

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10480/000.804/92-44

Sessão de 05 de JULHO de 1993

ACORDÃO NR. 108-00.323

Recurso nr. : 104.083 - IRPJ - EX: DE 1987

Recorrente : SCHIMIDT COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

Recorrida : DRF EM RIBEIRÃO PRETO - SP

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - FLUXO DE CAIXA - Ainda que não questionada a validade do procedimento, não pode prosperar a exigência fundada em "excesso de aplicações", quando empréstimo e aumento de capital, em montante superior àquela diferença, deixaram de ser considerados "recursos" no levantamento fiscal.

Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SCHIMIDT COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 05 de julho de 1993

JACKSON GUEDES FERREIRA

— PRESIDENTE

ADELMO MARTINS SILVA

— RELATOR

VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO

— PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 11 NOV 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente), PAULO IRVIN CARVALHO VIANNA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, RENATA GONÇALVES PANTOJA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente justificadamente EDSON VIANA DE BRITO.



Processo nº 10480/000.804/92-44

RECURSO Nº: 104.083

ACÓRDÃO Nº: 108-00.323

RECORRENTE: Schimidt Comércio e Representações de Materiais de Construção Ltda.

RELATÓRIO

SCHIMIDT COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, da qual tomou ciência em 18 de agosto de 1992.

A folha de continuação do auto de infração juntada às fls.13 assim descreve os fundamentos da exigência questionada:

"OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - PAGAMENTOS A MAIOR: constatou-se a ocorrência de omissão de receita operacional, no valor de 116.285,42; apurada mediante levantamento do fluxo de caixa; tudo conforme demonstrado através dos relatórios de Despesas Gerais e Fluxo de Caixa, anexos ao processo.

"Tendo a empresa optado pela tributação com base no Lucro Presumido de que trata a Lei 6.468/77 e alterações posteriores, impõe-se a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a alíquota de 30% sobre 50% da receita omitida.

"ENQUADRAMENTO LEGAL: artigos 389, 391 c/c 396; todos do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80."

Consta do processo que, por instrumento lavrado em 19 de dezembro de 1986 e registrado na Junta Comercial, experimentou



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão Nº 108-00.323

a sociedade recorrente quatro alterações que interessam à solução da presente controvérsia:

a) a razão social, que era DISMACON DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÕES LTDA., passou a ser SCHIMIDT COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÕES LTDA.;

b) foram admitidos os sócios GERSON KOCH e NEIDE GIAMPIETRO KOCH;

c) retiraram-se os sócios WILSON ZATTONI e ROSA MONTEIRO DE ALMEIDA, que transferiram a totalidade de suas quotas aos sócios referidos na alínea anterior;

d) o capital, que era de Cz\$ 100.000,00, foi elevado em Cz\$ 250.000,00, que teriam sido integralizados naquele ato, em moeda corrente do País.

A impugnação, escrita como se o sócio Gerson Koch fosse a pessoa que fala, apresenta os argumentos resumidos a seguir:

a) o proprietário anterior lhe vendeu o estabelecimento, em 1º de dezembro de 1986, em razão de dificuldades financeiras que vinha atravessando desde janeiro daquele ano, quando contraira, junto ao Bradesco, empréstimo de Cz\$ 220.204,63, com vencimento para 9 de abril de 1986;

b) aquela importância foi utilizada na compra de mercadorias e no pagamento de duplicatas de fornecedores, pelo proprietário anterior, que acabou se tornando inadimplente no vencimento da dívida;

c) depois de protestar o título (cf. certidão, fls. 20-verso), o Bradesco negociou com o proprietário anterior e recebeu, como dação em quitação da dívida, mercadorias do estoque da empresa, as quais foram removidas para duas agências daquele banco;

d) em 30 de janeiro de 1987, o novo proprietário recomprou parte daquelas mercadorias do Bradesco, pagando com cheques do Banco Real S.A.;

c) isto evidencia que "o contribuinte utilizou-se de recursos de terceiros, no caso o empréstimo do Banco Bradesco, para compra de mercadorias, sendo que esse empréstimo foi resgatado, após seu vencimento, com a dação de mercadorias".

