

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 10660/000.180/92-29

Sessão em 15 de junho de 1994

Acórdão nº. 107-1.306

Recurso nº.: 106.469 - IRPJ - Exs.: 1988 e 1989

Recorrente : VAREJÃO JOÃO PAULO Ltda.

Recorrida : Delegacia da Receita Federal em Varginha - MG

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITA - SAÍDAS DE RECURSOS SUPERIORES AOS INGRESSOS

A exatidão dos dados que informam as Declarações de Rendimentos pelo lucro presumido sujeita-se à verificação, obrigando-se a Contribuinte a manter em boa ordem e à disposição do Fisco todos os elementos embasadores dos valores ali declarados. Constatando-se, a partir desses elementos, que os gastos necessários à atividade desenvolvida foram superiores à receita bruta operacional informada, esta diferença, quando a Empresa não lograr comprovar a origem dos recursos utilizados, sujeitar-se-á à tributação como receita omitida.

Em se tratando, todavia, de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a alíquota aplicável é a de 25%.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes Autos de Recurso interposto por VAREJÃO JOÃO PAULO Ltda.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso interposto, para aplicar a alíquota de 25% sobre a omissão de receita no lucro presumido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO, que mantinham a alíquota de 30%.

7: 44

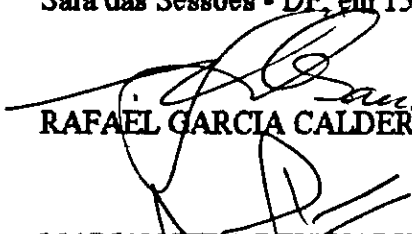
MINISTÉRIO DA FAZENDA

2

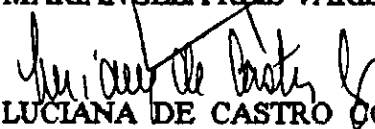
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº.: 107-1.306

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 1994.


RAFAEL GARCIA CALDERÓN BARRANCO - PRESIDENTE

MARIANGELA REIS VARISCO - RELATORA


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA
FAZENDA NACIONAL

Visto em:

21 OUT 1994

Sessão de:

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: MAXIMINO SOTERO DE ABREU, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e DÍCLER DE ASSUNÇÃO. 27.

Acórdão nº.: 107-1.306

Recurso nº.: 106.469

Recorrente: VAREJÃO JOÃO PAULO Ltda.

RELATÓRIO

VAREJÃO JOÃO PAULO Ltda., empresa já devidamente qualificada nos presentes Autos, recorre a este Conselho da Decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Varginha - MG, que julgou procedente em parte a imposição fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 32/34, no qual lhe é exigido o crédito tributário no valor de 3.169,10 UFIR, a título de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, mais os acréscimos legais cabíveis, referentes aos exercícios de 1988 e 1989.

A Peça Básica de autuação foi lavrada em decorrência da apuração de omissão de receita operacional, configurada a partir de dispêndios superiores ao ingresso de recursos, como se vê dos Demonstrativos (Recomposição da Conta Caixa) de fls. 28 e 29.

O enquadramento legal se deu com base no artigos 389; 396; 398; 642; 645 e 676, III, todos do RIR/80.

A Impugnação tempestiva (fls. 42/44), instruída com os documentos de fls. 45/48, traz em sua defesa, em síntese, os seguintes argumentos:

- que os valores lançados a título de "pró-labore" e lucros distribuídos aos sócios (Cz\$ 396.087,00 e Cz\$ 2.826.810,00, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente) não foram, em verdade, pagos, tendo sido incluídos na Declaração de Rendimentos - Pessoa Física apenas por imposição legal, como decorrência da opção pela tributação da pessoa jurídica apoiada no lucro presumido;

- que o saldo da conta Caixa importava, em 31.dez.86, em Cz\$ 588.271,37, requerendo a realização de diligência para comprovação da veracidade dos fatos que menciona;

