MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

RMF-8

Processo nº	:	10630.000621/2001-10
Recurso nº	:	130.215
Matéria	:	IRPJ – Ex(s): 1997 e 1998
Recorrente	:	COMERCIAL COSTA FILHOS LTDA.
Recorrida	:	DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de	:	04 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão nº	:	107-07.455

IRPJ E DECORRENTES - SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Os suprimentos de numerários, ainda que feitos pelos sócios via depósitos ou transferências bancárias, que não restarem comprovados em sua origem, autorizam a presunção de omissão no registro de receitas. Não prova a origem a demonstração de capacidade financeira dos supridores.

IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA - Na recomposição da conta caixa, para mensuração do saldo credor, pressuposto para a presunção de omissão de receitas, devem ser levados em conta todos os atos que tenham estreita ligação com os eventos impugnados, em consonância com o princípio da unicidade da prova.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Por se tratar de presunção de auferimento de ganho, a prova de que o bem alienado a pessoa ligada tinha valor de mercado notoriamente superior ao preço praticado tem que restar, objetivamente, robusta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL COSTA FILHOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEYCIR DE ALMEIDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e GUSTAVO CALDAS GUMARÃES DE CAMPOS (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL)..

Processo nº : 10630.000621/2001-10
Acórdão nº : 107-07.455

Recurso nº : 130.215
Recorrente : COMERCIAL COSTA FILHOS LTDA.

RELATÓRIO

COMERCIAL COSTA FILHOS LTDA, recorre a este Conselho da Decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ Juiz de Fora - MG que manteve integralmente as exigências de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, reunidas nos Autos de Infração de fls. 04 a 55.

Ao encerrar o procedimento fiscal com o lançamento, o fisco acusou a empresa de ter incorrido nas seguintes infrações:

1) Omissão de receitas, caracterizada por:

a) saldo credor de caixa (suprimentos não comprovados e omissão de pagamentos de compras) - A fiscalização laborou na recomposição da conta caixa, no período de 01.01.96 a 31.12.97, ajustando os saldos contábeis pela retirada dos suprimentos de numerários, cuja efetiva entrega e origem não foram comprovadas, bem assim pela baixa na referida conta de pagamento de compras não contabilizadas; e

b) suprimento de numerário cuja origem não foi comprovada - Relatou o fisco que, apesar de comprovada a efetiva entrega dos numerários por depósitos bancários, a origem dos recursos utilizados não foram comprovados.

2) Distribuição disfarçada de lucros, pela alienação de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado a pessoa ligada - Venda de uma aeronave por valor notoriamente inferior ao de mercado para empresa da qual participam sócios da fiscalizada;

3) Compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL;

4) Exclusões indevidas no lucro líquido; e

5) Falta de recolhimento de imposto sobre o lucro inflacionário acumulado até 31/12/95.

A decisão recorrida está assim ementada:

LANÇAMENTO. NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO. Incabível a alegação de quebra de sigilo bancário quando os extratos utilizados pelo fisco lhe foram apresentados espontaneamente, presumindo-se, portanto, que foram legitimamente obtidos; mormente quando utilizados em favor do contribuinte, como prova da efetiva entrega de suprimentos de numerários feitos pelos sócios.

LANÇAMENTO. NULIDADE. Não há que se falar em nulidade, do Auto de Infração, quando este foi lavrado com observância do disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

PERÍCIA, DILIGÊNCIA. PEDIDO. O órgão julgador de primeira instância indeferirá o pleito de realização de diligências ou perícias, quando considerá-las prescindíveis ou impraticáveis.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

LUCRO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA. A alienação de bem do ativo permanente, por valor notoriamente inferior ao de mercado, a sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse, caracteriza distribuição disfarçada de lucro, sendo a diferença apurada sujeita à tributação.

DECORRÊNCIA- INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ,

aplica-se aos litígios decorrentes, no caso Cofins, PIS e CSLL, quanto à mesma matéria fática.

Cientificada da Decisão em 30.11.2001, AR de fls. 1.307, a autuada protocolou o recurso em 28.12.2001, fls. 1.311 a 1.385. Despacho de fls. 1.402 confirma o arrolamento de bens, necessário ao prosseguimento do recurso.

Da peça recursal, extraem-se os argumentos que, em síntese, passo a relatar:

PRELIMINARES

Nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de ampla defesa e contraditório

Reclama que a decisão de primeiro grau indeferiu seu pedido de prova pericial e documental, o que o impediu de produzir a comprovação cabal da origem dos recursos disponibilizados pelos sócios, a título de suprimento de caixa, para desfazer a presunção de omissão de receitas.

