

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 10580.002907/95-27
RECURSO Nº : 118.177
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - EXS.: 1991 E 1992
RECORRENTE : BLOCO CARNAVALESCO CHEIRO DE AMOR S/C
RECORRIDA : DRJ EM SALVADOR - BA
SESSÃO DE : 12 DE MAIO DE 1999
ACÓRDÃO Nº : 105-12.815

ISENÇÃO – PERDA DE BENEFÍCIO FISCAL – As pessoas jurídicas que deixam de cumprir os requisitos previstos em lei para o gozo de isenção perdem, de pleno direito, esse benefício, sujeitando o resultado de sua atividade à tributação normal.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – TRANSFERÊNCIA CONTÁBIL DE NUMERÁRIO DA CONTA "BANCOS" PARA A CONTA "CAIXA" – Constatada sua existência pelo estorno "ex officio" dos débitos na conta Caixa relativos a cheques compensados emitidos pela sociedade sem escriturar a crédito de Caixa os pagamentos correspondentes, caracterizada está a omissão de receita prevista no art. 180 do RIR/80, se a sociedade não conseguir provar o contrário.

OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS – A falta de escrituração ou a escrituração a menor de pagamentos autorizam a presunção simples de que os pagamentos foram efetuados com receitas não registradas na contabilidade, configurando omissão de receitas. Presunção não infirmada pela defendente.

GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS – DESPESAS NÃO COMPROVADAS – Não havendo a comprovação da despesa por documentos hábeis e idôneos, deve ser a mesma glosada na apuração do lucro real.

GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – A aplicação de recursos da entidade em atividades não amparadas pelos objetivos sociais listados em seu estatuto caracteriza desvio de finalidade. A despesa respectiva não pode ser deduzida do lucro líquido para os fins de apuração do lucro real.

LANÇAMENTOS REFLEXOS – IRF (ILL), CSLL, FINSOCIAL E COFINS – Integralmente mantido o lançamento principal, igual sorte colhem os feitos decorrentes, tendo em vista a estreita relação de causa e efeito existente entre eles.

Negado provimento ao recurso. *AL*



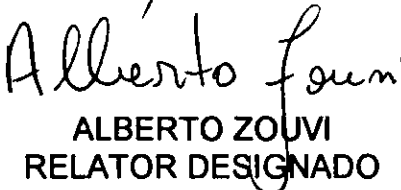
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BLOCO CARNAVALESCO CHEIRO DE AMOR S/C.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Afonso Celso Mattos Lourenço (Relator), Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Ivo de Lima Barboza e José Carlos Passuello da seguinte forma: 1 – IRPJ: os três primeiros excluía da base de cálculo da exigência as parcelas relativas ao saldo credor de caixa e aos pagamentos não escriturados – itens 1 e 2 do auto de infração; o último excluía apenas as parcelas referentes aos pagamentos não contabilizados; 2 – Contribuição Social, IRF, Finsocial e COFINS: os quatro ajustavam as exigências aos votos por eles proferidos quanto ao IRPJ. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Zouvi (Suplente convocado).


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


ALBERTO ZOUVI
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 AGO 1999.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NILTON PÊSS e LUIZ GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

RECURSO Nº: 118.177
RECORRENTE: BLOCO CARNAVALESCO CHEIRO DE AMOR S/C.

RELATÓRIO

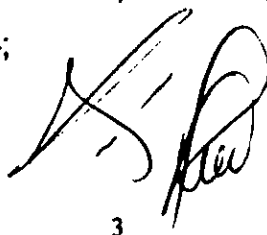
BLOCO CARNAVALESCO CHEIRO DE AMOR S/C, qualificada nos autos, foi autuada por omissão de receita ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, período-base de 1991 e ano-calendário de 1992, consubstanciado em auto de infração (fls. 03/21).

O fisco considerou ocorridas as seguintes infrações à legislação do Imposto, previstas no RIR aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 04/12/80, e no RIR aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11/01/94, RIR/94:

a) omissão de receitas, pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme os artigos 157 e § 1º, 179, 180 e 387, inciso II, do RIR/80 e artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92;

b) omissão de receitas, pela não contabilização do pagamento de aluguel, promoção e propaganda, conforme os artigos 157 e § 1º, 175, 178, 179 e 387, inciso II, do RIR/80;

c) despesas com a aquisição de fantasias e alegorias não comprovadas por documentação hábil e idônea, conforme os artigos 157 e § 1º, 191, 192, 197 e 387, inciso I, do RIR/80, e os artigos 197, parágrafo único, 242, 243, 247 e 195, inciso I do RIR/94;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

d) despesas com viagens e hospedagens, manutenção de trio elétrico, deslocamentos, divulgação de discos e apresentações da Banda Cheiro de Amor, consideradas não necessárias às atividades da associação, conforme os artigos 157 e § 1º, 191, 192, 197 e 387, inciso I, do RIR/80;

e) lucros não declarados, pois entendeu-se que o resultado apurado na contabilidade da entidade não foi declarado, nem foi recolhido o imposto devido, conforme os artigos 154, 156 e 645 do RIR/80 e os artigos 38, § 1º, e 43, inciso II, da Lei nº 8.383/91.

As infrações listadas acima foram detalhadas no Termo de Verificação Fiscal e Constatação (TVFC) anexado às fls. 22/29, no qual também se procura demonstrar que o estatuto da entidade não contempla princípios associativos, não permitindo aos sócios contribuintes votar nem manifestar opiniões, por ser a Assembléia Geral, Diretoria e Conselho Fiscal constituídos unicamente pelos sócios fundadores.

A contribuinte teve a sua isenção do imposto de renda cassada, para os períodos-base de 1991 e 1992, pelo Ato Declaratório nº 002 (fls. 77/78), de 16 de março de 1995, do Delegado da Receita Federal em Salvador, com base no § 1º do art. 159 do RIR/94 (Decreto nº 1.041/94), por entender que houve a infração aos incisos I e II do mesmo dispositivo.

A autuante apurou o lucro líquido, para os períodos-base de 1991 e 1992, segundo a contabilidade da contribuinte, glosou as despesas que entendeu não comprovadas ou desnecessárias à atividade, e adicionou as receitas que considerou omitidas. Após ajustado o lucro líquido, calculou o imposto devido e lavrou o auto de infração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

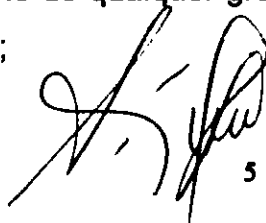
Sobre o imposto exigido foram lançados juros de mora e multa de ofício cujo demonstrativo foi anexado às fls. 20/21.

Em decorrência foram lavrados os autos de infração da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS (fls. 30/34), Contribuição ao Fundo de Investimento Social FINSOCIAL (fls. 35/38); Contribuição para a Seguridade Social (fls. 39/42); Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 43/51); e Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 52/59).

O total do crédito tributário exigido da contribuinte neste processo encontra-se consolidado no demonstrativo anexado às fls. 01/02.

A contribuinte, cientificada dos lançamentos em 05/07/95, apresentou, em 02/08/95, impugnação às fls. 148/157, cujos elementos de discordância foram assim resumidos:

- a) discorda do Ato Declaratório que cassou sua isenção do imposto de renda;
- b) requer a nulidade do lançamento, alegando cerceamento de defesa, por não ter sido cientificada, anteriormente à intimação do auto de infração, do Termo que instruiu o Ato Declaratório;
- c) pondera que a Autuante procurou demonstrar o caráter "não associativo" da entidade, mas que seus argumentos afiguram-se como de cunho particular e pessoal, pois entende que o fato de alguns sócios possuírem prerrogativas diferenciadas, inclusive quanto à questão de voto e ao exercício do poder de mando, é próprio de qualquer grupamento humano, dando como exemplo as sociedades anônimas;



5

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

d) afirma que o objetivo do bloco é criar as condições para a recreação de todos que dele fazem parte, beneficiando os associados, que nele podem desfilar, e a população em geral, que se diverte com os desfiles;

e) pondera que não é correta a afirmativa de que o bloco não cuida dos interesses de seus associados;

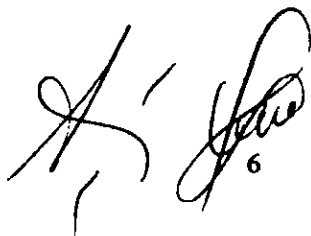
f) esclarece que a promoção de eventos da Banda Cheiro de Amor é uma das formas de divulgação do próprio Bloco para atrair novos associados;

g) deduz que lei que concede a isenção veda o pagamento de contraprestações a pessoas que ocupam cargo de direção nas entidades beneficiárias pelo exercício de atividades administrativas, não havendo vedação à remuneração pela efetiva prestação de serviços de outras naturezas;

h) salienta que a Banda Cheiro de Amor emitiu nota fiscal pelos serviços efetivamente prestados ao Bloco;

i) argúi que as despesas como transportes, andaimes, montagem de palco, entre outras pagas pelo Bloco, são absolutamente necessárias à promoção dos eventos realizados pela entidade, e que, em última análise, resultam em benefício de seus associados e da população;

j) contrapõe-se à omissão de receitas indicada no item 1 do auto de infração - saldo credor de caixa - alegando que o lançamento derivou apenas de uma modificação permutativa entre contas representativas de disponibilidade, que os cheques eram legítimos e seus valores verdadeiros, e que os valores havidos como entrados em caixa foram acobertados em sua saída por documentos habilitados pelo fisco;



Handwritten signature, possibly of a representative or official, with a small number '6' written below it.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

k) informa, relativamente aos itens 2, 3 e 4 do auto de infração, que em momento oportuno irá fazer a apresentação da documentação pertinente, e que não entendeu a tributação do item 3 referente ao mês de dezembro de 1992;

l) requer a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, por entender que, no enquadramento legal aplicado no item 5 do auto de infração, faltou a tipificação para considerar a situação irregular, constando dispositivos genéricos ou abrangentes, e que a Lei nº 8.383/91 só é aplicável ao ano-calendário de 1992;

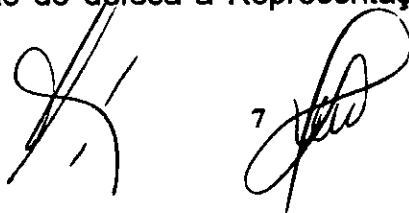
m) requer a abertura de prazo para a entrega de nova declaração de rendimentos, com as mesmas alternativas colocadas à disposição de todos os contribuintes, e, caso não se acate essa petição, que se mande proceder à correção monetária do balanço.

