003,92.

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

Enquadramento legal: arts. 193 e 889 do RIR/94; arts. 247 e 841 do RIR/99; arts. 43 e 44, inciso I e parágrafo 1.º, inciso I, da Lei n.º 9.430/96; art. 2.º da Lei n.º 9.249/95; e art. 1.º da Lei n.º 9.430/96.

03. Diferença apurada entre os valores escriturados nos livros contábeis e fiscais e os valores declarados ou pagos no 1.º trimestre do ano-calendário de 2001.

Enquadramento legal: arts. 224, 518, 519 e 841, inciso III, do RIR/99. Arts. 31 da Lei n.º 8.981/95, c/c art. 15 da Lei n.º 9.249/95, e art. 25 da Lei n.º 9.430/96; e arts. 43 e 44, inciso I, e parágrafo 1.º, inciso I da Lei n.º 9.430/96.

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 28.12.2001, apresentou a sua defesa em 25.01.2002, conforme fls. 75/82. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

a fonte primária do IRPJ sobre as rendas auferidas reside no art. 153, inciso III, da Carta Magna, ao oferecer a seguinte redação:

\* Compete à União instituir impostos sobre (...)

III – Renda e Proventos de Qualquer Natureza

O IRPJ, como se depreende, tem por regra-matriz a renda e proventos de qualquer natureza, que será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei ( CF/88, art. 153, § 2.º, I ).

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

O fato gerador do citado imposto, na literal dicção d art. 43 do Código Tributário Nacional ( CTN ), se realiza pela aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

A renda há de ser sempre real. A rigor, não existe renda presumida. Presumido, ou arbitrado, pode ser o montante da renda. A existência desta, portanto, há de ser real. De modo tal que, na expressão precisa do art. 44 do citado CTN, a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos produtos tributáveis.

Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro, que pode ser, conforme o critério de determinação, real, arbitrado ou presumido.

O lucro real, que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas em geral, pode ser entendido como o acréscimo real do patrimônio da empresa, em determinado período. Sua definição legal comporta os mesmos questionamentos pertinentes à definição legal de renda, posto que admitir tenha o legislador total liberdade ao elaborar tal definição implica admitir possa o mesmo ampliar a competência tributária da União, além dos limites constitucionais.

Do ponto de vista rigorosamente jurídico, o direito do contribuinte de demonstrar lucro real menor do que o arbitrado pela autoridade administrativa só encontra limite na coisa julgada. Assim, mesmo lançado definitivamente o imposto, ele

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

poderá, perante o judiciário, demonstrar que o lucro por ele realmente auferido é menor, ou que não auferiu lucro nenhum. Se o imposto que a Constituição permite seja cobrado é sobre a

renda, e renda não há, não pode haver obrigação de pagar esse imposto. A cobrança, neste caso, lesa direito do contribuinte.

A ação fiscal desenvolvida pela fiscalização da Receita Federal, para instruir o lançamento de ofício fustigado, relativo aos anos-calendário de 1998 a 2001, tem como suporte divergências entre os valores declarados e os valores escriturados nos livros contábeis e fiscais da impugnante, que teriam resultado diferenças de recolhimentos, cujo trabalho fiscal, é, *data venia*, de afrontosa ilegalidade e abusividade, a ferir de morte o princípio da legalidade da tributação e dos atos administrativos, mormente no que diz respeito a atividade plenamente vinculada dos agentes do Fisco.

A impugnante está submetida à apuração ANUAL do IRPJ ( RIR/99, art. 221 ), que, a partir do ano-calendário de 1997, passou a ser TRIMESTRAL, e cujas escriturações fiscal são feitas naturalmente, assim como as declarações respectivas, tudo nos moldes previstos na legislação tributária aplicável.

Com efeito, uma análise criteriosa no quadro tributário nos períodos considerados ( 3.º trimestre de 1998 ao 4.º trimestre de 2000 ), oferece a seguinte conclusão, extraída com a leitura dos cinco (5) mapas demonstrativos acostados, que consiste no valor efetivamente devedor de quatro mil e quatrocentos e trinta e três reais e sessenta centavos, e reconhecido pela impugnante:

- a) IRPJ devido: .....R\$ 24.992,84
- b) IRPJ Recolhido:..... R\$ 20.559,24
- c) IRPJ a Recolher:.....R\$ 4.433,60



Processo nº : 10320.000037/2002-49

Acórdão nº : 107-07.066

Certamente houve lamentável equívoco da parte do autuante, que, ao não considerar a tributação pela via normal, inclusive desconsiderando o IRPJ, relativo ao 4.º trimestre de 2000, recolhido aos cofres da Fazenda Pública Federal, no valor de R\$ 13.588,73; inverteu a ordem dos fatos, fabricando uma diferença INEXISTENTE de IRPJ no montante de R\$ 25.376,35, quando o correto seria na ordem de R\$ 4.433,60, como demonstrado e que pode ser comprovado mediante simples diligência fiscal, junto aos livros contábeis e fiscais do estabelecimento da impugnante, o que nesse ponto se requer, na forma legal e regulamentar.