Transcreve farta doutrina e jurisprudência em apoio à sua tese.

Pede a nulidade da Decisão recorrida, nos termos do Art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Da mesma forma, sustenta a nulidade da decisão também pela negativa de apreciação das provas carreadas aos autos, em especial do demonstrativo de recomposição da conta corrente dos sócios juntado à impugnação.

Nulidade do Auto de Infração por "quebra do sigilo bancário"

Neste ponto a recorrente repete seu argumento impugnativo de nulidade do lançamento por entender irregular e inadequada a "quebra" do seu "sigilo bancário", ao arrepio do disposto nos arts. 6º e 8º, da Lei Complementar nº 105/2001 c/c. arts. 1º e 3º do Decreto nº 3.724/01, que teria se dado no momento em que a fiscalização solicitou a comprovação dos suprimentos de caixa efetuados pelos sócios e analisou os extratos bancários da conta corrente nº 00.000.001.6, mantida junto à agência 2.277 da CEF.

Transcreve farta doutrina e jurisprudência em apoio à sua tese.

MÉRITO

Suprimento de numerários e saldo credor de caixa

A recorrente argumenta que a fiscalização desconsiderou os ingressos de recursos supridos pelos sócios em moeda corrente, mas não considerou as eventuais saídas procedidas pela recorrente, também em moeda corrente, em favor dos mesmos sócios o que alteraria o levantamento de caixa efetuado pelo fisco, com conseqüente aumento do volume de disponibilidade em conta caixa. Isso bastaria, segundo ela, para inquinar de nulidade ou reforma o Auto de Infração.

Aduz que a análise do conjunto probatório e das informações constantes do livro Razão e do livro Caixa bastaria para os efeitos de evidenciar que os seus sócios Otácilio e Breno eram devedores da sociedade em 01.01.96 de R$ 125.000,00 e de R$ 100.311,03, respectivamente, valores que, acrescidos ou cotejados com os valores constantes das Declarações de Rendas dos mesmos e com os créditos em contas corrente e cheque especial bancário atribuem capacidade financeira para os suprimentos.

Reclama que a recomposição da conta Caixa ignorada pela autoridade tributária evidencia de forma cabal e definitiva que a relação de entradas e saídas de recursos nas contas correntes de cada sócio se dava de forma praticamente diária, sendo que a cada entrada ou suprimento de caixa procedido por cada sócio era correspondida, no próprio mês, de subsequente saída em valor praticamente idêntico aos dos suprimentos anteriores e vice-versa.

Reafirma que comprova a origem dos recursos dos sócios:

a) a prévia existência de mútuo da própria sociedade para com os sócios em vultosas quantias;

b) disponibilidades financeiras constantes das Declarações do Imposto de Renda; e

c) a utilização de eventual limite de cheque especial por parte dos sócio.

Pede que seja reconhecida a paradoxidade dos lançamentos tributários, determinando sejam excluídos da recomposição da sua conta caixa os lançamentos correspondentes às saídas de recursos em favor dos sócios, uniformizando-se o tratamento conferido ao procedimento.

Volta a atacar a decisão recorrida que, a seu ver, não apreciou o conjunto probatório, praticando ato arbitrário, porque não fundamentado.

Continua seu recurso atacando agora a utilização da presunção para efetivação do lançamento. Discorre longamente, baseado em doutrina e jurisprudência sobre a utilização de critérios indiciários e presuntivos no direito tributário, aplicável à tributação dos suprimentos de caixa.

Distribuição disfarçada de lucros

Neste ponto, basicamente, a recorrente se insurge contra os critérios utilizados pelo fisco para determinação do valor de mercado da aeronave vendida (pesquisa em site da Internet), sem verificação do estado do bem, aduzindo que a aeronave fora comprada antes por valor inferior ao da venda, apurando-se, inclusive, ganho de capital tributável. Outro ponto combatido é o fato de os sócios supostamente beneficiários terem participação minoritária na compradora da aeronave.

No tocante às exigências relativas à compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, às exclusões indevidas no lucro líquido; e a falta de recolhimento de imposto sobre o lucro inflacionário acumulado até 31/12/95, a recorrente não se insurge, especificamente.

Lançamentos decorrentes

Em relação aos lançamentos da CSLL, do PIS e da COFINS, pede o princípio da decorrência.

