



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.006697/98-28
Recurso nº : 142.210
Matéria : IRPJ e outros – EX: 1995
Recorrente : AGRISA – AGRO INDUSTRIAL SÃO JOÃO S A.
Recorrida : 4ª Turma/DRJ no Rio de Janeiro – RJ. I
Sessão de : 24 de fevereiro de 2006
Acórdão nº : 101-95.419

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTROS –
AC 1994

PRESUNÇÃO LEGAL – OMISSÃO DE RECEITA –
SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS POR SÓCIO –
EMPRÉSTIMO - inverte-se o ônus da prova quanto à
omissão de receita decorrente de suprimento de numerário
por sócio (pessoa jurídica) em virtude de presunção
legalmente estabelecida. O suprimento de caixa por
numerário proveniente de empréstimo de sócio devendo ser
comprovada a efetividade de sua entrega por documentação
hábil e idônea, coincidente em data e valor com os registros
contábeis.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – deve ser reduzido do
valor do lucro apurado em procedimento fiscal o saldo de
prejuízos fiscais acumulado controlado pelo LALUR.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – descabe em
sede de instância administrativa a discussão acerca da
constitucionalidade de leis, matéria sob a qual tem
competência exclusiva o Poder Judiciário.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - O decidido em relação ao
tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude
da relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo
quando alegadas situações próprias da legislação de
regência de cada tributo lançado em reflexo do principal.

IRRF – mantida a imputação de omissão de receitas,
presume-se automaticamente distribuído aos sócios, parte
do lucro líquido, devendo ser mantida sua exigência.

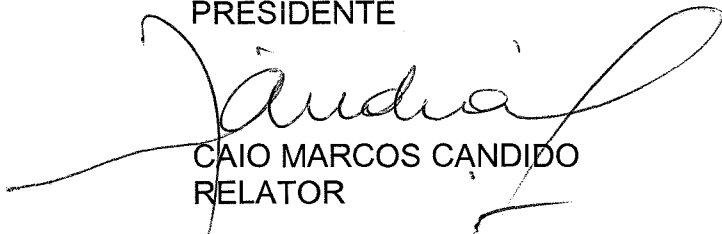
Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por AGRISA – AGRO INDUSTRIAL SÃO JOÃO S A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para admitir a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSL existentes em 31.12.93, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Valmir Sandri que deram provimento integral ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL,.

Recurso : 142.210
Recorrente : AGRISA – AGRO INDUSTRIAL SÃO JOÃO S A.

R E L A T Ó R I O

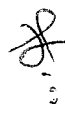
AGRISA – AGRO INDUSTRIAL SÃO JOÃO S A., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão DRJ I no Rio de Janeiro – RJ nº 4.055, de 27 de junho de 2003, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos constantes dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 36/42), da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 47/52), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 53/57), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL (fls. 63/67) e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 58/62), relativos ao ano-calendário de 1994. Termo de Constatação Fiscal às fls. 43/44.

A pessoa jurídica apurou o Imposto de Renda no período com base no lucro real.

Os autos de infração apontam as seguintes causas para as exigências constituídas:

1. omissão de receita operacional caracterizada pela ocorrência de saldo credor na conta caixa, nos meses de maio e junho de 1994.
2. omissão de receita operacional em função de suprimento de numerário sem comprovação de sua origem e/ou da efetividade da entrega, no mês de junho de 1994.
3. multa mínima pelo atraso na entrega da DIRPJ nos exercícios de 1995, 1996 e 1997.

Tendo tomado ciência das autuações fiscais em 24 de março de 1998, tempestivamente, em 23 de abril de 1998, a autuada apresentou impugnação (fls. 72/84) argumentando, em suma:



1. quanto às exigências do IRPJ e da CSLL:

- a. que a autoridade fiscal deveria ter compensado, de ofício, o lucro resultante pela inclusão dos valores de receita considerados omitidos com o prejuízo acumulado controlado no Livro de Apuração do Lucro Real, do que não resultaria qualquer tributo a recolher.
- b. que, em não proceder a compensação supra referida, a Secretaria da Receita Federal afrontou princípios basilares do Sistema Tributário Nacional, tais como da capacidade contributiva e da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco.
- c. que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL só podem ter como base de cálculo um acréscimo patrimonial.
- d. Que não procede a imputação de omissão de receita em relação à entrega de numerário, posto que tais valores são originários de empréstimo recebido de sua coligada, Sociedade Cacaucultora Mucuri Ltda, que está devidamente escriturado nos livros contábeis de ambas sociedades, bem como, faz juntada de cópia da nota promissória emitida em função daquela operação de empréstimo. Que a omissão de receita não pode se basear no fato de que a transferência de recursos se deu em moeda corrente.