A contribuinte estendeu suas alegações aos lançamentos decorrentes, e especificamente quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte:

a) afirma que a base de cálculo do imposto é o lucro apurado após as provisões da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda, e que isso não foi observado;

b) entende que as bases negativas de um período de apuração não foram compensadas nos períodos-base seguintes, cabendo a mesma observação para a Contribuição Social sobre o Lucro.

Finalizando sua impugnação, a contribuinte requer que seja anulado o Ato Declaratório 002/95, e caso o julgador assim não entenda, que abra prazo para apresentação de defesa à Representação Fiscal ou, ainda que assim



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

não considere, que estipule prazo para que se procedam os ajustes contábeis necessários e a conseqüente entrega de nova declaração.



Às fls. 165/166 foi anexada petição da Contribuinte onde requer o desmembramento do processo, separando a parte referente ao Ato Declaratório e enviando-a ao Primeiro Conselho de Contribuintes, por deduzir que seu julgamento é da competência daquele Colegiado.

A 1ª instância entendeu e fundamentou como se segue:

A impugnação foi apresentada tempestivamente e dela tomou-se conhecimento.

Indeferiu-se o pedido de desmembramento do processo feito pela Contribuinte, pois o julgamento em 1ª instância dos processos administrativos fiscais, relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, compete aos titulares das Delegacias da Receita Federal de julgamento, por força do art. 2º da Lei 8.748/93.

A Portaria MF nº 537 de 17/07/92, que aprovou o Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, estabeleceu em seu art. 8º a competência daquele órgão, qual seja: julgar os recursos voluntários de decisão de 1ª instância sobre a aplicação da legislação referente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados. O Primeiro Conselho de Contribuintes, como consta na ementa mencionada pela impugnante em seu requerimento, é competente para apreciar recurso voluntário interposto, visando a reforma da decisão de autoridade julgadora singular. Essa autoridade julgadora singular, incumbida do julgamento em 1ª instância do processo, é o Delegado da Receita Federal de Julgamento.

 8 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

A Contribuinte alegou que teve o seu direito de defesa prejudicado por só ter tomado ciência do Termo de Verificação Fiscal, norteador do Ato Declaratório nº 002/95, quando intimada do auto de infração. Os incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal dispõem o seguinte:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

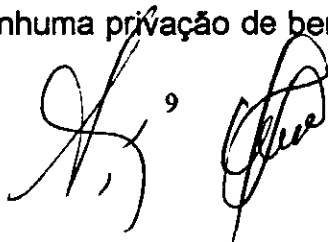
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Cumpre, *a priori*, verificar se o procedimento fiscal em questão ofendeu aos princípios constitucionais, como alega a Contribuinte, e qual é o alcance do Ato Declaratório.

De acordo com Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Ed. Malheiros, 18ª edição) os atos administrativos classificados, quanto ao conteúdo, como declaratórios, são aqueles que visam a reconhecer situações preexistentes, são atos fundados em situações jurídicas anteriores.

Essa é a natureza do Ato Declaratório que cassou a isenção da Contribuinte, a de um ato administrativo que não cria ou modifica uma situação jurídica, mas apenas reconhece, declara, certifica que a Contribuinte não cumpriu as condições exigidas em lei para o gozo de isenção subjetiva. A perda da isenção vem da lei, da desobediência de seus preceitos. O Ato Declaratório reveste-se do caráter de uma certidão.

O Ato Declaratório não trouxe, em si, nenhuma consequência patrimonial à Contribuinte, nenhuma privação de bens ou direitos. Os lançamentos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

consubstanciados nos autos de infração deste processo é que materializaram, no campo econômico, a exigência do Estado. É a exegese do art. 9º do Decreto 70.235/72 com redação dada pelo art. 1º da lei nº 8.748/93:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (grifei)

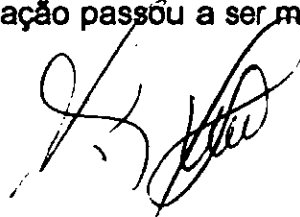
A partir de 1997, objetivando sanear as dúvidas sobre o assunto, estabeleceu-se no § 9º do art. 32 da Lei nº 9.430/96:

Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em único processo, para serem decididas simultaneamente.

Assim, não há que se falar em cerceamento de defesa ou ausência de contraditório. O processo corporificado nestes autos é o meio pelo qual a Contribuinte poderia exercer o seu direito de defesa e de contradizer a ação fiscal, como de fato o fez, através da impugnação apresentada.

Na tributação dos lucros extraídos da contabilidade da Contribuinte também não considero que houve prejuízo ao direito de defesa da impugnante, pois, no item 5 do auto de infração do imposto de renda, a autuante usou a seguinte tipificação: arts. 154, 156 e 645 do RIR/80 e os artigos 38, § 1º, e 43, inciso II, da Lei nº 8.383/91.

O art. 156 do RIR/80, aplicável ao período-base de 1991, trata da obrigação de tributar-se o resultado, anualmente, a partir das demonstrações financeiras. A partir do ano de 1992 essa obrigação passou a ser mensal, conforme



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27

ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

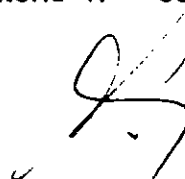
o § 1º do art. 38 da Lei nº 8.383/91, devendo a pessoa jurídica também apresentar declaração de ajuste anual, segundo o art. 43, inciso II, da mesma lei. A infração a esses dispositivos, quando apurado pelo fisco, deve ser consignada em lançamento de ofício, pois este é o comando do art. 645 do RIR/80.

A Contribuinte, contudo, entendia-se isenta do imposto e, portanto, dispensada das obrigações referidas no parágrafo anterior. Mas a Autuante esclareceu, no Termo de Verificação anexado ao processo, do qual a impugnante tomou ciência juntamente com o auto de infração, que o resultado da associação ficava sujeito à tributação tendo em vista a perda da isenção declarada no Ato nº 002/95. Esse ato, publicado no Diário Oficial da União, em 22/03/95, indicava a perda, de pleno direito, da isenção do Bloco, com base no § 1º do art. 159 do RIR/94, por infração aos incisos I e II do RIR/94, não restando lacunas que pudessem gerar dúvidas quanto ao suporte do lançamento.

Também se observou, conforme o relatório deste processo, que a Contribuinte efetivamente impugnou a cassação da sua isenção e, conseqüentemente, não houve cerceamento do direito de defesa. O 1º Conselho de Contribuintes também se posicionou dessa forma quando proferiu o Acórdão 103-12.119, de 25/03/92;

"NULIDADE - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inocorreu preterição do direito de defesa."

Sendo assim, não há razão para acatar as preliminares de nulidade invocadas pela impugnante contra o Ato Declaratório nº 002/95 e autos de infração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

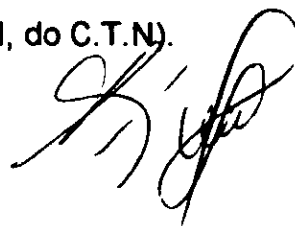
O conceito de sociedade civil vem do Direito Civil, e em seu respectivo código (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), Parte Especial, Livro III Título V, Capítulo XI, encontramos as disposições legais que regem tal contrato. A Doutrina costuma classificar as sociedades em *sociedades de fins econômicos e sociedades de fins não econômicos*, também conhecidas por *associações ou corporações* (vide Levenhagem, Código Civil, Comentários Didáticos, Volume 5 - Direito das Obrigações, página 129, 3ª edição, Ed. Atlas). O art. 1.394 do Código Civil assim determina:

Art. 1.394. Todos os sócios têm direito de votar nas assembleias gerais, onde, salvo estipulação em contrário, sempre se deliberará por maioria de votos.

Observe-se que a lei não dá ao estatuto a liberdade de excluir sócios da votação em assembleias gerais, conferindo somente a possibilidade de dispor sobre a maneira pela qual serão realizadas as deliberações, como exemplo, por maioria simples ou absoluta.

Ao estabelecer que a assembleia geral, diretoria e conselho fiscal são constituídos exclusivamente pelos sócios fundadores (arts. 5º, 13, 14 e 21 do estatuto - fls. 66/70), excluindo a possibilidade de participação dos demais associados, o estatuto é estranho ao diploma legal que regula a natureza jurídica do contrato de sociedade, ferindo um princípio associativo.

O art. 30, *caput*, da Lei nº 4.506/64, base legal do art. 159 do RIR/94, conferia isenção do imposto de renda às associações cujo objetivo fosse cuidar do interesse de seus associados, devendo cumprir os requisitos listados nos incisos daquele artigo. Então, antes de mais nada, a pessoa jurídica que pleiteia isenção deve atender aos princípios legais que regem uma associação, do contrário não poderá gozar do benefício, pois a legislação referente à outorga de isenção deve ser interpretada literalmente (art. 111, inciso II, do C.T.N.).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Assim, a participação exclusiva dos diretores na assembléia geral fere os princípios associativos estabelecidos na legislação civil, e prejudica o gozo de isenção concedido às associações. O exemplo das sociedades anônimas não tem relação com o processo, pois trata-se de um tipo específico de sociedade, regulado pela Lei nº 6.404/76, porém, mesmo nessa forma societária, existem garantias aos grupos minoritários e aos proprietários de ações preferenciais, quando não respeitados seus direitos.

O interesse dos associados, para os fins jurídicos, é a consecução dos objetivos sociais da entidade. Segundo o art. 3º do estatuto do Bloco, a associação "visa a participar dos festejos carnavalescos sem nenhum objetivo lucrativo". Então, não havendo outro objetivo previsto no estatuto, o Bloco estará cuidando dos interesse dos associados quando mobilizar seus recursos no sentido de cumprir aquela finalidade. Do contrário, haveria desvio de finalidade, como afirma a Autuante. Para se chegar a uma afirmativa ou outra é necessário analisar as infrações listadas no auto de infração e Termo de Verificação anexo, como a seguir proceder-se-á nesta decisão.

