



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

Mfaa-6

Processo nº : 10660.004029/2002-11
Recurso nº : 131946
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1996
Recorrente : DIMATRA VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2003
Acórdão nº : 107-07.095

IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1995 - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - Até o ano-calendário de 1996, a existência de "passivo não comprovado" não comportava a aplicação direta da presunção legal de omissão de receitas, sem que o trabalho fiscal investigasse os reais efeitos do fato. O parágrafo único do art. 228 do RIR/94 não tinha sustentação legal.

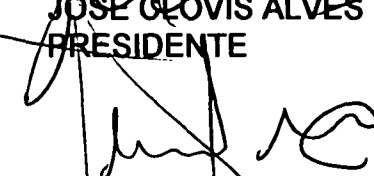
IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1995 - GLOSA DE DESPESAS - Quando a empresa opta pela apuração mensal do lucro real e tem prejuízos em alguns meses do próprio ano-calendário, a tributação decorrente da glosa de despesas deve ser precedida da necessária recomposição da base tributável no mês afetado.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - O lançamento tributário deve assentar-se em elementos seguros e isentos de dúvidas, face à necessária certeza e liquidez de que deve se revestir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIMATRA VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fez sustentação oral o Dr. José Cabral Garofano, OAB/DF nº 9.659.


JOSE GLOVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

Processo nº : 10660.004029/2002-11
Acórdão nº : 107-07.095

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o conselheiro NATANAEL MARTINS.



Processo nº : 10660.004029/2002-11
Acórdão nº : 107-07.095

Recurso nº : 131946
Recorrente : DIMATRA VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por DIMATRA VEÍCULOS LTDA contra decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG que manteve parcialmente as exigências de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Contribuições ao PIS e Imposto de Renda na Fonte.

As infrações que resultaram nas exigências são assim resumidas:

1) Omissão de receitas

a) passivo fictício

Omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações não comprovadas, conforme demonstrativo de fls. 104 a 109, no valor de R\$ 2.378.120,36.

b) suprimimento de numerários



Processo nº : 10660.004029/2002-11
Acórdão nº : 107-07.095

Omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da efetiva entrega do numerário à empresa, por ocasião dos empréstimos dos sócios, nas data e valores que seguem, totalizando R\$ 28.225,00:

01.06.95 13.225,00

06.06.95 5.000,00

14.09.95 10.000,00

2) Glosa de custos

a) superavaliação de compras

Majoração indevida de compras de mercadorias, apurada conforme demonstrativo de fls. 38 no valor de R\$ 166.867,70.

O fisco totalizou as compras no livro de apuração do ICMS em R\$ 7.689.186,42 e verificou que a empresa declarou como valor de compras R\$ 7.856.054,12.

3) Despesas não comprovadas

a) fretes e carretos R\$ 12.896,28, fls. 75

b) despesas financeiras R\$ 345.709,78, fls. 76/78

c) ICMS sobre vendas R\$ 290.625,86, fls. 39

Decidindo a impugnação apresentada, após diligência fiscal, a autoridade monocrática assim ementou sua decisão:

IRPJ - Ano-calendário: 1995 - LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. ANO-CALENDÁRIO/1995. Verificada omissão de receitas, a autoridade tributária lançará o imposto de renda à alíquota de 25%, com base no disposto no artigo 43 caput e §§, da Lei nº 8.541/92, não cabendo a aplicação retroativa do comando contido no artigo 24, caput e §§, da Lei Nº 9.249/95.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. A existência de passivo não comprovado autoriza a presunção de omissão de receitas, sendo legítimo - mesmo no caso de apuração mensal do lucro - o lançamento, efetuado no mês de dezembro do ano-calendário, uma vez considerada a impossibilidade de determinação da data em que foram liquidadas as obrigações contraídas.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. A existência de suprimento de numerário levado a termo pelos sócios autoriza, uma vez não comprovada a origem ou efetiva entrega, a presunção de omissão de receitas, devendo - no caso de apuração mensal do lucro - ser lançados os valores não oferecidos à tributação nos meses correspondentes à contabilização do aporte financeiro realizado.

LUCRO REAL. DESPESAS NÃO COMPROVADAS / SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS. Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do período-base os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros, valores deduzidos na apuração do lucro líquido que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

IRRF - Ano-calendário: 1995 - DECORRÊNCIA. A receita omitida será considerada automaticamente recebida pelos sócios e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 35%.

CSLL - Ano-calendário: 1995 - DECORRÊNCIA. O valor da receita omitida não comporá a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e o valor da contribuição incidente sobre a omissão será definitivo.