- que o saldo de Bancos em 31.dez.88 apresentava-se credor de Cz\$ 3.252.726,32 em virtude dos cheques em trânsito naquela data, consoante documentos às fls. 45/48;

- que no montante das despesas operacionais do exercício de 1989 não há que ser incluído o valor dos impostos faturados (Cz\$ 1.370.328,60), eis que os mesmos são deduzidos da receita bruta, deixando de representar, por conseguinte, desembolso de caixa;

- que o valor correto da receita bruta do exercício de 1989 é de Cz\$ 53.908.861,94, solicitando, uma vez mais, seja procedida diligência;

7;

Acórdão nº.: 107-1.306

- que os valores que devem ser considerados são aqueles que apresenta à oportunidade, ou seja, os contidos no Demonstrativo de fls. 43, que demonstram a inexistência de saldo credor de caixa;

Por derradeiro, requer seja cancelado o Auto de Infração, com seu posterior arquivamento, por ser medida de justiça.

Nas contra-razões de fls. 57/59, o AFTN Autuante postula pela manutenção parcial das exigências, tendo em vista os documentos trazidos com a peça impugnatória, sem, contudo, fazer menção ao pedido de diligência nela inserido.

Examinando os Autos, a Divisão de Tributação da DRF jurisdicionante, em Parecer de fls. 61/62 e considerando as razões de defesa da Impugnante, determina a realização de diligência e a consequente emissão de pronunciamento conclusivo acerca dos quesitos que estabelece.

Os resultados dessa medida encontram-se consubstanciados na nova Informação Fiscal de fls. 72/73.

Pelo documento de fls. 74, vê-se que à Contribuinte foi dada ciência do relatório proveniente da diligência realizada, bem como do fato de que sobre o mesmo poderia manifestar-se no prazo de 20 (vinte) dias, a contar daquela data (25.jun.93).

Todavia, manteve-se a mesma silente acerca do assunto, como atestam os Autos.

Assim, Autoridade de Instância Singular julga o lançamento procedente em parte, em Decisão de fls. 76/80, encimada pela seguinte ementada:

Omissão de Receita - Saldo Credor de Caixa

Se o contribuinte não logra afastar totalmente a apuração de saldo credor de Caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste a presunção de omissão de receitas.

Ciente em 06.ago.93 - como faz prova o AR de fls. 82 -, a Contribuinte faz protocolizar seu Recurso voluntário a este Conselho aos 02.setembro do mesmo ano, reprisando, em essência, os termos em que consignou sua irresignação quando da fase impugnatória.

Este o relatório. 27:

Acórdão nº.: 107-1.306

VOTO

Conselheira MARIANGELA REIS VARISCO, Relatora.

Recurso tempestivo, dele há que se conhecer.

A questão ora sob exame resulta de ação fiscal a que foi submetida a Recorrente, através da qual apurou-se crédito tributário proveniente de omissão de receitas operacionais, traduzida pelo ingresso de numerário no caixa da Empresa em montante insuficiente para suportar os dispêndios realizados nos exercícios de 1988 e 1989.

Por suas razões de decidir, assim manifestou-se o Julgador Monocrático:

Analisando-se as razões de defesa apresentadas na impugnação, bem como os documentos acostados aos autos e os resultados apurados através das diligências realizadas, verifica-se que deve ser mantida em parte a exigência tributária, objeto do presente processo, pelo fatos a seguir enumerados:

1 - Exercício de 1988, ano-base 1987: Cz\$ 854.747,48

Não foi possível apurar o saldo de caixa de 31/12/86, apesar de realizada a diligência solicitada pela empresa, por falta dos elementos necessários, uma vez que o próprio sócio informa (fls.73) não ter escriturado sequer(sic) o Livro Caixa.

Portanto, prevalece o saldo informado no Formulário de Informações Econômico-Fiscais (FIEF) de fls. 05, Cz\$ 88.271,37;

Com relação ao "pró-labore" e lucros distribuídos aos sócios, pelas mesmas razões, não foi possível concluir qual o valor efetivamente pago no ano de 1987.