A Banda Cheiro de Amor, embora tenha o mesmo nome de fantasia da Contribuinte e, segundo a Autuante, seus sócios sejam diretores do Bloco, é uma outra entidade, com personalidade jurídica (W. M. Produções Artísticas Ltda. CGC 34.086.710/0001-93) e patrimônio distintos, além de ter fins lucrativos. Dessa forma, mesmo que a Banda provocasse o alegado retorno de "marketing" ao Bloco, não faz parte dos fins estatutários deste a manutenção ou custeio de atividades daquela outra.

É válido o argumento da Contribuinte ao dizer que não há impedimento legal para a Banda prestar serviços remunerados ao Bloco, desde que se refiram a apresentações para os associados durante os eventos carnavalescos,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27

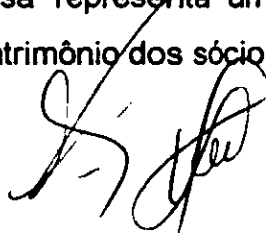
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

pois esta é a finalidade do Bloco, conforme o já citado art. 3º de seu estatuto. Todavia, isso não implica que o Bloco deva arcar com as despesas da Banda em outros eventos, muito menos com despesas de divulgação de discos, shows, deslocamentos, roupas, entre outras listadas no item 2.2 do Termo, às fls. 24/25. Observa-se que naquele item não foram incluídas despesas relativas ao pagamento de apresentações da Banda aos associados do Bloco durante os festejos carnavalescos, recaindo a tributação somente nas despesas estranhas ao objetivo social da Contribuinte.

Assim, cabe razão à Autuante ao considerar desnecessárias as despesas listadas no item 2.2 do Termo de Verificação (item 4 do auto de infração), pois não faz parte do objetivo social da entidade custear apresentações, deslocamentos e divulgação de discos de outra pessoa jurídica.

Seguindo o mesmo raciocínio acima exposto, não se inclui no objetivo social do Bloco custear despesas de viagens e hospedagens da Banda Cheiro de Amor. Quanto a viagens de colaboradores do Bloco para outras cidades, com o fim de divulgar suas atividades, não ficou esclarecido quais cidades foram visitadas, quais os eventos em que os viajantes tomaram parte, ou qualquer outro elemento que vinculasse esses gastos com os fins previstos no art. 3º do estatuto, prevalecendo o entendimento de que tais despesas, listadas no item 2.1 do termo de verificação (item 4 do auto de infração) não são necessárias às atividades da associação.

A aplicação de recursos da entidade em despesas não necessárias à sua atividade caracteriza o desvio de finalidade e infringe o art. 159, inciso II, do RIR/94 (Lei 4.506/64, art. 30). Acrescentando-se o fato de que a sociedade W. M. Produções Artísticas Ltda (Banda Cheiro de Amor) é de propriedade de diretores do Bloco, o custeio de atividades daquela empresa representa uma transferência indireta de recursos do patrimônio do Bloco ao patrimônio dos sócios, infringindo-se



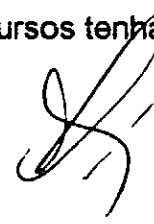
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

também o inciso I do art. 159 do RIR/94. Tais despesas devem ser glosadas do lucro líquido para os fins de apuração do lucro real, consoante os arts. 191 e 387, inciso I, do RIR/80.

O item 1 do auto de infração (item 3.3 do Termo de Verificação) refere-se a omissão de receitas decorrentes de saldo credor de caixa. A autuante detectou que os cheques nº 810003, do Banco Itaú, e nº 1811, do Banco Econômico, foram compensados e contabilizados a débito da conta Caixa. Em intimação datada de 19/07/94 (fls. 62), solicitou que a Contribuinte identificasse na contabilidade quais as despesas pagas ou a utilização dada aos referidos cheques. O Associação respondeu em 11/04/95 indicando que o cheque nº 810003 do Banco Itaú servira como "reforço de caixa - pagtº de diversas despesas", não indicando a destinação do cheque nº 1811 do Banco Econômico. Como um dos cheques não teve a identificação de sua destinação, e para o outro identificou-se um destinação imprecisa - "diversas despesas", cabível é o procedimento de expurgar esses cheques do movimento de caixa, e válida é a presunção de omissão de receitas quando resulta saldo credor desse cálculo (art. 180 do RIR/80).

A contribuinte contesta o procedimento alegando que os cheques poderiam ter sido convertidos em moeda, dizendo que a troca com terceiros era uma das alternativas possíveis, e afirmando que ficou a dúvida sobre o que realmente aconteceu. Contudo, a própria contribuinte é que poderia sanar essa dúvida, pois a ela cabe a gestão de seus negócios, porém assim não procedeu na resposta à intimação fiscal nem na impugnação do lançamento. A questão não se refere a uma simples modificação permutativa entre contas representativas de disponibilidades, porque consta nos extratos bancários (fls. 144/145) a compensação dos cheques, o que indica que não foram pagos na agência, mas sim depositados em alguma outra conta-corrente. Não havendo prova de sua conversão em dinheiro, não há como aceitar que esses recursos tenham migrado para a conta Caixa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

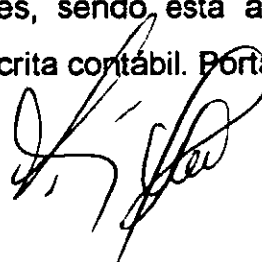
Em nada modifica o entendimento o fato dos cheques serem verdadeiros e possuírem fundos, pois do contrário não teriam sido compensados no extrato. A afirmativa de que os valores havidos como entrados em caixa foram acobertados em sua saída por documentos habilitados pelo fisco não procede porque a própria contribuinte não identificou a que despesas se referiam os cheques.

A conta caixa não é uma conta de resultado e, por isso, não precisa ser encerrada ao término do período-base. Sendo assim, a ponderação da contribuinte de que o lucro foi apurado mensalmente enquanto a conta caixa foi recomposta ao longo do ano não é relevante, pois o correto é recompor o saldo de caixa continuamente.

Procede, dessa forma, o item 3.3 do Termo de Verificação (item 1 do auto de infração).

A Contribuinte não apresentou impugnação direta aos itens 2, 3 e 4 do auto de infração, limitado-se a informar que no momento oportuno irá fazer a apresentação da documentação pertinente para anexação aos autos e que não entendeu a tributação do item 3 relativa ao mês de dezembro de 1992. Como o item 4 do auto de infração já foi acima discutido, juntamente com os itens 2.1 e 2.2 do Termo de Verificação, passo a analisar os itens 2 e 3 em obediência ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

Para que sejam dedutíveis, as despesas devem estar comprovadas por documentação hábil e idônea, sem a qual não há como se verificar os demais requisitos de admissibilidade. A legislação tributária atribui à pessoa jurídica o encargo da conservação de livros e comprovantes, sendo esta a responsável perante o fisco e não o escritório que efetua sua escrita contábil. Portanto, procede



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

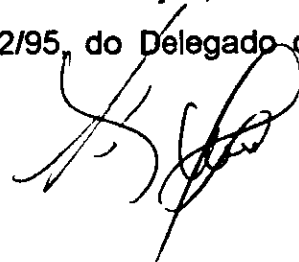
a glosa das despesas com fantasias e alegorias, não comprovadas por documentação hábil e idônea, listadas no item 1 do Termo de Verificação (item 3 do auto de infração), por ofensa ao art. 191 do RIR/80.

A Impugnante informa que não entendeu a tributação desse item referente ao mês de dezembro/92. Consta no item 1 do Termo de Verificação, e da Representação Fiscal de fls. 79/83, que havia despesas não comprovadas com fantasias e alegorias naquele mês, no valor de Cr\$ 140.000.000,00, mas no auto de infração, item 3 - fato gerador 12/92, foi consignado o montante de Cr\$ 80.794.763,44. Essa diferença explica-se pela leitura do quadro exposto no Termo de Verificação às fls. 28/29, onde fica esclarecido que o valor de Cr\$ 80.794.763,44 é a diferença entre Cr\$ 140.000.000,00 (despesas não comprovadas em 12/92) e Cr\$ 59.205.236,56 (prejuízo contábil apurado em 12/92 - fls. 27).

Os itens 3.1 e 3.2 do Termo de Verificação (item 2 do auto de infração) tratam de omissão de receitas caracterizadas pela não contabilização de despesas pagas. A não contabilização ou a contabilização a menor de pagamentos, aliada ao fato de não haver esclarecimentos da contribuinte sobre o fato, faz presumir que a diferença foi paga com recursos extra-contábeis, com a infração ao art. 179 do RIR/80. Entendimento semelhante foi manifestado pelo 1º Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 105-1.826/86:

PAGAMENTO NÃO CONTABILIZADO (EX. 83) - A não contabilização do pagamento de nota fiscal emitida por terceiro faz concluir que o pagamento de nota fiscal emitida por terceiro faz concluir que o pagamento foi efetuado com recursos à margem da contabilidade (não acolhido o argumento da autuada de que a nota fiscal não correspondia a um negócio efetivo, tendo sido apenas para levantamento de empréstimo bancário).

Pela análise acima das infrações listadas no Termo de Verificação Fiscal, que também motivaram a lavratura do auto de infração, a cassação da isenção, formalizada pelo Ato Declaratório nº 002/95, do Delegado da Receita



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Federal em Salvador, foi regular e procedente. Baseou-se em relatório fiscal que demonstrou falhas no estatuto que comprometem um princípio associativo estabelecido em lei, a ocorrência de omissão de receitas, defeitos na escrituração, e, principalmente, a aplicação dos recursos da entidade em desconformidade com seus objetivos sociais, não obedecendo aos requisitos previstos no art. 159, incisos I e II, do RIR/94. No mesmo sentido manifesta-se a jurisprudência administrativa:

**Cassação de isenção. Competência.*

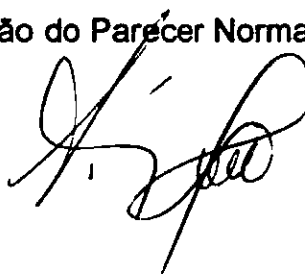
São competentes os Delegados da Receita Federal para reconhecer e cassar isenções do Imposto de Renda. A IN 71/80 não suprimiu tal competência, mas apenas simplificou e racionalizou o processo de reconhecimento de isenção. A falta de pressupostos ou obrigações legais inerentes à fruição do favor legal justifica a cassação da isenção, tendo plena eficácia o ato anulado pelo Acórdão recorrido." (CSRF, Ac. 10-0.200, de 26.11.1981).