Pela r. decisão recorrida, a digna autoridade julgadora de primeiro grau indeferiu, no mérito, a impugnação. Nos dois parágrafos a seguir transcritos, resumem-se os fundamentos do decisório:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 108-00.323

"Para confirmar a regularidade e exatidão dos dados constantes da referida declaração de rendimentos, a interessada, obrigada a manter à disposição do fisco todos os livros de escrituração fiscal exigidos e demais papéis que serviram para apurar os valores declarados, foi intimada a apresentar o demonstrativo das receitas e despesas havidas no período-base de 1986, conforme se vê às fls.07.

"Com base na documentação apresentada, constatou-se que os gastos foram superiores aos recursos, razão pela qual o fisco tributou corretamente como omissão de receitas, a diferença apurada, uma vez que a argumentação apresentada não justifica a origem dos recursos."

No apelo, apresenta a recorrente os argumentos que procuro reproduzir na linhas que seguem:

a) há um equívoco em não considerar como RECURSOS o valor do empréstimo tomado em 9 de janeiro de 1986, como prova a certidão juntada (fls.20-verso);

b) se referido título houvesse sido pago no período-base, aí sim, o valor a ser considerado como RECURSOS (Cz\$ 220.204,63) seria anulado por igual quantia a ser lançada como APLICAÇÕES;

c) ocorre que aquela dívida não foi paga com dinheiro no período-base, mas com mercadorias do estoque da empresa, readquiridas posteriormente, em 31 de janeiro de 1987, e pagas com cheques de emissão do novo sócio; este fato, aliás, é admitido pelo agente autuante às fls.26;

d) é certo, portanto, que a importância de Cz\$ 220.204,63 deve ser incluída no rol de RECURSOS, ficando anulada, assim, a diferença considerada omissão de receita;

e) não obstante as provas já incorporadas aos autos, entendidas suficientes para o julgamento sereno da controvérsia, a recorrente está aguardando resposta das correspondências enviadas aos bancos Real e Bradesco (cópias anexas), cuja juntada *a posteriori* fica, desde já, requerida, bem como a realização de diligências junto àqueles estabelecimentos com vistas a conseguí-las;

f) penitencia-se a recorrente por informar, durante a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 108-00.323

ação fiscal, não ter contraído empréstimos bancários nos exercícios de 1985 e 1986, mas a prova do erro cometido, feita na fase impugnatória, deveria ter levado o Fisco a considerar aqueles recursos, desonerando-a dos pesados encargos da defesa a que agora foi submetida;

g) mas, ainda que os Cz\$ 220.204,63 não fossem considerados RECURSOS, não poderiam deixar de sê-lo os Cz\$ 250.000,00 correspondentes ao aumento de capital, realizado em dinheiro, no dia 19 de dezembro de 1986, nos termos da cláusula III do contrato juntado por cópia aos autos;

h) estes novos recursos, com efeito, aliviaram o sufoco financeiro por que passava a empresa, afastando a ameaça de decretação de falência.

Pede a recorrente seja dado provimento ao recurso, em face da ausência de suporte fático e jurídico para a exigência.

Instruem o recurso os documentos de fls.38 a 48.

É o relatório.

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma linha horizontal traçada sob o nome e uma segunda assinatura ou rubrica logo abaixo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 108-00.323

V O T O

Conselheiro ADELMO MARTINS SILVA, relator:

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele tomo conhecimento.

Tenho afirmado reiteradas vezes que este tribunal administrativo, em sua função de controle da legalidade do procedimento fiscal da União, não pode admitir que pretensa execução da lei afaste objetivos propositadamente fixados pelo legislador.

Ora, me parece muito clara a *mens legis* em assegurar que as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido estejam desobrigadas, perante o Fisco federal, de manter escrituração contábil (Lei nº 6.468/77, art.4º).

Não menos clara me parece aquela vontade quando o mesmo legislador, no artigo 12 do mesmo diploma, autoriza o Ministro da Fazenda a baixar normas complementares necessárias à aplicação de tais regras específicas, acrescentando que pode ele "estabelecer controles especiais para as empresas optantes".