No entanto, a análise da Declaração de Rendimentos - Pessoa Física (fls. 63 a 67) do exercício de 1988, ano-base 1987, do sócio Paulo Ribeiro da Silva (96% do capital social), em conjunto com sua esposa, APARECIDA DE FÁTIMA CAMBRAIA DA SILVA (4% do capital social), permite as seguintes conclusões:

- Não existe menção na Declaração de Bens de créditos junto à empresa, por lucros não distribuídos;

- Os valores declarados a título de "pró-labore" (Cédula C) e lucros (Cédula F) por determinação legal, montando em Cz\$ 396.087,00, foram utilizados na

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Acórdão nº.: 107-1.306

cobertura de acréscimo patrimonial e necessários ao custeio das despesas pessoais.

Assim, nada deve ser modificado quanto aos valores incluídos no Demonstrativo de Recomposição da conta CAIXA de fls. 29, permanecendo tributável o saldo credor ali apurado, no valor de Cz\$ 854.747,48.

2 - Exercício de 1989, ano-base 1988: Cz\$ 7.569.594,52

O mesmo não ocorre quanto a este exercício, porquanto as informações fiscais de fls. 57 a 59 e fls. 72 e 73 propõe(sic) modificações em alguns valores incluídos no Demonstrativo de Recomposição da conta CAIXA relativo ao exercício (fls.28), que devem ser acolhidas:

- Prevalece o montante informado no FIEF (fls. 04) quanto aos saldos bancários em 31/12/88, Cz\$ 3.252.726,32 (credor);

- O valor da receita bruta de vendas deve ser reajustado para Cz\$ 53.908.861,94;

- Do montante informado a título de despesas operacionais - Cz\$ 5.535.699,18, devem ser excluídas parcelas referentes a despesas pagas no exercício seguinte, conforme Balancete de fls. 15:

<i>Impostos a recolher</i>	<i>.....</i>	<i>550.781,92</i>
<i>Obrigações Sociais a recolher</i>	<i>.....</i>	<i>161.124,11</i>
<i>Pró-labore e salários a pagar</i>	<i>.....</i>	<i>293.254,22</i>
<i>Contas a pagar (aluguel, água, luz, telefone, etc.) ..</i>		<i>670.930,45</i>
<i>Total</i>	<i>.....</i>	<i>1.676.090,70</i>

Com relação ao "pró-labore" e lucros distribuídos aos sócios, pesquisas feitas na contabilidade, que a empresa passou a manter a partir do ano-base de 1988, concluíram pelo registro, a título de despesas operacionais, de "pró-labore" no valor de Cz\$ 124.742,91, com valores efetivamente pagos no ano-base em montante de Cz\$ 95.515,72.

A análise da Declaração de Rendimentos - Pessoa Física dos sócios (fls. 68 a 71), mostra que tais valores são claramente insuficientes para o aumento do patrimônio declarado e custeio das despesas pessoais dos sócios, não estando incluído na declaração de bens qualquer crédito junto à empresa, decorrente de valores a distribuir.

Portanto, é incontestável que os sócios retiraram recursos da empresa, não registrando tal fato na contabilidade, tornando legítimo o procedimento do

27:

Acórdão nº.: 107-1.306

Fisco em avaliar estes recursos pelo valor mínimo a ser distribuído por presunção legal, face à opção pela tributação através do lucro presumido na pessoa jurídica.

No entanto, do valor total lançado no demonstrativo de fls. 28 - Cz\$ 2.826.810,00, deve ser excluída uma parcela de Cz\$ 124.742,91, que já integra o montante de despesas operacionais.

Finalmente, refazendo-se o Demonstrativo de Recomposição da conta Caixa, como segue, encontra-se a nova base tributável do exercício:

(...)