As entidades, que deixam de satisfazer às condições constantes dos incisos I ou II do art. 159 do RIR/94, perdem de pleno direito a isenção (§ 1º do art. 159 do RIR/94, baseado no art. 30 da Lei nº 4.506/64). Vê-se que a lei fala na perda de pleno direito da isenção, cabendo aqui um esclarecimento sobre o termo. Segundo Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, Ed. Forense, 4ª edição, pág. 379) temos que:

PLENO JURE. Ou pleno direito, no sentido técnico do Direito, quer exprimir, especialmente, tudo o que ocorre juridicamente por determinação legal ou em virtude de princípio jurídico, independentemente da vontade da parte interessada...

A perda do benefício ocorre por força de lei, de pleno direito, sem que o fisco precise se manifestar. Todavia, a Administração deve emitir Ato Declaratório confirmando o fato.

Segue a mesma direção a orientação do Parecer Normativo CST nº 70/78:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

...a isenção será revogada de ofício sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora.

A isenção, à qual a contribuinte julgava ter direito, é subjetiva. Só se concretiza quando a pessoa jurídica reúne todos os requisitos estabelecidos em lei. Descumpridas as restrições legais, o benefício não se aplica ao sujeito passivo, como nos ensina Noé Winkler:

Justifica-se isenções - Chamadas subjetivas - às entidades que, pela sua natureza, não operam com fins econômicos, lucrativos, dedicando-se, em essência, a atividades que buscam o aperfeiçoamento do homem no campo moral, intelectual, cultural, científico, artístico e outros que envolvem interesses na sua valorização, estimulando potencialidades materiais e morais para o bem comum.

Trata-se de exoneração fiscal diferente da imunidade - que é constitucional, mas que tradicionalmente se verifica em todas as legislações, em função de sua complementaridade nos fins sociais e políticos que o Estado deve proteger.

A isenção, como se observa, está condicionada a fatos óbvios, que não permitem o desvirtuamento das finalidades, ou o exercício de atividades que evidenciem capacidade contributiva por distorções, que devem ser cumulativas." (comentários ao art. 159 - Imposto de Renda - Ed. - 1997)

Sem o amparo da isenção, tributam-se os lucros da Contribuinte. Não somente aqueles provenientes da constatação de infrações, mas também os apurados em sua contabilidade, listados no Termo de Verificação e no item 5 do auto de infração.

Consoante o art. 7º do Decreto nº 70.235/72, § 1º, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**


PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

atos anteriores. Com a perda de pleno direito da isenção, por descumprir as condições da Lei 4.506/64, art. 30, e em função da continuidade do procedimento fiscal, não recobra a contribuinte sua espontaneidade com a edição do ato de cassação do benefício fiscal. Isto posto, não há efeito prático na apresentação de nova declaração pela contribuinte, e o lançamento de ofício seguinte ao Ato Declaratório é regular e encontra fundamento no art. 889 do RIR/94.

A opção pelo lucro presumido que a contribuinte solicita não é possível no ano-calendário de 1991, pois, da análise do Livro Diário anexado às fls. 88/128 e do auto de infração em julgamento, verifica-se que suas receitas são exclusivamente provenientes da prestação de serviços. A opção pelo lucro presumido para empresas de atividades mistas só era possível quando as receitas da venda ou industrialização de produtos fossem preponderantes, entendendo-se por preponderantes quando representam mais de 50% (cinquenta por cento) da receita bruta total (§ 1º e 2º do art. 389 do RIR/80).

Também não é possível à contribuinte optar pelo lucro presumido quanto ao resultado relativo ao ano de 1992. Essa opção deveria ser efetuada no mês de janeiro de 1992 ou no início das atividades da pessoa jurídica, não se aplicando o Parecer Normativo CST 40/80 tendo em vista a inovação trazida pelo art. 40, § 2º, da Lei nº 8.383/91, regulado pelo art. 7º da Instrução Normativa SRF 21/92.

No caso de tributação pelo lucro real, no ano-calendário de 1992, a opção de consolidar resultados semestrais ao invés de mensais foi uma faculdade concedida pela Portaria MEFP nº 441/92, restrita às pessoas jurídicas que recolhessem por estimativa o Imposto de Renda, a contribuição Social e o Imposto na Fonte, e não se aplica à Contribuinte, pois não fez nenhum recolhimento desses tributos em 1992. A forma de apuração a ser aplicada é a mensal, conforme o art. 38, § 1º da Lei nº 8.383/91.

 20



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Verificando as demonstrações de resultado dos períodos-base de 1991 e 1992 (fls. 107 e 127), nota-se que a contribuinte não efetuou a correção monetária de balanço a que é obrigada em virtude da Lei nº 7.799/89 e Decreto nº 332/91, haja vista não existir referência a saldo credor ou devedor da Conta Correção Monetária. O resultado da Correção Monetária tem natureza contábil, e compõe um princípio estabelecido na Norma NBC - T1, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade e aprovada pela Resolução CFC nº 530/81, que abaixo se transcreve:

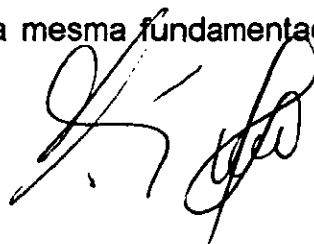
* 1.15 DA CORREÇÃO MONETÁRIA - A perda do poder aquisitivo da moeda deve ser reconhecida, em valores que integram as demonstrações contábeis."

Não se pode, contudo, acatar o pedido de correção monetária de ofício das demonstrações financeiras em relação ao período autuado, pois, partindo de valores históricos que não sofreram correção até 1991, fatalmente esse cálculo estaria distorcido e iria ferir outro princípio contábil, o da Uniformidade:

* 1.12 DA UNIFORMIDADE - Os critérios aplicados num período, nos registros contábeis e nos levantamentos deles decorrentes, devem ser mantidos nos períodos subseqüentes. Contudo, havendo mudanças de critérios, o seu efeito nas demonstrações contábeis deve ser divulgado."

Também dificulta a execução da Correção Monetária de ofício a inexistência, pelo que consta no processo, do Livro Razão Auxiliar em FAP/UFIR, fundamental a esse cálculo, e de escrituração obrigatória conforme o art. 15 do Decreto 332/91.

Quando da análise dos itens do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, acima efetuada nesta decisão, foram indicados os respectivos itens do auto de infração, valendo para estes a mesma fundamentação aplicada



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

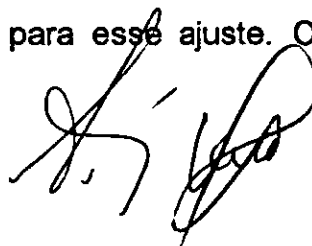
naqueles. Por conseguinte os itens 1, 2, 3 e 4 do auto de infração são procedentes e, da mesma forma, o item 5 é procedente devido à perda de pleno direito da isenção, devendo ser tributados os lucros da atividade da contribuinte.

Procedendo corretamente, a Autuante levantou os lucros com base na escrituração da contribuinte e adicionou os valores apurados nas infrações constatadas. No cálculo do Imposto devido foram compensados os prejuízos porventura computados em períodos anteriores, corrigidos monetariamente conforme a Lei nº 8.383/91, art. 38, § 8º. Todo esse procedimento foi detalhado no quadro de fls. 28/29 que integra o Termo de Verificação.

No que se refere o processo aos lançamentos reflexivos, a decisão proferida no litígio principal é aplicável aos tributos e contrições decorrentes, ante a relação de causa e efeito que vincula um aos outros.

O Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 06/96 estabeleceu o entendimento de que o disposto no art. 8º do Decreto-lei 2.065/83 foi revogado pelos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713/88, não se aplicando portanto o constante do Parecer Normativo COSIT nº 04/94. Assim, o lançamento do Imposto de Renda na Fonte, efetuado sobre as receitas omitidas e despesas não comprovadas (fls. 44/45), é insubsistente, pois baseou-se em dispositivo revogado.

A base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido (fls. 46/47), para o período-base de 1992, é dada pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88, consistindo no lucro líquido, apurado com a observância da legislação comercial, ajustado conforme o § 1º desse mesmo dispositivo. Se a contrapartida da provisão para Contribuição Social sobre o Lucro não foi contabilizada como despesa na apuração do lucro líquido, não pode o valor tributável do Imposto de Renda retido na Fonte ser ajustado pelo montante da Contribuição lançada de ofício, tendo em vista a falta de previsão em lei para esse ajuste. O Parecer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Normativo CST nº 96/78 também orienta que os valores a serem excluídos do lucro líquido são aqueles de natureza exclusivamente fiscal. Assim, se uma despesa de natureza contábil não foi lançada, não poderá ser excluída.

Contudo os lançamentos do Imposto Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido e da Contribuição Social sobre o Lucro, relativos aos períodos-base 03/92 e 07/92, devem ser revistos, pois não foi levada em conta a base de cálculo negativa no período anterior. Faz-se então a revisão dos lançamentos como se segue:

IMPOSTO RETIDO NA FONTE - LUCRO LÍQUIDO - ALÍQUOTA 8% - 1992							
MÊS	VALOR APURADO	IMPOSTO DE RENDA	BASE NEG. PER. ANT.	VALOR TRIBUTÁVEL	VALOR DEVIDO	VALOR UFIR	IMPOSTO EM UFIR
03	19.358.500,74	1.081.323,66	17.019.198,55	1.257.978,53	100.638,28	1.141.92,00	88,13
07	49.557.910,19	12.800.140,92	12.383.423,79	24.374.345,48	1.949.947,64	2.531.89,00	770,15

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - 1992						
MÊS	VALOR APURADO	BASE NEG. PER. ANT.	ALÍQUOTA.	VALOR DEVIDO	VALOR UFIR	CONTRIB. EM UFIR
03	19.358.500,74	17.019.198,55	10%	1.257.978,53	1.141.92,00	186,23
07	53.237.910,19	12.383.423,79	10%	24.374.345,48	2.531.89,00	1.466,91

Vale ressaltar que os lançamentos do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre o lucro líquido, e da Contribuição Social sobre o lucro são procedentes para os demais meses, e que não cabe, em relação ao imposto na fonte, o entendimento exposto no RE nº 194.830-2 do STF, publicado no Diário de justiça nº 52, de 15/03/96, Seção I, página 7223, pois a contribuinte não está constituída sob a forma de cotas de responsabilidade limitada nem é sociedade anônima.