A única norma complementar baixada com base naquela autorização legal e aplicável à espécie está no item 15 da Portaria nº 24, de 12 de janeiro de 1979. No que interessa à análise da questão ora levantada, diz esse dispositivo:

"15 - Todos os livros de escrituração obrigatória por legislação fiscal especial, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para apurar os valores indicados na declaração de rendimentos, devem ser mantidos em ordem pelos contribuintes, enquanto não estiverem prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes,..."

Os valores indicados na declaração de rendimentos questionada (cf. fls.3) são a receita bruta operacional, o capital registrado, as compras realizadas no período-base, os estoques,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Acórdão nº 108-00.3232

inicial e final, e os rendimentos atribuídos aos sócios da empresa.

Me parece consentâneo com a vontade do legislador entender que na base de apuração desses valores estava, e está, o limite legal da competência do agente do Fisco. Limite este, aliás, intransponível legitimamente no trabalho de investigação do fato gerador do imposto.

A propósito, não vejo conflito entre esse entendimento e o artigo 644 do RIR/80, que obriga as pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não, a "*prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos fiscais de tributos federais no exercício de suas funções*". Juridicamente, com efeito, não se pode conceber que, "*no exercício de suas funções*", o auditor exija informações ou esclarecimentos a cuja guarda não estejam as pessoas obrigadas por força de lei.

Não é racional, e muito menos jurídico, admitir poderes ilimitados de investigação como os aqui defendidos pelo Fisco. Se não, em casos como este, qual seria o resultado prático da vontade do legislador, tão claramente manifestada no texto da lei? De que valeria instituir uma declaração de rendimentos simplificada se, mesmo ao apagar das luzes do lapso decadencial, pudesse o agente do Fisco exigir informações somente disponíveis em departamento de contabilidade plenamente organizado? Se, em qualquer dia desse quinquênio, pudesse tal agente impor o preenchimento de diversos formulários, quando a declaração legalmente instituída tem apenas uma lauda?

Entendo oportuno anotar que os demonstrativos exigidos da recorrente -- v.g., o formulário de fls.7 -- não identificam o órgão, nem a autoridade, nem o ato que os instituíram.

Em resumo, estou em que, ao exigir da recorrente as informações que exigiu, o agente autuante, ainda que por excesso de zelo, estabeleceu controles especiais que o Ministro de Estado se eximiu de criar. Embora competente para constituir o crédito tributário, foi além do permitido e se exorbitou no uso de suas faculdades administrativas. Ele e também a digna autoridade *a quo*, ambos excederam, portanto, a sua competência legal e, com isso, invalidaram o lançamento. É que ninguém pode agir em nome da Administração fora do que a lei lhe permite (cf. Hely Lopes Meirelles - Direito Administrativo Brasileiro, RT, 42 ed., pág. 83).

Mas não é só isso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 108-00.323

A interpretação sistemática das normas que regem a tributação das pessoas jurídicas mostra, à evidência, que existem apenas três regimes de apuração da base de cálculo: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Mostra, principalmente, a impossibilidade jurídica de se conciliar a aplicação, num mesmo caso, de regras próprias de dois regimes diferentes, de modo a criar um quarto regime.

Um quarto regime, um regime híbrido de apuração do lucro, é o que se vê nestes autos. Um regime em que se exige declaração muito próxima daquela a que estão obrigadas as pessoas jurídicas que pagam imposto pelo lucro real. Isto, para presumir omissão de receita a final atribuída a contribuinte optante pelo regime de lucro presumido.

Um quarto regime de apuração de lucro que não leva em conta um dos princípios fundamentais da Ciência Contábil: o princípio da **competência dos exercícios**.

Não se diga que o artigo 396 do RIR/80 serve de supedâneo a procedimento fiscal desse calibre. Diz ele, com muita clareza: "**Verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita**". Ele não diz: "**Presumindo a fiscalização a omissão de receita**".

Ora, existe uma presunção legal de lucro, criada pelas normas consolidadas nos artigos 389 e 391 do RIR/80. E ela tem a mesma natureza jurídica das presunções de omissão de receita autorizadas pelos artigos 180 (**saldo credor de caixa e passivo fictício**) e 181 (**suprimentos de caixa**).