2. quanto à autuação do IRRF:

- a. que havendo prejuízo fiscal superior ao valor do lucro obtido com a inclusão das receitas consideradas omitidas, não resta lucro líquido, que é o fato gerador do IRRF, posto que não havia sido transferido recursos de seu patrimônio para os seus acionistas.
- b. Que o caso está incluído entre as hipóteses em que não se pode presumir a transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos acionistas.

3. quanto às exigências do PIS e da COFINS:

- a. que a Constituição da República em seu artigo 153, parágrafo 3º estabelece que somente o ICMS e os impostos de importação e de

exportação poderão incidir sobre operações com combustíveis líquidos.

- b. Que sendo o PIS e a COFINS contribuições com natureza tributária, se encontram incluídas na vedação supra referida.

Ao final requer sejam julgados improcedentes os autos de infração.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou parcialmente procedente o lançamento por meio do acórdão nº 4.055/2003, para excluir a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos da pessoa jurídica do exercício de 1995.

O referido acórdão, em síntese, traz os seguintes argumentos e constatações:

Preliminarmente, afirma que não é competência da esfera administrativa apreciar arguição de inconstitucionalidade de normas jurídicas regularmente inseridas no ordenamento pátrio.

No mérito,

1. que não houve contestação quanto ao item relativo à imputação de omissão de receitas em virtude do saldo credor da conta caixa e às multas por atraso na entrega das declarações dos exercícios de 1996 e 1997.
2. quanto ao suprimimento de caixa:
 - a. que trata o lançamento de presunção legal relativa, portanto cabendo prova em contrário, com apresentação de documentos que “comprovem, idônea e objetivamente, a procedência e a efetiva entrega das importâncias supridas”.

- b. Que o simples registro na contabilidade não comprova a efetiva entrega e origem dos suprimentos.
 - c. Que a razão de demonstrar a origem dos recursos advém da necessidade de caracterizar-se que a quantia suprida teve origem externa à empresa.
 - d. Que no caso presente faltou prova da origem e da efetividade da entrega, pelo quê deve prevalecer a exigência.
3. que não cabe a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL pleiteadas, posto que a legislação de regência do IRPJ e da CSLL à época determinava que a tributação dos valores relativos à omissão de receitas se daria em separado, não havendo o que retificar no lançamento quanto a este ponto.
4. quanto à multa por atraso na entrega da declaração do exercício de 1995, não deve prevalecer tal exigência, posto que a multa por atraso tem por base de cálculo o tributo devido na apurado na declaração, não se aplicando sobre valores apurados em procedimento de ofício.
5. quanto aos lançamentos reflexos:
- a. IRRF:
 - i. Que o lançamento tem base no artigo 44 da lei nº 8.541/1992, que estabelece que “a receita omitida (...) que implique na redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios” e deverá ser tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%.
 - ii. Que o lançamento do IRRF decorreu da fiscalização do IRPJ, na qual foi apurada omissão de receitas, portanto correta a sua exigência por decorrência.
 - b. PIS e COFINS:
 - i. Reafirma a impossibilidade da análise de aspectos de constitucionalidade de norma jurídica pela autoridade administrativa.

- ii. E que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou pela possibilidade de cobrança do PIS e da COFINS nas operações de venda de combustíveis líquidos, não se aplicando nestas operações a vedação do parágrafo 3º do artigo 153 da Constituição da República.

Ao final conclui a autoridade julgadora de primeira instância pela procedência parcial do lançamento.

Em 30 de setembro de 2003 a contribuinte foi cientificada do acórdão nº 4.055/2003, em 30 de outubro de 2003, irresignado pela manutenção parcial do lançamento naquela decisão administrativa, apresentou o recurso voluntário de fls. 128/141, em que reafirma em linhas gerais os termos de sua impugnação, inovando no que se segue:

1. Em relação à compensação de prejuízos fiscais:

- a. que não se pode aceitar os argumentos de que a compensação de prejuízos fiscais acumulados pela recorrente não se aplicaria aos casos em que o IRPJ e a CSLL fossem apurados a partir da imputação de omissão de receitas, conforme determina o artigo 44 da lei nº 8.541/1992, o que afrontaria a princípios constitucionais.
- b. que tal dispositivo legal foi expressamente revogados pelo inciso IV do artigo 36 da lei nº 9.249/1995, assim sendo as receitas omitidas passaram a ter o mesmo tratamento das demais receitas.
- c. que o dispositivo revogado tinha caráter penal e portanto a lei revogadora retroage seus efeitos no tempo.
- d. que portanto devem ser considerados os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL na apuração do *quantum* devido.

2. quanto à exigência do IRRF:

- a. que os argumentos descritos no item 1 se aplicam ao IRRF.

- b. Que a recorrente não auferiu lucro líquido em nenhum dos exercícios apontados pela fiscalização, posto que estava em situação deficitária, pelo que deve ser aplicado o conteúdo do parágrafo 2º do artigo 44 supra citado: “não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza não autorizem a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o de seus sócios”, por não haver possibilidade de se presumir transferência do patrimônio de pessoa jurídica que não teve lucro líquido a ser distribuído..
3. quanto ao PIS e a COFINS informa que recolheu os valores relativos às exigências em relação ao saldo credor de caixa.
4. quanto à infração de entrega de numerário repete os argumentos trazidos na impugnação.