É improcedente o lançamento da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, pois utilizou base de cálculo indevida. O enquadramento

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

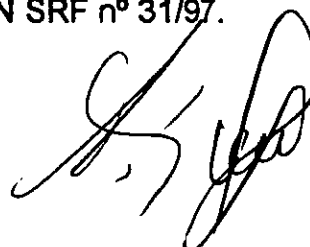
legal usado foi o art. 3º, alínea, "b", da Lei Complementar nº 770, que se aplica às empresas que realizam operações de venda de mercadorias. Também deve ser afastada a aplicação dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais em decisão do Supremo Tribunal Federal transitada em julgado, e pela Resolução do Senado Federal nº 49/95, em obediência ao art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97.

Como as receitas da Contribuinte derivam da prestação de serviços, sua contribuição para o PIS encontra-se definida no § 2º do art. 3º da Lei Complementar nº 770, ou seja, 5% sobre o Imposto de Renda devido, ou como se devido fosse. Equivalentes alíquotas e base de cálculo estão dispostas no Título 5, Capítulo 1, Seção 6, Itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82.

É procedente o lançamento da Contribuição ao FINSOCIAL efetuado sobre o valor das receitas omitidas em 1991, pois, conforme a Lei nº 8.147/90, que alterou o art. 28 da Lei nº 7.738/89, a alíquota da Contribuição passou a ser de 2,0% (dois por cento) como ressaltou o Acórdão nº 108-04.504/97 do 1º Conselho de Contribuintes:

FINSOCIAL FATURAMENTO - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS ALÍQUOTA - OMISSÃO DE RECEITA - DECORRÊNCIA - Confirmada a omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, é devida a contribuição ao Finsocial na alíquota de 2,0% (dois por cento), estipulada pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal manifestado no julgamento do RE 187.436-RS (D. J. U. de 01.08.97).

Como as receitas da contribuinte provêm unicamente da prestação de serviços, não se aplica o inciso III do art. 1º da IN SRF nº 31/97.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

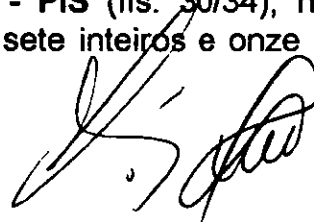
Também é procedente o lançamento da Contribuição para a Seguridade Social, efetuado sobre as receitas omitidas em 1992, à alíquota de 2,0% (dois por cento), conforme os arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70/91.

A multa de ofício aplicada sobre o valor dos tributos mantidos nesta decisão é cabível por força do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, observando-se a alteração prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme o ADN COSIT 01/97. Também devem ser acrescidos juros de mora, de acordo com a legislação disposta nos respectivos demonstrativos de cálculo.

Na análise do Ato Declaratório nº 002, de 16 de março de 1995, a Autoridade Julgadora de 1ª instância considerou-o procedente.

Ademais, aduziu as seguintes considerações:

“JULGO PROCEDENTES os lançamentos referentes ao **Imposto de Renda Pessoa Jurídica** (fls. 03/21), no valor de 56.122,23 UFIR (cinquenta e seis mil, cento e vinte e dois inteiros e vinte e três centésimos de Unidade Fiscal de Referência); e à **Contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL** (fls. 35/38), no valor de 342,53 UFIR (trezentos e quarenta e dois inteiros e cinquenta e três centésimos de Unidade Fiscal de Referência); e à **Contribuição para a Seguridade Social - COFINS** (fls. 39/42), no valor de 171,66 UFIR (cento e setenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos de Unidade Fiscal de Referência). **PROCEDENTES EM PARTE** os lançamentos referentes ao **Imposto de Renda Retido na Fonte** (fls. 43/51), no valor de 4.127,42 (quatro mil, cento e vinte e sete inteiros e quarenta e dois centésimos de Unidade Fiscal de Referência); e à **Contribuição Social sobre o Lucro** (fls. 52/59), no valor de 14.600,58 UFIR (quatorze mil e seiscentos inteiros e cinquenta e oito centésimos de Unidade Fiscal de Referência); e **IMPROCEDENTE** o lançamento referente à **Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS** (fls. 30/34), no valor de 167,11 UFIR (cento e sessenta e sete inteiros e onze centésimos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

de Unidade Fiscal de Referência); conforme o demonstrativo abaixo:

Tributo	Período	Valor lançado	Valor dispensado	Valor mantido
Imp. Renda Pessoa Jurídica	1991/92	56.122,23	0,00	56.122,23
PIS	1991/92	167,11	167,11	0,00
FINSOCIAL	1991	342,53	0,00	342,53
COFINS	1992	171,66	0,00	171,66
Imp. Renda Retido na Fonte	1991/92	22.436,16	18.308,74	4.127,42
Contrib. Social s/ o Lucro	1991/92	16.400,12	1.799,54	14.600,58

Ao valor mantido dos tributos deverão ser acrescidos multa de ofício do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, com a alteração prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e demais cominações legais devidas.”

Irresignada com a decisão proferida pelo órgão julgador singular, a contribuinte interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, sem o depósito de no mínimo 30% do valor da causa, referente a Medida Provisória nº 1621-30. Concedida liminar em mandado de segurança, em síntese, argúi o seguinte:

“Com a publicação da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ficou evidenciado que o procedimento de suspensão da isenção foi arbitrário e ilegal. O artigo 32 da lei em comento, de forma interpretativa, listou os passos da suspensão na hipótese de imunidade e estendeu para as situações de isenção.

Objetivamente requer a Recorrente a nulidade e arquivamento do auto de infração em vista da recusa da autoridade julgadora de utilizar os instrumentos legais disponíveis para exercer a obrigação legal de julgar com a lei, preferindo percorrer caminho diverso.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

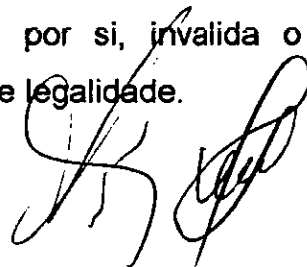
Como é cediço, o lucro real é a regra geral do imposto de renda a ser utilizada pelos contribuintes. Todavia, a sua utilização implica no atendimento de diversas normas legais. Dentre as exigências mínimas para se (ou ser) tributar (do) no lucro real é que para a determinação do lucro em cada período seja precedida de demonstrações financeiras:

- 1) balanço patrimonial
- 2) demonstração de resultado do período base;
- 3) demonstração de lucros e prejuízos acumulados.

Conforme determina o artigo 220 do regulamento do imposto de 1994. Tendo isto em vista, quer a Recorrente declarar que não elaborou essas demonstrações mensalmente (ano de 1992), que não possui nem possuía balancetes mensais capazes de derivar esses demonstrativos e que a Fiscal autuante também não os elaborou, ou se os fez não juntou ao processo, o que também invalida as autuações mensais no ano calendário de 1992.

Ao que parece a Auditora procedeu soma algébrica das despesas e receitas e chamou a diferença de "Lucro/Prejuízo", dando um tratamento como se o lucro fosse igual ao lucro real. Muito embora o regulamento do imposto de renda preveja outra coisa.

Em outras palavras, quando da apuração do imposto pelo lucro real é necessário (obrigatório) que o lucro contábil esteja influenciado pela variação do poder de compra da moeda. Então, deveria o lucro líquido estar ajustado pela correção monetária de balanço. O que se verifica no caso concreto é que nem o lucro líquido do ano calendário de 1991 e muito menos os lucros apurados mensalmente no ano calendário de 1992 sofreram qualquer ajuste a título de correção monetária. Fato esse que também, e por si, invalida o lucro real engendrado pela Auditora, vez que não revestido de legalidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

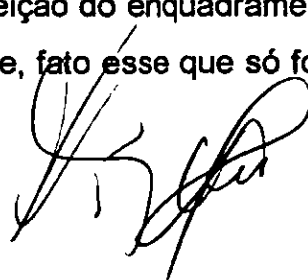
Em resumo: a tributação através de auto de infração não poderia ser pelo lucro real, como foi no caso presente, por que inexistente correção monetária de balanço e a decisão da autoridade monocrática é nula, de pleno direito, por não possuir lastro legal, e, pior, ser contrária a lei tributária.

Por absurdo, caso não seja suficiente as argumentações de invalidade da autuação/decisão, resta ainda a constatação óbvia de que as receitas diminuídas das despesas não são "lucros líquidos iguais aos lucros reais" apurados pela douda Fiscal, salta aos olhos que a entidade, por ser sem fins lucrativos, e seus registros eram limitados a registrar as receitas e despesas de forma apenas a assegurar sua exatidão, adotou, como as demais entidades, o regime de CAIXA. Quando o regime próprio para apuração do lucro real é o regime de COMPETÊNCIA. No caso, todas as receitas decorrentes de contribuições dos associados deveriam estar alocadas no mês em que o serviço foi prestado ou colocado a disposição de seus associados, em respeito ao princípio contábil (e fiscal) da paridade receita/despesa.

Aqui também é impossível manter-se uma tributação pelo lucro real quando é notório (a Auditora sabia) que o regime adotado é incompatível com o sistema de apuração de imposto.

O item 2º do auto de infração fala sobre "omissão de receita" surgida da falta de contabilização de despesas. Cotejando o fato descrito e o enquadramento legal empregado observa-se que não existe nexo entre o fato descrito e a suposta tipificação legal.

Todos os artigos mencionados no enquadramento são genéricos e imprecisos quanto ao fato descrito. Talvez a imperfeição do enquadramento tenha ocorrido pela falta de previsão legal para a hipótese, fato esse que só foi suprido



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

quando da aprovação do regulamento do imposto de 1994, no artigo 228, parágrafo único, letra "a".

"a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados."