A pretensão fiscal, como se vê, seria cobrar IRPJ e Multa Proporcional SEM A OCORRÊNCIA DO ASPECTO MATERIAL DA EXIGÊNCIA, ou seja, a evida comprovação, pelo autuante, da presumida diferença lançada, posto que atropelando as normas legais vigentes no território pátrio, ao deixar e compensar o recolhimento a maior do 4.º trimestre de 2000 ( R\$ 13.588,73 ).

Com efeito, é norma basilar do direito tributário, que o IMPOSTO SÓ PODE SER LANÇADO, PRINCIPALMENTE DE OFÍCIO, QUANDO O FATO QUE O JUSTIFIQUE SEJA DEVIDAMENTE COMPROVADO. E, jamais esse fato pode ser presumido, suposto, fora dos moldes legais. De modo tal essa assertiva é verdadeira, que o festejado e saudoso mestre Geraldo Ataliba, não discrepa desse entendimento e oferece uma lição em sua obra " Hipótese de Incidência Tributária", 48.ª edição, 2.ª tiragem – Revista dos Tribunais, p. 43.que ,merece transcrição:

*" A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento".*

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

O lançamento tributário, como não poderia deixar de ser, é um ato jurídico vinculado e regrado, e como tal está sujeito às regras da legislação pertinente, para sua validade. Colige a íntegra do art. 142 do CTN.

O Auto de Infração lavrado contra a impugnante, aqui combatido, padece de vícios insanáveis, carecendo de julgamento IMPROCEDENTE, pelo menos parcialmente, porque estribado em valor ARBITRADO, sem critério algum, a padecer de absoluta ilegalidade, em afronta a autuada e ao sistema jurídico-tributário nacional.

Assim, um auto de infração que exija tributo sem a prova da ocorrência do respectivo fato gerador, implica ainda, numa coação fiscal, viciando o próprio ato administrativo, que segundo a lei – CTN – é viciado.

E os atos vinculados ou regrados, na lição do pranteado Hely Lopes Meirelles ( in Direito Administrativo Brasileiro, 10.ª Edição, R.T. p.125 ), são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal, para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se à eficácia do ato praticado, tomando-se *passível de anulação* pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim requerer o interessado.

Ainda é o mestre administrativista Hely Lopes Meirelles que verbaliza:

(a) " Em se tratando de motivo vinculado pela lei, o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidável, por ausência de motivação" ( Obra citada, p. 112 ).

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

(b) " Ato Válido é o que provém de autoridade competente para praticá-lo e contém todos os requisitos necessários à sua eficácia. O ato válido pode, porém, não ser exequível, por pendente de condição suspensiva ou termo não verificado.

ATO NULO é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos, ou no procedimento formativo" ( Mesma obra citada, p.131).

As pretensas obrigações tributárias que fundamentam o lançamento fustigado, indicam como fato ensejador do lançamento supostas diferenças entre o valor escriturado e valor declarado/pago, presumidas em parte pelo autuante, em decorrência de levantamentos fiscais de legitimidade e legalidade duvidosas, posto que estribados na cômoda regra do ilegal e unilateral arbitramento de valores, sem nenhum critério legal, porque na base de presunção, divorciados de qualquer suporte probatório real, a ferir de morte, o princípio da legalidade da tributação previsto no art. 150 da CF e flagrante desrespeito ao disposto no art. 148, que cita, *in verbis*.

O arbitramento de valores, para efeito de tributação, só se admite na hipótese prevista no art. 148 do CTN, exigindo avaliação contraditória, administrativa ou judicial, desde que haja indícios graves, precisos e concordantes de má-fé do contribuinte.

O eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Mário Velloso, ensina magistralmente:

*" Registre-se que o art. 148 do CTN, deixa expresso que a autoridade lançadora realizará o arbitramento num processo regular. Ora, processo regular vincula-se à cláusula do " due process of law ", que compreende um procedimento disciplinado em lei, com as garantias inerentes ao contraditório: direito de defesa, com a possibilidade de ser feita prova do*

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

*alegado. A cláusula do “ due process of law “ aplica-se, aliás, integralmente ao processo administrativo. O Código Tributário Nacional, no art. 148, ao mencionar “ processo regular”, tomou expresso o que a doutrina e a jurisprudência têm consagrado: sempre que a administração tiver que impor uma penalidade, ou fazer um lançamento, ou, de qualquer forma, na prática do ato administrativo, atingir o patrimônio material ou moral de alguém, deverá fazê-lo num procedimento regular, no qual ao administrado será assegurado o direito de defesa com as garantias do contraditório ( “ O arbitramento em matéria tributável in RDP n.º 40, pg. 206, Ed. Revista dos Tribunais).*

Cita trechos de Acórdão desse Conselho nessa mesma direção.

Requer, por fim, que seja julgado improcedente, em parte, o Auto de Infração constante do presente processo, por serem absolutamente fora da realidade os valores oferecidos, como amplamente demonstrado, exonerando, igualmente, em parte, a autuada, do pagamento do IRPJ e da Multa Proporcional lançados, medida esta de inteira justiça.

#### IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 93/104, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 1.3978, de 20 de junho de 2002, assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ*

*Anos-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001*

#### *FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ*

*Apurados, através de procedimento de ofício, valores devidos do imposto de renda pessoa jurídica é procedente a autuação como aplicação da multa de ofício.*

#### *COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE RECOLHIMENTOS*

*A utilização de crédito, decorrente de pagamento indevido ou maior que o devido, para pagamento de débito decorrente e lançamento de ofício,*

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

*ainda que da mesma espécie, deverá ser previamente solicitada à DRF ou IRF-A, do domicílio fiscal do contribuinte.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Anos-calendário: 1998, 1999, 200, 2001*

#### **NULIDADE**

*Inexistindo incompetência do agente ou cerceamento do direito de defesa, não há como cogitar-se de nulidade do auto de infração.*

#### **PEDIDOS DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA**

*Deve ser indeferido o pedido de perícia e/ ou diligência, quando for prescindível par o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.*

#### **V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU**

Cientificada, em 19.11.2002, por via postal ( AR de fls. 111), apresentou o seu feito recursal em 16.12.2002 ( fls.112/116).

#### **VI – AS RAZÕES RECURSAIS**

Não inova a sua peça recursal, ainda que aborde a temática vestibular com novas roupagens expressas.

Ancora-se, fundamentalmente, nas prescrições do art. 66, da Lei n.º 8.383/91 e também da Instrução Normativa n.º 21/67, com as alterações da IN/SRF n.º 73/97 ( arts. 14 e 16 ) para rechaçar o indeferimento ao seu pleito de compensação; quanto à arguição de nulidade por cerceamento ao direito ao contraditório e à ampla defesa, apóia-se no art. 5.º, II, da CF/88.



#### **VII – DO DEPÓSITO RECURSAL**



Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

Às fls. 121 e seguintes consta o arrolamento de bens para fins recursais, devidamente acolhido pela Autoridade própria da Secretaria da Receita Federal ( fls. 123).

 É o Relatório 

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

## VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço – o .

Trata-se de saldo credor demonstrado pela própria escrituração do contribuinte ( fls. 34/43 ) e exigido nos trimestres de apuração dos anos-calendário de 1998 e 1999.

As exposições meramente verbais da recorrente em sua peça impugnativa, desacompanhadas dos elementos probantes que atestem a cronologia que suscita, não tem o condão de derruir a acusação fiscal. Em antinomia ao que assinala, a presença física do saldo credor é manifestamente ostensiva em sua própria escrituração, reitera-se. Se tal evidência materializada não cumprir o desígnio prescrito pelo inciso I, do art. 281 do RIR/99, nada mais obrará tal desiderato.

Estamos diante de uma presunção legal ( relativa ) de cujo ônus recai sobre a parte que lhe deu causa, contrariamente ao que alega a recorrente ao arguir o comando derivado do art. 333 do Código de Processo Civil.

A propósito desse assunto cabe destacar o ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira – Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ., 1979, pág. 806:

*“ O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que*

Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

*ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção ( se é relativa ) provar que o fato presumido não existe no caso.”*

Até mesmo a omissão no registro de receitas operacionais longe de se revestir dos apanágios da presunção legal, revela, incontestavelmente, infração imputável pelas próprias escriturações, contábil e fiscal das empresas. Independe até mesmo de prescrição legal específica para convalidar e coibir-se a existência do ilícito, respectivamente. A citação dos comandos legais afigura-me até mesmo despicienda, embora supra quaisquer outras imperfeições ou antinomias; desprezível, posto que a escrituração completa dos fatos e dos atos negociais que repercute no patrimônio é sempre um imperativo a que devem se subsumir quaisquer empresas – não uma faculdade ao seu alvedrio ou à matroca de suas conveniências, como já se firmou.

*A presunção não é um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. É o resultado do processo intelectual, que, este sim, tem seu ponto de partida em determinadas provas, ditas indiciárias. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável ( Becker, Alfredo Augusto ).*

Logo, o fato conhecido e provado é o saldo credor. A presunção é de que seja fruto de omissão de receitas.

Tal fato, aliás, não escapou à acuidade do legislador pátrio, ao assentar no Código de Processo Civil sob o artigo 378 que: *Os livros comerciais provam contra o seu autor. É ilícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

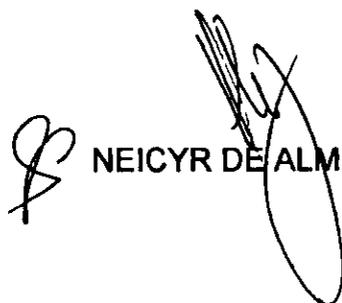
Processo nº : 10320.000037/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.066

A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que INDÍCIOS VÁRIOS E CONCORDANTES SÃO PROVA<sup>1</sup>, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado.”

## C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se negar provimento ao rogo recursal.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003

  
NEICYR DE ALMEIDA

---

<sup>1</sup> STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, Malheiros, 22.ª ed. 1997, p. 97.