Diligência

Em sessão de 17 de setembro de 2002, pela Resolução nº 107-0.420 o julgamento foi convertido em diligência, pois a Câmara acatou o voto do Relator que se transcreve:

> *"Em relação à tributação dos suprimentos não comprovados e ou cuja origem dos recursos não se comprovou, a fiscalização adotou procedimentos distintos, a saber:*
>
> *Quanto ao suprimentos feitos diretamente na conta caixa, em moeda corrente, sem comprovação da origem e efetiva entrega, preferiu o fisco excluí-los na recomposição da conta caixa, revelando saldo credor nesta conta, ao invés de adotar a presunção legal prevista no art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.*
>
> *Da mesma forma procedeu o fisco em relação às omissões de pagamentos de compras. O art. 281, II do mesmo Regulamento, autoriza a tributação por presunção dos pagamentos omitidos.*
>
> *Tivesse adotado as formas de tributação por presunção legal, previstas nos dispositivos regulamentares (fato indiciário), estaria tributando recursos mantidos à margem da escrituração (fato presumido), validando assim os suprimentos de caixa e sua conseqüente consideração no saldo da conta caixa. Não teria também trazido para o caixa pagamentos que, presumem-se, foram feitos com recursos marginais, no caso das compras omitidas.*
>
> *Tendo o fisco adotado procedimento diverso do usual, mas nem por isso ilegal, posto que deveria produzir o mesmo resultado ou resultado mais favorável ao contribuinte, chamou para si o ônus da correta recomposição do caixa.*
>
> *Assim, todos os lançamentos feitos na conta caixa, que tenham relação com os suprimentos desconsiderados, deveriam ser levados em conta.*
>
> *Ora, se considerou inexistente o fato registrado como entrada de caixa (suprimento), é razoável a alegação da empresa de que deveria também considerar inexistente as saídas de caixa em pagamento dos suprimentos.*
>
> *Juntamente com a impugnação a empresa trouxe os demonstrativos de fls. 1.092 a 1.103. O julgador de primeiro grau entendeu que tais elementos foram analisados pelo fisco, mas essa análise não consta dos autos.*
>
> *Por isso, voto por se converter o julgamento em diligência para que a fiscalização analise os demonstrativos juntados pela empresa, elaborando relatório de suas conclusões, dando ciência do mesmo à recorrente para que esta, querendo, se*

manifeste no prazo de 30 (trinta) dias, retornando os autos para julgamento."

Dando cumprimento à diligência, o auditor produziu o relatório de fls. 1.416 a 1.417 registrando, em síntese:

"O fato de a fiscalização ter excluído, na recomposição da conta caixa da recorrente os suprimentos não suficientemente comprovados quanto à origem e efetiva entrega, não impõe, necessariamente, de forma automática, a desconsideração das saídas de caixa em pagamento desses suprimentos. Isso porque as saídas podem efetivamente ter ocorrido e as entradas, no caso dos suprimentos, ao contrário, como de resto ficou demonstrado neste caso, não. "

No conjunto de registros da conta caixa, a fiscalização buscou investigar especificamente a realização dos suprimentos contabilizados. E, nesse particular, restou clara a não comprovação da efetiva entrega dos mesmos. Quanto aos demais lançamentos, e ai também incluídos os registros a crédito da conta caixa, tidos como pagamento de suprimentos a fiscalização parte do princípio de que são verdadeiros."

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele tomo conhecimento.

Rejeito a preliminar de quebra de sigilo bancário. Não há que se invocar essa proteção constitucional quando os extratos bancários manuseados pelo fisco são comprovantes da sua escrituração contábil e fiscal, ainda mais quando fornecidos pelo próprio contribuinte, em atendimento à intimação fiscal.

Inicio por analisar a infração relativa ao saldo credor de caixa, que levou à presunção legal de omissão de receitas.

Quando se utiliza desta ferramenta legal a fiscalização está dispensada de fazer a prova da omissão de receitas, fato B, pois é a Lei que presume sua ocorrência, mas jamais está dispensado de provar, por inteiro, a ocorrência do fato A que é o fato indiciário, pressuposto necessário e suficiente.

Assim, a ocorrência de saldo credor de caixa, principalmente o seu valor que será tomado como elemento quantitativo da incidência tributária, deve restar inconteste; em outras palavras, certo e líquido.

Não se pode admitir a utilização de presunção na formação da prova do fato índice.

No presente caso, como dito no Voto em que o presente recurso foi convertido em diligência, a fiscalização tinha dois fatos já provados:

a) a contabilização de "suprimentos" em espécie, sem que a fiscalizada comprovasse a origem e a efetiva entrega dos recursos; e

b) a existência de pagamentos não contabilizados.