Do descrito, conclui-se que até a publicação do regulamento de 1994 não existia tal tipificação. Como o fato ocorreu em data anterior (1991) descabe a autuação por falta de previsão legal. E que não se venha alegar que essa tributação pode ser feita por entendimento, pois, caso o entendimento fosse suficiente não existiria necessidade de inclusão no regulamento com posterior previsão no artigo 40 da Lei 9.430/96.

Não cabe a multa de ofício sobre os valores declarados e recepcionados como isentos. Mesmo que posteriormente a autoridade concedente tenha, por qualquer motivo, considerado como tributável. É a inteligência do Parecer Normativo CST nº 70/78. Diz a ementa:

"Os créditos tributários excluídos em virtude de reconhecimento indevido de isenção subjetiva devem ser "ex vi" do que dispõem os artigos 155 e 179 do CTN, cobrados acrescidos de juros de mora." Grifei.

Mais adiante, na parte final, diz:

" 4- Assim, se apurado que por ocasião do despacho que efetivou a isenção deixou-se de levar em conta fato que impediria o reconhecimento do favor, tal como, exemplificativamente, uma alteração na personalidade jurídica do contribuinte que o tivesse tirado do elenco de beneficiários, há de se proceder à cobrança do respectivo crédito tributário, levando-se em consideração as normas constantes dos incisos I e II do parágrafo único do artigo 155 do CTN, para efeitos de fixação do termo inicial da prescrição e da imposição de penalidades."

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Por seu turno o artigo 179 do CTN fala:

***Artigo 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.**

§ 2º - O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155." Grifei.

E o artigo 155 determina que:

***Artigo 155 - A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se crédito acrescido de juros de mora:**

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiros em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos." Grifei.

De todo exposto, resta a conclusão óbvia que sobre as receitas declaradas e apresentadas ao fisco não cabe aplicação de penalidade. Restando à autoridade a cobrança do principal dos juros moratórios, se for o caso.

Quanto aos autos de infração decorrentes, a sorte do principal deverá selar o destino do demais. Entretanto cabe reparo quanto aos seguintes:

Imposto de Renda na Fonte: Art. 35 da 7.713/88



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

A distribuição de lucros é uma forma de remuneração do capital. Então, a sociedade sem fins lucrativos, mesmo que venha a distribuir lucros ou resultados, não pode ser alcançada pela tributação na fonte na forma em que dispõe a Lei em epígrafe. Até porque não possui "CAPITAL". Quando a tributação anunciada é visceralmente vinculada a tributar a remuneração dos capitais de investimento.

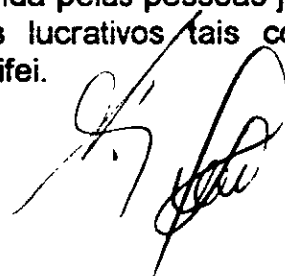
Ademais, os escolhidos pelo legislador para serem tributados na distribuição de resultados são aqueles descritos na Lei.

"Artigo 35 - O sócio quotista, o acionista ou o titular de empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base." Grifei.

A argumentação da autoridade julgadora que o exposto no RE nº 194.830-2, publicado no Diário da Justiça nº 52, de 15/03/96, não atinge a situação da Recorrente é verdadeira. Porém, deixou a mesma autoridade de verificar que as associações não estão e nunca estiveram elencadas na Lei 7.713/88, por não serem sociedade por cotas nem sociedade por ações e muito menos empresa individual. Donde se conclui que as associações estão fora do campo de incidência, mesmo que tenham distribuído lucros.

Também a Recorrente está fora do campo de incidência desta contribuição. O Ato Declaratório CST nº 17/90, de 30 de novembro de 1990, assim interpretou a legislação de regência:

"a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos" Grifei.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

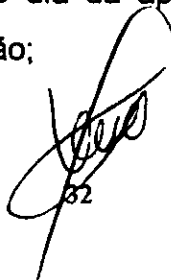
PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

O fato da Recorrente ter suspensa sua isenção do imposto de renda, independentemente do mérito, não perde a característica de associação sem fins lucrativos. Até em razão de que só estão submetidas a suspensão do imposto de renda as "associações sem fins lucrativos". Ou seja, o fato da Recorrente ter (por hipótese) não cumprido, em determinado período, alguns requisitos da isenção para o imposto de renda a que alude o artigo 159 do regulamento de 1994, não perde a entidade as características de sem fins lucrativos, inclusive por falta de previsão legal. Só Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, em seu parágrafo 3º, artigo 12, veio definir a hipótese de perda da qualificação de "sem fins lucrativos".

Donde conclui-se pela total improcedência da autuação, por falta de amparo legal".

Em seu pedido, a recorrente requer o cancelamento e o arquivamento do processo por não existir qualquer amparo legal para manutenção da cobrança. Caso o colegiado entenda de forma diversa, pede que seja providenciado o seguinte:

- 1- que o autuante apresente todas as demonstrações contábeis a que embasaram sua autuação pelo lucro real;
- 2- que seja elaborado os mapas de correção monetária do período e os lucros ajustados por essas diferenças,
- 3- que as receitas sejam ordenadas pelo regime de competência;
- 4- que as autuações em cada período de apuração tenha como termo inicial o dia da apuração da infração que ensejou a suspensão da isenção;



32



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

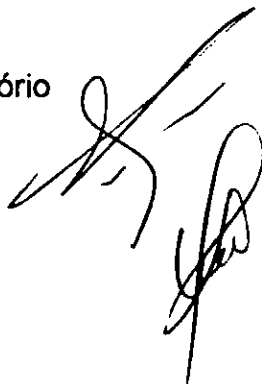
5- que as autuações no ano calendário de 1992, bases mensais, respeitem o termo inicial e utilize como termo final o último dia do mês da ocorrência de irregularidade;

6 - que o julgamento de primeira instância seja feito nos moldes do artigo 32 da Lei 9.430/96, que é auto aplicável por tratar-se de procedimento processual;

7- que seja revisto, por Contador ou Auditor perito, a forma de se apurar saldo credor de caixa;

8 - que seja reaberto todos os prazos, para cada fase, na forma prevista na Lei 9.430/96, objetivando que a Recorrente, em querendo, possa exercer a sua cidadania.

É o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the top, positioned to the right of the text 'É o Relatório'.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

VOTO VENCIDO

Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, Relator”

Recurso tempestivo, dele conheço.

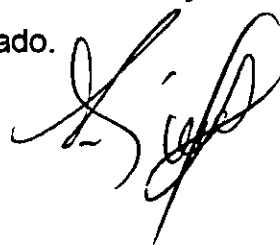
Entendo como garantido o amplo direito de defesa da contribuinte, visto que o Ato Declaratório, que cassou a sua isenção, foi objeto de defesa e regular julgamento pela autoridade anterior, o qual aceito e ratifico.

Quanto à defesa da autuada, vale esclarecer que tenho como recurso a sua peça de fls. 190/194, sendo o MEMORIAL de fls. 195/206 aceito apenas como elemento subsidiário, inclusive com a sujeição aos limites do processo administrativo fiscal.

Saneados os aspectos preliminares, passo ao exame do mérito, com a abordagem dos diversos itens do lançamento na sua devida ordem, para um melhor posicionamento, como segue:

1 - OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA

O procedimento adotado pela fiscalização é incipiente e não detecta a efetiva ocorrência do ilícito, sendo calcado em “presunção” de “presunção”, o qual é vedado pela legislação pertinente. Explico: “presumiu” um procedimento da autuada e “presumiu” também que o mesmo ensejou um saldo credor de caixa, o qual não restou apurado e/ou comprovado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Nestes termos, coerente como várias manifestações anteriores, entendo como não comprovado, pela fiscalização, sequer a ocorrência do pretendido saldo credor de caixa, elemento básico à possibilidade de aplicação da presunção constante do artigo 180 do RIR/80.

Incabível a exigência.

2 - OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS

Entendo como não comprovado o ilícito, a falta de contabilização de despesa, por si só, não é elemento que possa ensejar o entendimento da omissão de receitas.

Assim, considerando ainda que neste item a fiscalização não possui nenhum presunção legal que lhe seja favorável, caberia à mesma desenvolver um efetivo trabalho fiscal para a caracterização do ilícito, o que não ocorreu na hipótese.

Descabido o lançamento.

3- CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS

A recorrente não apresentou qualquer documento que pudesse atestar a validade e/ou necessidade dos dispêndios, pelo que não há como não acolher as razões de decidir da autoridade anterior.

Procedente a exigência.

4 - CUSTOS E DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

A recorrente não apresentou qualquer documento que pudesse atestar a validade e/ou necessidade dos dispêndios, pelo que não há como não acolher as razões de decidir da autoridade anterior.

Cabível o lançamento.

5 - LUCROS NÃO DECLARADOS

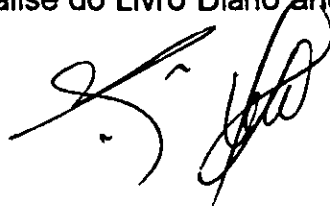
Este tópico é conseqüente da perda da isenção por parte da contribuinte.

Em face disto, válido o já decidido nestes autos, *verbis*:

"Sem o amparo da isenção, tributam-se os lucros da Contribuinte. Não somente aqueles provenientes da constatação de infrações, mas também os apurados em sua contabilidade, listados no Termo de Verificação e no item 5 do auto de infração.

"Consoante o art. 7º do Decreto nº 70.235/72, § 1º, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. Com a perda de pleno direito da isenção, por descumprir as condições da Lei 4.506/64, art. 30, e em função da continuidade do procedimento fiscal, não recobra a Contribuinte sua espontaneidade com a edição do ato de cassação do benefício fiscal. Isto posto, não há efeito prático na apresentação de nova declaração pela Contribuinte, e o lançamento de ofício seguinte ao Ato Declaratório é regular e encontra fundamento no art. 889 do RIR/94.

"A opção pelo lucro presumido que a Contribuinte solicita não é possível no ano calendário de 1991, pois, da análise do Livro Diário anexado às fls.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

88/128 e do auto de infração em julgamento, verifica-se que suas receitas são exclusivamente provenientes da prestação de serviços. A opção pelo lucro presumido para empresas de atividades mistas só era possível quando as receitas da venda ou industrialização de produtos fossem preponderantes, entendendo-se por preponderantes quando representam mais de 50% (cinquenta por cento) da receita bruta total (§ 1º e § 2º do art. 389 do RIR/80).