PIS/Pasep - Ano-calendário: 1995 - DECORRÊNCIA. É de se cancelar o lançamento cujos fatos geradores situam-se entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996 e cuja base legal foi buscada na Medida Provisória nº 1.212/95 (IN SRF 6/2000).



COFINS - Ano-calendário: 1995 - DECORRÊNCIA. O valor da receita omitida constituirá base de cálculo para o lançamento da COFINS.

PAF - Ano-calendário: 1995 - PEDIDO DE DILIGÊNCIA: É de se indeferir a solicitação de diligência quando o contribuinte não logra demonstrar qualquer evidência de irregularidade no que concerne à documentação empregada pelo Fisco na consecução do lançamento.

Fato relevante se verificou quando, antes do julgamento da impugnação, foi o processo baixado em diligência para que a fiscalização verificasse a possibilidade de alocar as exigências aos meses em que ocorreram os fatos tributados, tendo em vista que o fisco considerou-as, todas, em 12/95. Neste ano-calendário a empresa optou pela apuração mensal do lucro real.

Após o retorno do processo com a informação da fiscalização de que entendia como correta a alocação das matérias tributáveis no mês de dezembro de 1995, porque em benefício do contribuinte, o julgador deu-se, parcialmente, por convencido do acerto do procedimento fiscal em relação ao chamado passivo não comprovado, pois, a seu ver não foi possível identificar a data de baixa das obrigações indevidamente figurantes no passivo, logo em benefício do contribuinte é válida a consideração do mês 12/95.

Mas não aceitou a tese do fisco em relação a outras exigências, cujas datas dos fatos eram possíveis de serem identificadas e tributadas em separado e de forma definitiva, nos termos dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/95.

Em síntese, o julgador tratou assim cada exigência:



Passivo não comprovado

Manteve a tributação sobre o passivo não comprovado no valor de R\$ 2.240.613,01. Excluiu parte da exigência no total de R\$ 137.507,35 por ter aceito a comprovação do valor de R\$ 106.442,05 e entendido que o valor de R\$ 31.654,30 não se refere a obrigações passíveis de serem liquidadas em espécie, por se tratar de conta que registra adiantamento de vendas.

Omissão de receitas - Suprimentos de numerários

Excluiu da exigência o valor total relativo aos suprimentos de caixa detectados nos meses de 06/95 e 09/95, por terem sido considerados no auto de infração como omissão de receitas no mês 12/95.

Glosa de custos de bens e serviços - Superavaliação de compras

Da mesma forma, o procedimento do fisco foi o de tributar a glosa de custos por superavaliação de compras, pelo total, em 12/95.

O julgador excluiu esta exigência pela mesma razão da infração anterior.

Glosa de despesas operacionais - Despesas não comprovadas

Da mesma forma, o procedimento do fisco foi o de tributar a glosa de despesas em 12/95, quando as diferenças ocorreram nos meses de 01/95 a 12/95, conforme relatou a auditora diligenciante.



7



O julgador manteve tão somente a exigência relativa à diferença ocorrida em 12/95 (R\$ 16.847,52), excluindo assim o valor tributável de R\$ 341.758,54.

Quanto à glosa relativa ao ICMS sobre vendas no valor de R\$ 290.625,86, o julgador manteve a exigência, apesar de reconhecer como plausíveis, mas não documentadas, as alegações do contribuinte.

Demais fundamentos da decisão recorrida

O pedido de diligência solicitado na impugnação foi indeferido, tendo o julgador também afastado os argumentos relacionados à retroatividade benigna do art. 24 da Lei nº 9249/95.

Afastou também as alegações de inconstitucionalidade da taxa SELIC como juros de mora.

As exigências decorrentes foram ajustadas ao decidido em relação ao principal.

Recurso voluntário

Cientificada da Decisão singular em 03.09.2001, a autuada apresentou seu recurso em 02.10.2001. Às fls. 447 consta informação sobre a regularidade no arrolamento de bens e direitos para seguimento do recurso.

Em seu arrazoado a recorrente volta a levantar o argumento de erro na identificação do período-base de apuração dos tributos, reclamando da mudança de posição do julgador, em relação ao entendimento que manifestou previamente ao julgamento quando solicitou diligência fiscal para saneamento deste ponto, após tomar conhecimento do relatório da diligenciante.

Serei sucinto ao relatar as questões de mérito levantadas pela recorrente, a uma por se referirem a exigências que foram afastadas pelo julgador e que serão tratadas no julgamento do recurso de ofício (Processo nº 10660.002103/99-25), a duas por conta do voto que vou proferir.

Faz a recorrente distinção entre passivo fictício e passivo não comprovado. Traz argumentos na tentativa de destruir a presunção tomada pelo fisco, corroborados por cópias de documentos fiscais e contábeis, bem como por demonstrativos por ela preparados no corpo do próprio recurso.