Sobre a matéria, pronunciou-se o eminente Conselheiro Natanael Martins, ao proferir o voto vencedor no julgamento do Recurso nº. 104.351, parcialmente provido por maioria de votos - vencido o ilustre Presidente desta Sétima Câmara, Conselheiro-Relator Rafael Garcia Calderon Barranco -, em decisão consubstanciada no Acórdão nº. 107-0.129, de 13.abr.93, assim ementado:

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - SALDO CREDOR DE CAIXA - OMISSÃO DE RECEITA

Caracteriza-se como omissão de receita a existência de saldo credor de caixa.

Em se tratando, todavia, de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a alíquota aplicável é de 25%.

Porque os fundamentos do voto condutor do mencionado Aresto prestam-se, sem tirar nem pôr, ao julgamento em tela, peço vênica para reproduzi-lo aqui, em seu inteiro teor.

Relativamente à omissão de receitas, nada há que se acrescentar, já que o fato restou caracterizadamente comprovado, sendo pois devido o tributo exigido.

Entretanto, a alíquota aplicável para cálculo do quantum devido não pode ser a 30%.

Com efeito, a regra do artigo 396 do RIR/80 que prevê a alíquota de 30% sobre as receitas omitidas (lucro), decorre da Lei 6468/77 (art. 6º) que, naquela ocasião, não apurava o lucro operacional mediante a aplicação de um determinado coeficiente para, a partir daí, calcular o tributo devido mediante a utilização de uma alíquota.

Estipulava, isto sim, para os resultados operacionais, a alíquota de 1,5% que, aplicada sobre a receita bruta, determinava o imposto de renda devido. Já sobre os resultados não operacionais (transações eventuais dizia a Lei) que fossem superiores a 10% do total da receita bruta operacional, mandava que

27:

Acórdão nº.: 107-1.306

fossem tributadas em separado, pela aplicação das alíquotas normais para cálculo do tributo (artigo 7º).

Por outro lado, relativamente às receitas omitidas, como visto, determinava como lucro líquido o valor correspondente a 50% que ficava sujeito ao pagamento do imposto de renda à razão de 30% (art. 6º).

Havia, pois, ao tempo de regência plena dessa lei, certa ocorrência, já que a lei somente estipulava alíquota reduzida (de 1.5%) para as receitas operacionais, mandando que sobre as demais receitas se aplicasse a alíquota normal, naquela ocasião de 30%.

Todavia, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, que estipulou para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro presumido uma alíquota de 25% (artigo 24, II), já então calculada sobre o lucro efetivamente presumido, pela aplicação de coeficiente variável em função da atividade econômica exercida, pensamos não mais prevalecer a alíquota de 30% imputável sobre as receitas omitidas, não obstante o artigo 6º. da Lei 6468/77 (artigo 396 do RIR/80) não tenha sido expressamente revogado.

Deveras, desde que o sistema da tributação pelo lucro presumido passou a repousar-se em coeficientes que, aplicados sobre a receita bruta, presumem a receita tributável, submetendo-a a uma única alíquota geral e específica, quer sejam resultados operacionais, quer sejam resultados não operacionais, ainda que os tributados separadamente, sem sombra de dúvidas, operou-se a derrogação parcial do malfadado artigo 6º. da Lei 6468/77, mais propriamente de sua alíquota de 30%, por absoluta impropriedade com o novo sistema posto.

Ou assim interpretamos ou seremos forçados a admitir que a regra da lei (artigo 396 do RIR/80) teria subsistido como típica sanção de ato ilícito, já que à margem da alíquota única e geral, teria remanescido uma alíquota especial aplicável àquela situação delituosa descrita: omitir receitas.