*Também não é possível à Contribuinte optar pelo lucro presumido quanto ao resultado relativo ao ano de 1992. Essa opção deveria ser efetuada no mês de janeiro de 1992 ou no início das atividades da pessoa jurídica, não se aplicando o Parecer Normativo CST 40/80 tendo em vista a inovação trazida pelo art. 40, § 2º, da Lei nº 8.383/91, regulado pelo art. 7º da Instrução Normativa SRF 21/92.

*No caso de tributação pelo lucro real, no ano-calendário de 1992, a opção de consolidar resultados semestrais ao invés de mensais foi uma faculdade concedida pela Portaria MEFP nº 441/92, restrita às pessoas jurídicas que recolhessem por estimativa o Imposto de Renda, a Contribuição Social e o Imposto na Fonte, e não se aplica à Contribuinte, pois não fez nenhum recolhimento desses tributos em 1992. A forma de apuração a ser aplicada é a mensal, conforme o art. 38, § 1º da Lei nº 8.383/91.

*Verificando as demonstrações de resultado dos períodos-base de 1991 e 1992 (fls. 107 e 127), nota-se que a Contribuinte não efetuou a correção monetária de balanço a que é obrigada em virtude da Lei nº 7.799/89 e do Decreto nº 332/91, haja vista não existir referência a saldo credor ou devedor da Conta de Correção Monetária. O Resultado da Correção Monetária tem natureza contábil, e compõe um princípio estabelecido na Norma NBC - T1, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade e aprovada pela Resolução CFC nº 530/81, que abaixo se transcreve:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

“ 1.15 DA CORREÇÃO MONETÁRIA - A perda do poder aquisitivo da moeda deve ser reconhecida, em valores que integram as demonstrações contábeis.”

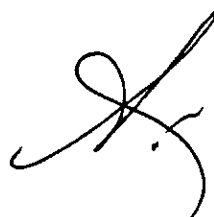
“Não se pode, contudo, acatar o pedido de correção monetária de ofício das demonstrações financeiras em relação ao período autuado, pois, partindo de valores históricos que não sofreram correção até 1991, fatalmente esse cálculo estaria distorcido e iria ferir outro princípio contábil, o da Uniformidade:

“ 1.12 DA UNIFORMIDADE - Os critérios aplicados num período, nos registros contábeis e nos levantamentos deles decorrentes, devem ser mantidos nos períodos subseqüentes. Contudo, havendo mudanças de critérios, o seu efeito nas demonstrações contábeis deve ser divulgado.”

“Também dificulta a execução da Correção Monetária de ofício a inexistência, pelo que consta no processo, do Livro Razão Auxiliar em FAP/UFIR, fundamental a esse cálculo, e de escrituração obrigatória conforme o art. 15 do Decreto 332/91.

“Quando da análise dos itens do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, acima efetuada nesta decisão, foram indicados os respectivos itens do auto de infração, valendo para estes a mesma fundamentação aplicada naqueles. Por conseguinte os itens 1, 2, 3 e 4 do auto de infração são procedentes e, da mesma forma, o item 5 é procedente devido à perda de pleno direito da isenção, devendo ser tributados os lucros da atividade da Contribuinte.

“Procedendo corretamente, a Autuante levantou os lucros com base na escrituração da Contribuinte e adicionou os valores apurados nas infrações constatadas.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Neste ponto discordo do julgado anterior, em face das posições deste voto.

Assim, excluo do levantamento dos lucros os valores inerentes aos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS - ILL/CSL/FINSOCIAL/COFINS

Nestes procedimentos deverá ser efetuada apenas a adequação ao decidido no processo matriz de IRPJ, no tocante a exclusão do valor dos itens 1 e 2 do A .I.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para afastar as exigências de omissão de receitas por saldo credor de caixa e pagamentos não contabilizados (itens 1 e 2 do A. I.), com o conseqüente reflexo no item 5 do lançamento - Apuração dos Lucros não Declarados - e nos procedimentos decorrentes de ILL, CSL, FINSOCIAL e COFINS.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 1999.

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

RECURSO Nº: 118.177
RECORRENTE: BLOCO CARNAVALESCO CHEIRO DE AMOR S/C

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALBERTO ZOUVI, Relator Designado.

Data venia, tenho posição divergente da exposta pelo ilustre Conselheiro Relator no tocante ao saldo credor de caixa, aos pagamentos não escriturados e, por conseqüência, aos lucros não declarados (itens 1, 2 e 5 do auto de infração).

SALDO CREDOR DE CAIXA

Acerca do saldo credor de caixa (item 1 do auto de infração), a recorrente argúi que a reconstituição do Caixa deve partir sempre do saldo inicial constante no balanço. A seguir, aponta o que considera incorreções na técnica de auditoria e contabilidade empregada pela fiscal atuante. Fá-lo referindo-se às fls. 6 do Termo de Verificação Fiscal e Constatação e aos meses de outubro e dezembro de 1991.

Observo que, no demonstrativo de reconstituição da conta Caixa ao longo do ano-calendário 1992 (fls. 27), elaborado pela fiscal atuante, consta como saldo inicial (de partida) em 31/12/91 o valor de Cr\$ 15.501.396,09. Ora, tal valor é idêntico àquele constante na conta Caixa do balanço patrimonial do exercício encerrado em 31/12/91 (fls. 105). Conclui-se, então, que a agente fiscal utilizou como saldo de partida o valor do balanço, na exata forma pretendida pela recorrente. Não há, pois, reparos a fazer no saldo inicial adotado pela Fiscalização.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

As incorreções apontadas pela recorrente na técnica de auditoria e contabilidade empregadas pela fiscal atuante são ininteligíveis. Isso porque a recorrente refere-se às fls. 6 do Termo de Verificação Fiscal e Constatação e aos meses de outubro e dezembro de 1991. As fls. 6 do Termo estão às fls. 27 dos autos. Nessa folha constam o demonstrativo dos reconstituição do caixa, aludido no parágrafo anterior, e o demonstrativo dos lucros não declarados. Ambos referem-se ao ano-calendário 1992 e deles não constam os valores registrados pela recorrente às fls. 200 (pé) e 201 (topo). Logo, não é possível acompanhar nos autos a argumentação da defendente.

Ainda no tocante ao saldo credor de caixa, diz o i. Conselheiro Relator, Dr. Afonso Celso Mattos Lourenço, que "O procedimento adotado pela fiscalização é incipiente e não detecta a efetiva ocorrência do ilícito, sendo calcado em 'presunção' de 'presunção', o qual é vedado pela legislação pertinente".

A primeira presunção aludida certamente é a insita no art. 180 do RIR/80, que presume a omissão de receitas a partir do saldo credor de caixa. A segunda presunção, no dizer do i. Conselheiro Relator, é a que faz configurar o saldo credor de caixa. Entende ele, conforme ementa do Acórdão CSRF/01-01.568, de 12/08/93, da qual também foi relator, que "a simples suspeita de que cheques emitidos pela empresa para pagamentos de seus compromissos tenham servido a outros objetivos, em verdade é um indício que recomenda um aprofundamento da ação fiscal". Assim, entende o i. Conselheiro Relator que a segunda presunção deriva de um indício, o qual, a seu ver, autorizaria não mais do que um aprofundamento da ação fiscal.

Pretendo mostrar a seguir que, na espécie dos autos, a fiscalização efetuou o aprofundamento da ação fiscal, e que não se valeu de presunção, pois, tendo a sociedade escriturado os cheques, a contabilidade faz prova a favor do Fisco. A2



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

A Fiscalização suspeitou da existência do saldo credor de caixa ao verificar que cheques compensados, relacionados às fls. 62, foram contabilizados a débito de Caixa e a crédito de Bancos sem identificação do real fato econômico.

Visando esclarecer a ocorrência, a agente fiscal solicitou (fls. 62/63) à sociedade que comprovasse os pagamentos correspondentes. Seria possível que a sociedade houvesse pago uma ou mais obrigações a um credor emitindo em benefício deste um cheque, afinal depositado em sua (da sociedade) conta corrente e compensado, isto é, seus fundos transferidos à conta corrente do credor.

A Fiscalização recebeu como resposta (fls. 64/65) que o cheque de valor Cr\$ 31.350.000,00 fora utilizado como "Reforço de Caixa – pagtº de diversas despesas". E foi só. Quais seriam essas despesas, a ora recorrente não informou. A respeito do cheque de valor Cr\$ 100.000.000,00, sequer lhe fez menção.

Caberia à ora recorrente informar sobre a utilização do cheque de valor Cr\$ 100.000.000,00, e provar que os pagamentos efetuados com o cheque de valor Cr\$ 31.350.000,00 foram também contabilizados a crédito da conta Caixa, pois, no presente caso, a contabilidade faz prova a favor do Fisco. Para ambos os cheques, a prova se faria mediante a apresentação dos comprovantes coincidentes em datas e valores.

Em suma, o que interessa ao Fisco é a prova de que os pagamentos efetuados pela ora recorrente foram realizados com recursos devidamente escriturados, ainda que através de ficção contábil, como ocorre quando o movimento de compensação de cheques passa pelo Caixa, sem sua

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

efetiva entrada. Essa forma de escrituração é aceita pela Fiscalização, desde que o pagamento seja lançado a crédito da conta Caixa.

É essa preocupação no exame da escrituração do contribuinte que denota o aprofundamento da fiscalização, encetado, no caso em apreço, pela intimação de fls. 62/63. Tal procedimento não configura presunção, porque calcado na escrituração feita pela própria sociedade, responsável pelos lançamentos que registra em sua contabilidade. À contribuinte é que incumbe o ônus da prova do que registra em sua contabilidade. A Fiscalização, no presente caso, não precisou fazer uso de presunção fundada em indícios para inverter o ônus da prova. Este, como visto, de antemão, cabia à defendente.

Como, até o presente, a sociedade não logrou comprovar a realização dos pagamentos com os recursos escriturados, nada apresentando para exame documental, resta-me apenas negar provimento ao recurso no tocante ao saldo credor de caixa (item 1 do auto de infração).