No primeiro fato, a legislação permitia ao fisco lançar mão da presunção legal prevista no art. 229 do RIR/94. No segundo fato, a partir do ano-calendário de 1997, poderia ter utilizado a presunção legal prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96, já que o parágrafo único do art. 228 do RIR/94, não tinha base legal que permitisse sua utilização no ano-calendário de 1996.

Mas o auditor preferiu outro caminho, o de recompor a conta caixa da fiscalizada, nos anos-calendário de 1996 e 1997, pela retirada dos suprimentos tidos como feitos em dinheiro e pelo lançamento nesta conta dos pagamentos não contabilizados, provocando assim os saldos credores que tributou.

Não é porque se trata de uma presunção legal que o fiscal deve abandonar a experiência do mundo fático que fundamentou a inserção da presunção legal na norma hipotética.

Ocorre que, como se pode notar da relação de fls. 76 a 82, alguns pagamentos não escriturados foram feitos com cheques e não está claro nos autos se a fiscalizada adotava a técnica de fazer passar pela conta caixa sua movimentação bancária.

Outro fato que concorre para a falta de certeza na técnica utilizada pelo fisco na recomposição do caixa, tendo motivado a conversão do julgamento em diligência, é a alegação da autuada, desde a impugnação, de que os suprimentos de caixa eram seguidos de créditos na mesma conta pela devolução dos suprimentos.

Se o fisco considera os suprimentos fictícios (a efetiva entrega não foi comprovada) não tem sentido considerar válidas as saídas de caixa, intimamente ligadas aos suprimentos desconsiderados.

A prova no processo administrativo fiscal está adstrita ao principio da unicidade. Não se pode aproveitar "metade" da prova em desfavor do contribuinte, quando a outra "metade" lhe é favorável. Esse procedimento fere ainda o princípio da boa-fé a que se refere a Lei nº 9.784/99.

E mais, o que se está tributando via saldo credor de caixa é uma anterior omissão de receitas, cujos recursos provavelmente foram drenados para o caixa 2 que socorreu o caixa oficial, não para cobrir o pagamento do próprio suprimento, mas para cobrir outras saídas verdadeiras do caixa, estas sim, não fossem os suprimentos, provocariam o "estouro do caixa".

A conversão do recurso em diligência foi uma tentativa de eliminar a dúvida que pairava à vista das impropriedades expostas. Mas o fisco se recusou a analisar os argumentos da recorrente.

Por isso, neste ponto, a exigência não pode prevalecer.

No tocante aos suprimentos feitos pelos sócios mediante depósitos ou transferência para contas bancárias da empresa, a prova da origem dos recursos, que lhe cabia não foi feita satisfatoriamente.

Não basta que a fiscalizada mostre capacidade financeira dos sócios é preciso que reste inconteste que os recursos foram gerados fora da organização empresarial. Neste sentido é de há muito tempo pacífica a jurisprudência desta casa.

Das matérias em litígio, resta analisar a infração relativa à Distribuição Disfarçada de Lucro - DDL.

Novamente estamos diante de uma presunção legal e, como tal, a prova do pressuposto cabe inteiramente ao fisco. Vale dizer, é o fisco que tem que provar que o bem foi alienado a pessoa liga por valor notoriamente inferior ao de mercado.

A fiscalização foi buscar em sítios da Internet a prova do valor de mercado da aeronave vendida. Não encontrou exatamente o modelo negociado pela empresa com outra pessoa jurídica com sócios comuns. Por isso tomou como parâmetro valor de anúncios de aeronaves semelhantes.

Face o tempo decorrido entre o negócio realizado (20.09.96) e a data da fiscalização (29.06.2001) não foi possível ao fisco verificar o estado de conservação da aeronave

Portanto, o valor de mercado tomado como parâmetro pelo fisco está assentado em elementos indiciários. Em contrapartida o contribuinte dispõe de um indício mais forte - o valor de compra da aeronave em 23.09.1993 foi inferior ao valor da venda posterior (fls. 165).

O tratamento previsto pela Lei para essa modalidade de DDL é a adição ao lucro real da diferença entre o valor de mercado e o valor da alienação. Trata-se portanto de presumir o auferimento de ganho, por isso, a prova de que o valor de alienação foi notoriamente inferior ao de mercado deve restar inconteste.

Não estou convencido de que a situação, da forma como foi posta, configure Distribuição Disfarçada de Lucros.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2003.

LUIZ MARTINS VALERO