É pacífico, inclusive neste Conselho, o entendimento de que aquelas presunções favoráveis ao Erário somente são elididas mediante prova em contrário. Excluem-se dessa prova as presunções. Ou será que o Fisco, ante a constatação de saldo devedor de caixa, mesmo depois de subtraído o chamado passivo fictício (RIR/80, art.180), admitiria a presunção simples de que aquele passivo foi pago com receita declarada ?

Pois bem, na espécie, pretende o mesmo Fisco elidir a presunção legal de lucro (RIR/80, arts.389 e 391) com a **praesumptio hominis** de omissão de receita. Com efeito, se toda a verdade constasse do demonstrativo de fls.8, ainda assim o que se apurou ali não seria omissão de receita. No máximo, poderia ser **saldo credor de caixa**, nunca omissão de receita.

De resto, insta enfatizar que a presunção de omissão de receita fundada em saldo credor de caixa, como qualquer outra, é tratada pela legislação de regência como exceção. Tanto o é que



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Acórdão nº 108-00.323

ela só é admitida no regime de tributação pelo lucro real. E por força de norma legal específica (cf.art.180 do RIR/80).

Parece clara, pois, a posição do legislador no sentido de que, legitimamente, só o fato elide a presunção legal relativa do lucro declarado pela pessoa jurídica que optou regularmente pelo regime.

Nesta discussão, trago ainda um último argumento. Um argumento de cunho moral que me parece também juridicamente relevante.

É que a simples presença do Fiscal faz com que pessoas humildes e honestas, não raro ingênuas -- possivelmente, maioria entre os optantes pelo regime de lucro presumido -- se sintam pressionadas pelo temor reverencial que devotam às autoridades constituídas. Isto, certamente, as levará a diligenciar para que todas as informações exigidas sejam prestadas. Cairão, assim, numa cilada.

O caso *sub judice*, aliás, confirma o acerto desta preocupação: a autuada não mostrou, no curso da ação fiscal, dois fatos mais do que suficientes para inviabilizar a presunção de omissão de receita.

De outra parte, os menos ingênuos, os afortunados e por isso bem assessorados, os sonegadores contumazes, estes saberão a tempo que se trata de informações a cuja prestação não estão legalmente obrigados. Com toda certeza, omitirão desembolsos efetivamente realizados. Omitirão tantos desembolsos quantos sejam suficientes para não desequilibrar em demasia as saídas e entradas de recursos. Receberão, assim, atestado de bons contribuintes.

Honestamente, acredito não ser esse o Estado sonhado para esta Nação.

Com todo respeito às opiniões contrárias, aprovar procedimentos fiscais como o que aqui se apresenta é, a meu ver, ignorar a vontade do legislador e, ao mesmo tempo, promover o arbítrio e a iniquidade.

A matéria não é inédita. Este Colegiado, já por algumas vezes, tem obstado tal pretensão do Fisco. À guisa de exemplos, cito os Acórdãos nºs 106-3.447/91, 101-81.978/91 e 105-5.454/91. Tive a honra de relatar o processo correspondente ao primeiro desses arestos; o voto que conduziu ao último é da lavra da Dra.Mariam Seif, Digníssima Presidente deste Conselho.

Mas, na espécie, não só o lançamento está eivado de vício insanável. A decisão também incorre em falta grave.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 108-00.323

Veja-se que a impugnação conta toda a história do empréstimo tomado junto ao Bradesco. A ela foram juntadas cópias da certidão expedida pelo Primeiro Cartório de Registro de Imóveis e Anexo e da relação das mercadorias que teriam sido entregues àquele banco. A primeira -- três laudas, um rosário de protestos registrados contra a autuada no período-base objeto da ação fiscal -- prova não só o estado de penúria financeira referido pela defesa, mas a existência do empréstimo de Cz\$ 220.204,63. A segunda, datilografada em papel timbrado do Bradesco, se não provar, constitui, pelo menos, indício veemente de que a dação de mercadorias em pagamento da dívida, de fato, existiu.