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS

Acerca da falta de escrituração de pagamentos (item 2 do auto de infração), a recorrente argúi que não existe nexó entre o fato descrito e a suposta tipificação legal. Diz que todos os artigos mencionados no enquadramento legal do auto de infração são genéricos e imprecisos quanto ao fato descrito. Sugere que a imperfeição da capitulação tenha ocorrido por falta de previsão legal para a hipótese, fato esse somente suprido quando da aprovação do RIR/94, art. 228, parágrafo único, alínea "a". Como a suposta infração ocorreu em data anterior (1991), afirma o descabimento da autuação por falta de previsão legal. De antemão, refuta a tese de que tal tributação possa ser feita por entendimento, pois, caso o entendimento fosse suficiente, não existiria necessidade de inclusão no RIR/94 e posterior previsão no art. 40 da Lei nº 9.430/96. RZ



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

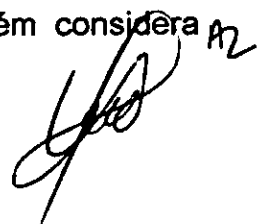
Na mesma linha de pensamento, o i. Conselheiro Relator acrescenta que, neste item, a Fiscalização não possui nenhuma presunção legal que lhe seja favorável. Deveria a agente fiscal desenvolver um efetivo trabalho fiscal para a caracterização do ilícito, o que não ocorreu na hipótese, concluiu.

Neste item, estão provados os seguintes fatos: a) a sociedade efetuou pagamentos relativos a aluguel, promoção e propaganda; b) a sociedade não os registrou ou então os registrou a menor em sua contabilidade; c) com essa omissão, a sociedade subtraiu, igualmente, ao registro, a saída do numerário correspondente ao pagamento. Tais fatos foram considerados como indícios, que autorizam a presunção de que os pagamentos foram feitos com receitas auferidas na atividade da sociedade, mas que deixaram de ser integradas à contabilidade, configurando-se aí a omissão de receitas, com infração ao art. 179 do RIR/80. Mas como o art. 179 não formula presunção legal, trata-se de presunção simples ou "hominis", que admite prova em contrário.

Sobre as presunções simples, assim preleciona Leonardo Sperb de Paola (*Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 72-73):

“As presunções simples podem ser caracterizadas como as ilações tiradas do relacionamento entre um fato conhecido, que, em si, é irrelevante na lide, e um fato desconhecido, cuja existência, pelo contrário, é relevante para o deslinde do processo. São o resultado de um raciocínio que tem como ponto de partida aquilo que é colhido na experiência. A presunção não é, assim, um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. [...] O indício é o meio de prova propriamente dito, ou, em outras palavras, a prova em sentido objetivo. [...]”

Vê-se que a presunção simples é o resultado do procedimento lógico fundado no indício, e que o indício é o meio de prova propriamente dito. Tal formulação é coerente com o direito positivo brasileiro, que também considera



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**


PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

indício como meio de prova, a teor do art. 230 do Código de Processo Penal, que define: "Indício é a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias". No direito tributário, estas "outra ou outras circunstâncias" referidas no art. 239 do CPP, assim como aquele "fato desconhecido cuja existência é relevante para o deslinde do processo" anotado por Leonardo Sperb de Paola, assumem as vestes do fato jurídico tributário, o fato gerador da obrigação principal de que trata o art. 114 do CTN.

Conclui-se, assim, que as presunções simples são ilações que visam a configurar a existência do fato gerador. Não podem ser consideradas regras de direito material, porque dispõem sobre a prova do fato jurídico tributário. Sendo direito adjetivo, não estão submetidas ao princípio da legalidade. Conforme afirma Hugo de Brito Machado (*In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Presunções no direito tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 267*), refutando a exigência de lei para a criação de presunções, "o Direito Tributário não é dotado de peculiaridades capazes de impor restrições ao emprego deste ou daquele meio de prova." Com o que concorda Alberto Xavier, segundo o qual o administrador não está preso, ao formar sua convicção, a regras legais de prova, "antes os meios probatórios têm, em princípio, o valor que lhes resulte de sua idoneidade como elementos da referida convicção". (*apud Paola, op. cit., p. 227*).

Leonardo Sperb de Paola (*op. cit., p. 165-166*) explica porque a utilização de presunção em direito tributário não carece de lei formal:

"Poder-se-ia objetar que a utilização de presunções não especificadas em lei, em Direito Tributário, é ofensiva ao princípio da legalidade, por permitir a discricionariedade administrativa. O que se impõe ao administrador é a busca dos fatos que correspondem ao descrito na norma tributária. Quanto a isso, ele não pode inovar. Esses fatos nem sempre se mostram à luz do dia, dado, muitas vezes, o interesse do contribuinte em ocultá-lo. Daí poder o administrador valer-se de outros fatos, indiciários, que a eles conduzem. Para isso, não precisa de específica autorização, pois não está desconsiderando



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

a norma tributária, não está inovando no ordenamento, mas, tão-somente, tentando caracterizar a premissa menor do silogismo jurídico. Busca subsídios à aplicação da norma, função materialmente idêntica à de qualquer magistrado.

[...] a reserva absoluta de lei formal somente encobre parte do Direito Tributário, aquela relacionada com os pressupostos de incidência do tributo e com a caracterização do próprio tributo. Essa afirmação está escudada no próprio Código Tributário Nacional, que, em seu art. 97, prevê os casos em que a lei, no sentido formal, é indispensável. Em sede jurisprudencial, isso vem sendo afirmado de forma bastante clara. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já firmou posição no sentido de que a definição da data do pagamento do tributo não se encontra na esfera da reserva absoluta da lei formal. Nesse sentido, o RE 172.394-7-SP, Pleno, Relator para o Acórdão Min. Ilmar Galvão. A fiscalização, assim, não está sujeita a um regime tão estrito de legalidade-tipicidade." (grifo da transcrição)

Vê-se, portanto, que a utilização de presunção simples não fere o princípio da legalidade, pois que, com a presunção simples, busca-se demonstrar a existência do fato jurídico tributário e dos componentes da obrigação tributária, e, não, modificar a hipótese legal de incidência ou alterar seus efeitos.

A utilização de presunção simples em direito tributário foi objeto do voto condutor do Acórdão CSRF/01-0.220 (CSRF, Imposto de Renda, Jurisprudência 1.2-14, Ed. Resenha Tributária, mai./1983, p. 3892), da lavra do i. Conselheiro Amador Outerelo Fernández. No aresto, são alinhadas razões no sentido de ser possível caracterizar a ocorrência do fato gerador com base em presunção simples. Como exemplo, cita que o Conselho de Contribuintes, desde, pelo menos, o ano de 1946, tinha jurisprudência que autorizava a apuração de omissão de receitas através do saldo credor de caixa e passivo fictício ou passivo inexistente. Tal jurisprudência foi posteriormente consagrada no Direito positivo brasileiro no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, que é a base legal do art. 180 do RIR/80. Com a palavra o i. Conselheiro (*op. cit.*, pp. 3892, 3893 e 3907):

"No caso da omissão de receita detectada através do 'Saldo Credor de Caixa' e 'Passivo Fictício, ou Passivo Inexistente', a tributação se fazia por presunção simples.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

Qualquer que seja a definição [de presunção] adotada, o certo é que ela é meio de prova, expressamente admitida pelo artigo 136, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), e igualmente reconhecida pelo artigo 332, do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/73), bem como, implicitamente, pelo artigo nº 29, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, ilidível contudo por prova em contrário, em face de sua própria natureza.

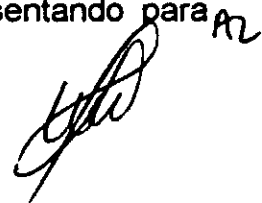
.....
Desta maneira, o novo dispositivo legal erigiu em presunção legal relativa uma presunção comum, tornou clara e explícita uma situação que já era aceita mediante a interpretação de dispositivos legais dispersos e especificou e tornou evidente a autorização de lançamento por presunção." (grifo do original)

No mesmo diapasão, Luiz Henrique Barros de Arruda (*Processo Administrativo Fiscal – Manual*, ed. Resenha Tributária, 1993, p. 34) admite "a possibilidade de o Fisco recorrer, como meio de prova de determinado fato, ou da prática de um ato jurídico, às **presunções comuns**, como exemplifica o acórdão 103-12518, de 28/04/92" (grifo do original).

Tal qual ocorreu com o saldo credor de caixa e o passivo fictício, a presunção simples formulada pela Fiscalização nos presentes autos, segundo a qual a falta de contabilização ou a contabilização a menor de pagamentos faz presumir que a diferença foi paga com recursos extracontábeis, foi consagrada no direito positivo brasileiro no art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96.

Dado que os indícios coletados pela Fiscalização são sólidos (recibos de pagamento por prestação de serviços de promoção e propaganda não contabilizados) e a ilação tirada é lógica (pagamento com recursos extracontábeis, configurando omissão de receita), restava à contribuinte demonstrar que os pagamentos foram feitos com receitas auferidas no curso normal dos negócios e devidamente registradas. Não o fez na peça impugnatória nem na recursal. Limitou-se a contestar o lançamento com base em prova indiciária.

Como, até o presente, a sociedade não logrou comprovar a realização dos pagamentos com receitas escrituradas, nada apresentando para



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. 10580.002907/95-27
ACÓRDÃO Nº. 105-12.815

exame documental, resta-me negar provimento ao recurso no tocante à falta de escrituração de pagamentos (item 2 do auto de infração).

LUCROS NÃO DECLARADOS

Este tópico é conseqüente da perda de isenção por parte da contribuinte.

Adoto as razões da decisão singular transcritas pelo i. Conselheiro Relator originário em seu voto. O procedimento fiscal foi correto. A agente fiscal levantou os lucros com base na escrituração da defendente e adicionou os valores apurados nas infrações.

Não havendo reparos a fazer no lançamento, nego provimento ao recurso nesse tópico (item 5 do auto de infração).

CONCLUSÃO

Adotando as razões expendidas pelo i. Relator originário quando aos demais itens do auto de infração (3 – custos ou despesas não comprovados; 4 – custos e despesas não necessárias), voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Brasília (DF), 12 de maio de 1999.

Alberto Zouvi
ALBERTO ZOUVI

RELATOR DESIGNADO