Reclama da fundamentação adotada pelo julgador ao louvar-se no art. 378 do Código de Processo Civil. E do não deferimento do seu pedido de diligência, bem assim da não análise dos documentos que anexou à impugnação.

Assevera que houve cerceamento do seu direito de defesa.

No tocante à autuação por majoração de compras de mercadorias (diferença entre o livro de apuração do ICMS e as compras registradas como custo), no valor de R\$ 166.867,70, alega a recorrente que o Termo de Verificação Fiscal é

omisso sobre este item, ficando-se sem saber em que base a fiscalização fundou sua convicção.

Aduz que o demonstrativo constante à fl. 37 (39 deste processo) não é bastante e suficiente para acusar a empresa de ter majorado suas compras, uma vez que a escrita contábil subsidiou a elaboração da Declaração de Rendimentos.

Em relação à diferença encontrada no confronto entre o total do ICMS declarado - como despesa tributária incidente sobre vendas e o valor apurado com base no levantamento levado a efeito no Livro Registro de Apuração de ICMS nº 4, de R\$ 290.625, 85, reclama que, apesar de o julgador ter acatado suas explicações na impugnação, indeferiu o pleito por falta de prova, deixando de levar em conta o fato de que tudo está documentado nos registros Contábeis que estiveram à disposição do fisco.

Assevera que um simples demonstrativo não é suficiente para descrever o fato, assim como demonstrar onde residiu o prejuízo do fisco, à vista das informações por ela prestadas.

Refaz os esclarecimentos que prestou na impugnação, agora em relatório de procedimento contábil elaborado pelo profissional responsável pela escrita, assim como junta documentos que entende necessários. Como exemplo, toma uma nota fiscal e, descreve-se, passo a passo, todo o procedimento adotado.

Volta a reclamar que a tributação se deu pelo valor global em 12/95, quando nada impedia que o fosse mês a mês, respeitando-se a opção legal da empresa pelo lucro real mensal.

No tocante a fretes e carretos e despesas financeiras glosadas, mantidas parcialmente pela DRJ (R\$ 16.847,52 referentes ao Mês 12/95 e assim distribuídas: financeiras: R\$ 10.946,48, fretes e Carretos R\$ 5.901,04), a recorrente informa que colocou à disposição do fisco toda documentação pertinente.

Aduz que os extratos bancários juntados, comprovam a efetividade dos lançamentos levados a débito da conta-corrente, logo, nada deve ficar sob exigência neste particular.

Quanto às despesas de fretes e carretos, os documentos juntados também comprovam a ocorrência das mesmas, merecendo serem excluídas da exigência originária.

Passa a pleitear a retroatividade benigna para o procedimento de tributação das receitas omitidas, trazido pelo art. 24 da Lei nº 9.249/95, que revogou os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, fundando-se em Decisões deste colegiado.

Ataca a utilização da Taxa referencial SELIC como juros de mora, calçando-se em decisão do Superior Tribunal de Justiça.



Processo nº : 10660.004029/2002-11
Acórdão nº : 107-07.095

Pede o princípio da decorrência para as exigências das contribuições, reservando argumentos específicos para a exigência relativa ao Imposto de Renda na Fonte, também decorrente, fundados basicamente na premissa de que não houve distribuição aos sócios.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos da Lei. Dele conheço.

Algumas linhas preliminares são necessárias para registrar meu posicionamento a respeito da controvérsia suscitada pelo julgador de primeiro, grau quando da solicitação da diligência fiscal que antecedeu o julgamento, ligada à consideração pelo fisco do mês de dezembro de 1995 para alocar as matérias tributáveis.

Trata-se de divergência em relação ao critério temporal do fato jurídico tributário que, é verdade, no caso, não influiu no elemento quantitativo da incidência em concreto, abstraindo-se a consideração dos acréscimos legais, porque acessórios e em valores menores, a favor do contribuinte.

Discordo da a autuada quando “bate na tecla” de que a não consideração das matérias tributáveis relacionadas a receitas omitidas em cada mês teve o efeito da não recomposição do lucro tributável de cada período de apuração mensal. É que, por expressa disposição dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/95, na sua



redação primitiva, já dispunham que as receitas omitidas são tributadas em separado da apuração periódica e de forma definitiva, veja:

"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios."

A nova redação dada pela Medida Provisória nº 492/94 é ainda mais esclarecedora:

"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.



§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta fixado para o mês da omissão.

§ 4º Consideram-se vencidos o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão.

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios."

Os grifos são nossos.