Porém, na lúcida lição do inesquecível Fábio Fanucchi:

"A prestação do tributo não deve ser justificada como punição do Estado e nem deve ser encarada como sendo isso. Embora imposição, o mais das vezes se faz sentir no instante em que ocorra um fato como ilícito, como praticado com permissão total da lei. E é assim só na maioria das vezes, porque o tributo pode ser exigido também em decorrência de uma prática ilícita, só que não se constituiu, neste caso, em punição. A imposição decorrente da prática ilícita tem o mesmo sentido da decorrente da prática lícita: o de avaliação

Acórdão nº.: 107-1.306

de capacidade contributiva do sujeito passivo e não o de punibilidade. A punibilidade tem outra base legal. Assim, como se cobra o imposto de renda daquele que percebe dividendos, lucros, alugueres, honorários etc., todos rendimentos advindos de atividades legalmente permitidas, também se cobra o mesmo tributo se tais vantagens advierem da exploração do jogo, da prática de aborto, da exploração do lenocínio e etc., todos rendimentos de atividades legalmente vedadas. A punição dessas últimas práticas ilegais (inclusive externada por penalidade pecuniária, conforme o Código Penal), não se apresenta como tributo. Nem mesmo a penalidade pecuniária de natureza tributária (multas e juros) é denominada de tributo. É esse, exatamente, o significado do elemento integrante da definição legal de "tributo". Desde o instante em que o Estado obrigue o indivíduo a um pagamento em moeda tendo como motivo e razão exclusiva a prática de um ato ilícito (prática de crime ou contravenção, inobservância de preços tabelados, falta de fornecimento de dados exigidos em lei, atraso ou não pagamento de tributos etc.), não estará exercendo seu poder tributante mas, isto sim, outro tipo de autoridade (jus puniendi)" (grifamos) (Curso de Direito Tributário Brasileiro, co-Edição, IBET e Editora Resenha Tributária, 1980, pgs. 52/53).

Não discrepando de Fábio Fanucchi, preleciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

"... Na norma de tributação se contém o tributo. Examinando-a, é possível desvelar a sua inteira juridicidade. Os fatos que jurigenos, estão nas hipóteses das normas tributárias, têm que ser obrigatoriamente fatos ilícitos, porque, se ilícitos forem, o dever de entregar dinheiro ao Estado não mais será um dever tributário mas de outra natureza jurídica. Em verdade, a soma devida ao Estado constituirá uma multa, jamais um tributo (Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, RT Editora, 1982, pg. 83)."

Nessa linha de raciocínio, forçoso admitir, que a aplicação de alíquota mais gravosa em um regime de tributação sujeito a uma única alíquota, com

Acórdão nº.: 107-1.306

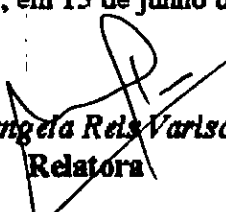
Indisfarçável caráter sancionatório, não se coaduna com as noções fundamentais do tributo, delineadas em doutrina e insertas no art. 3º. do CTN, que não permitem, a título de tributo, prestação pecuniária de cunho punitivo. A punição pode e deve ser cobrada em outra relação jurídica, freqüentemente mediante a aplicação de multas pecuniárias, como assim é o caso.

Assim sendo, aplicando-se as lições de Carlos Maximiliano, dadas ao longo de sua magnífica obra de Hermenêutica e Aplicação do Direito (Editora Forense, 9ª. Edição), no sentido de que as leis devem ser interpretadas sistematicamente; que não se presumem antinomias ou incompatibilidades; que a interpretação mais consentânea afasta a que conduz ao absurdo; que, por fim, do objeto, espírito e fim de norma geral, é bem possível inferir que se teve em mira eliminar até as exceções antes admitidas, outra não é a conclusão senão a de que caiu por terra a liquota de 30% prevista no art. 6º. da Lei 6468/77.

Por tudo isso, conheço do recurso interposto para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, reconhecendo que o crédito tributário devido deve ser determinado pela aplicação da alíquota de 25%.

É como voto.

Brasília-DF, em 15 de junho de 1994.


Mariângela Reis Varisco
Relatora