Também instruiu a impugnação cópia do instrumento de alteração contratual feita no mesmo período-base, cuja cláusula III promoveu um aumento de capital da ordem de Cz\$ 250.000,00, quase o dobro da receita presumidamente omitida.

A r.decisão recorrida não faz uma só referência ao relevante argumento da defesa, nem aos documentos juntados.

Como bem observou o competente patrono da recorrente no recurso:

"Para chegar a tal conclusão, tudo leva a crer que o ilustre prolator da decisão se baseou na informação fiscal de fls.,...."

Realmente, a r.decisão de primeiro grau está muito mais para ato normativo do que para ato jurisdicional. Nula, portanto, por agredir, flagrantemente, a plena defesa.

Quanto ao mérito, como já se pode concluir, não foi mais feliz o enfocado decisório.

A existência do empréstimo contraído no período-base e o fato de ele não ter sido pago no vencimento estão provados, à saciedade.

A relação de mercadorias de fls.22 a 23 e a tentativa de conseguir mais provas (cf.fls.45 a 48), no meu entender, são indícios veementes de que o pagamento da dívida, no período-base, se deu em mercadorias, não em dinheiro. Indícios veementes, aliás, que o Fisco nem tentou destruir, embora tivesse tido oportunidade.

Destarte, não vejo como não se considerou, na malsinada



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 108-00.323

"planilha" de fls.8, no grupo denominado "ORIGENS", os Cz\$ 220.204,63, muito mais do que suficientes para justificar "a origem dos recursos", como diz a decisão.

Mas, ainda que isso não correspondesse à verdade e, mais, que não fosse tão evidente o estado de penúria da recorrente durante o questionado período-base, restaria a considerar o aumento do capital social, realizado em 1º de dezembro de 1986, conforme documento de fls.39 a 41.

É certo que esse argumento da defesa só veio com o recurso, mas o fato aí está.

Entendo, a propósito, que o lançamento e todos os atos com ele relacionados, desde a primeira informação prestada pelo particular (contribuinte, responsável ou terceiro) até o ingresso no Judiciário, têm um único objetivo: constituir um crédito tributário exatamente igual à obrigação surgida com a realização da hipótese de incidência.

Assim, me parece um dever de qualquer autoridade envolvida nesse mister buscar a separação entre o que é de direito e o que é de fato. Conhecido o fato, há de ser ele considerado na composição da exigência fiscal. Esta, com efeito, não pode se assentar sobre erro em matéria de fato. Se não é possível a essas autoridades fazer justiça, que, pelo menos, cumpram a vontade do legislador.

Feitas estas considerações, volto à questão do aumento de capital.

Em relação a ela também teve o Fisco oportunidade de se pronunciar, visto que cópia do instrumento de alteração contratual foi juntada à peça impugnatória. Mas não se pronunciou.

Ademais, construir uma presunção no sentido de que a realização do aumento em dinheiro correspondeu à aplicação de receita anteriormente omitida, a rigor, seria extremamente engenhoso. Mesmo porque esse suprimento do caixa e o ingresso dos novos sócios foi concomitante.

A meu ver, também esses recursos devem ser considerados, portanto.

Agora, peço vênica para transcrever o § 2º do artigo 249 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie:

"Art. 249 -
§ 1º -"



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

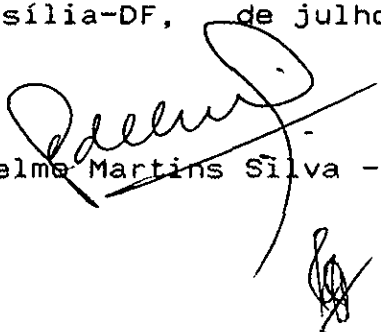
Acórdão nº 108-00.323

§ 2º - Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou supri-la a falta."

Com base no dispositivo legal acima transcrito, deixo de argüir questões preliminares de nulidade do lançamento e de nulidade da decisão de primeiro grau.

Por estas razões e por tudo mais que do processo consta, dou provimento ao recurso porque descabida a exigência.

Brasília-DF, de julho de 1993


Adelmo Martins Silva - Relator