Mas foi justamente neste ponto que a atividade fiscal não andou bem. O deslize foi detectado pelo julgador de primeiro grau, que embora o tenha mitigado quando do julgamento, em relação à matéria "passivo não comprovado". Manteve seu entendimento quanto às demais matérias.

Os critérios material e temporal da incidência tributária são indissociáveis, mormente quando se trata de tributos que tenham por hipóteses situações de fato, no caso, auferir renda e apurar lucro, sob pena de se ferir de morte a norma inserta no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Mas o fato é que foram mantidas, entre outras, as exigências relativas ao denominado "passivo não comprovado", e é sobre elas que vamos discorrer agora.

Omissão de receitas - "Passivo não comprovado"

Disponha o art. 180 do RIR/80:

"Art. 180. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)."
(grifamos)

Apesar do artigo em tela reproduzir fielmente a norma inserta no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, prevalecia na jurisprudência dessa casa o entendimento de que se o contribuinte não apresentasse os documentos comprobatórios do passivo é porque as obrigações haviam sido liquidadas no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, prevista literalmente no discutido artigo.

Ocorre que o Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa divergência de interpretação do texto legal, introduziu no art. 228 do Decreto nº 1.041/94, que aprovou o RIR/94, um parágrafo dispondo, *in verbis*:

"Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

a) (...)

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Mas em se tratando de uma presunção, a sua validade somente tem lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142). Daí, fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), que tem o seguinte teor:



“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

Com essa norma instituiu-se uma nova modalidade de presunção legal de omissão de receitas, confirmando-se a tese dos que defendiam a ausência de previsão legal para que a falta de comprovação de obrigações constantes do passivo do balanço pudesse ser tomada como presunção de passivo já liquidado.

Não que a situação de “passivo não comprovado” não pudesse esconder irregularidades tributárias, mas caberia ao fisco, antes da Lei nº 9.430/96, a investigação da contra-partida do lançamento. Vale dizer, eventuais irregularidades, como custos e despesas fictícias e até obrigações pagas com recursos à margem da escrituração, que a situação indica, requeria prova direta do fisco, a ser feita ampliando-se o trabalho investigativo.

Não é o caso destes autos em que a fiscalização limita-se a tributar a falta de comprovação de obrigações constantes do balanço, hipótese não contemplada na Lei, para o período de apuração investigado (ano-calendário de 1995).

A exigência não pode prevalecer, devendo ser excluída a tributação mantida sobre R\$ 2.240.613,01.

Glosa de despesas operacionais - Despesas não comprovadas

Restam mantidas neste item as seguintes exigências:

- R\$ 290.625,86 referente a diferença de ICMS sobre vendas;



- R\$ 16.847,52 referente a parte das despesas glosadas relativas a 12/95.

Melhor sorte não deve ter o Auto de Infração neste ponto.

No tocante às despesas cuja glosa foi mantida parcialmente pelo julgador monocrático, inclusive a glosa da diferença de ICMS sobre as vendas, caberia ao fisco recompor o lucro real do mês de dezembro de 1995, jamais tributar glosa de despesas em separado.

Claro que o resultado seria o mesmo se a empresa, além de apurar lucro no período de apuração da infração, não tenha estoque de prejuízos fiscais a compensar. Mas não é o caso destes autos.

Com efeito, a empresa apurou lucro no mês de dezembro, mas tem saldo de prejuízos fiscais a compensar de meses anteriores do próprio ano de 1995, o que mudaria completamente o valor tributável à vista do necessário aumento do limite de 30% na compensação, provocado pelo aumento da base tributável no período, decorrente da própria ação fiscal.

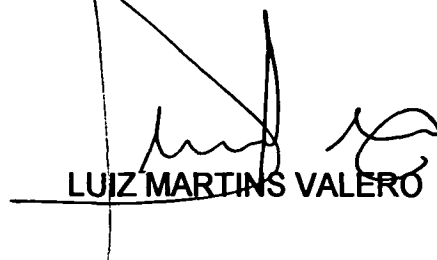
Se isso não bastasse, em relação à diferença de ICMS sobre as vendas, a recorrente, já na fase do procedimento fiscalizatório, justificou a diferença com um argumento plausível que precisava ser confirmado *in loco* à vista da sua contabilidade. Veja fls. 48.

O lançamento tributário deve repousar em elementos seguros, isentos de dúvida, capazes de lhe assegurar a necessária certeza e liquidez.

Processo nº : 10660.004029/2002-11
Acórdão nº : 107-07.095

Por isso, voto por se dar provimento integral ao recurso, aplicando-se às exigências decorrentes o decido em relação à principal.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2003.



LUIZ MARTINS VALERO