Ao final requer a reforma da decisão recorrida e a total improcedência dos autos de infração lavrados,

Às fls. 145/146 encontra-se o arrolamento de bens para cumprimento do disposto no artigo 33 do decreto nº 70.235/1972 alterado pelo artigo 32 da lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Às fls. 160 e 162 DARF de recolhimento do PIS e da COFINS, relativos à autuação com base no saldo credor de caixa..

É o relatório, passo ao voto.



V O T O

Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, presente o arrolamento de bens previsto no artigo 33 do decreto nº 70.235/1972 alterado pelo artigo 32 da lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, portanto, dele tomo conhecimento.

Ressalte-se, antes de iniciar a análise do recurso voluntário, que não são objeto do presente recurso, a acusação de omissão de receita com base no saldo credor de caixa e as multas pelo atraso na entrega da DIRPJ dos exercícios de 1996 e 1997.

Inicialmente, cabe afirmar que o Conselho de Contribuintes, órgão administrativo de julgamento do Ministério da Fazenda, não detém competência para o afastamento de dispositivo legal, regularmente inserido no ordenamento jurídico brasileiro, sob a alegação de inconstitucionalidade. Tal competência é privativa do Poder Judiciário, conforme determina a Constituição da República em seu artigo 102, I, "a".

A matéria central objeto do recurso voluntário é a presunção legal de omissão de receita por suprimimento de caixa sem comprovação da origem e da efetividade de sua entrega.

O artigo 229 do RIR/1994 estabelece uma presunção legal para apuração de omissão de receita com base em recursos ingressados no caixa da pessoa jurídica, provenientes sócios, administradores e controladores da pessoa jurídica, *in verbis*:



Art. 229. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Constatada a omissão de receita por indícios na escrituração da pessoa jurídica ou qualquer outro elemento de prova, a fiscalização está autorizada a efetuar o lançamento com base nos valores entregues pelos administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia à pessoa jurídica, passando a esta a obrigação de comprovar a origem dos recursos e a efetividade de sua entrega.

Toda presunção legal tem sua principal característica na inversão do ônus da prova. Na regra geral estatuída pelo artigo 333 do Código de Processo Civil Brasileiro o ônus da prova cabe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito ou ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Sob a égide de uma presunção legal inverte-se o ônus da prova, o que se dá, precisamente, no caso sob julgamento.

Não provada de forma definitiva a efetividade da entrega do numerário, bem como sua origem, deve prevalecer o lançamento realizado com base na presunção legal de omissão de receitas.

Nos presentes autos, no tocante ao suprimento de caixa, alegou a recorrente, ainda em sede de impugnação, que “o montante de CR\$ 96.000.000,00 glosado pela fiscalização foi, na verdade, simples empréstimo contraído pela impugnante, junto a empresa de que é coligada (...)” e que por precisar de “considerável quantia em espécie” “no início do mês” “tomou, em 30/06/94, da Sociedade Cacaucultora Mucuri Ltda. o referido empréstimo em moeda”.



Ocorre que os documentos que junta aos autos para comprovar tal operação, não o fazem.

Inicialmente às fls. 33, cópia da página 06 do Livro Razão em que está contabilizado o crédito de CR\$ 96.000.000,00, em 01/06/94, em conta de passivo e logo em seguida há o registro de débito da mesma conta no valor de CR\$ 68.000.000,00, em 11/06/94.

Às fls. 98 encontra-se cópia da página 60 do Livro Razão da Sociedade Cacaicultora Mucuri (SCM), que haveria efetuado o empréstimo, em que estão registrados os lançamentos correspondentes aos dois supra referidos.

Às fls. 102 está representada por cópia autenticada nota promissória assinada pela recorrente em que promete pagar à SCM a quantia de CR\$ 96.000.000,00 em 11 de junho de 1994, com recibo no verso dando quitação total à mesma, assinado pelo responsável pela SCM.

Portanto, a contabilização não corresponde aos fatos descritos na nota promissória. A contabilização dá conta de entrega de CR\$ 68.000.000,00 para quitação do valor total do “empréstimo” que era de CR\$ 96.000.000,00, restando a ser contabilizado CR\$ 28.000.000,00. No Livro Razão juntado aos autos fls. 24/35, não há lançamento correspondente ao pagamento desta diferença, que já haveria sido liquidada em 11 de junho de 1994.

Caso a efetividade da entrega do numerário tivesse sido comprovada pela recorrente, a origem dos recursos poderiam ter sido investigados na contabilidade da pessoa jurídica supridora dos mesmos.

Além disso, não há comprovação de pactuação do alegado empréstimo. Não foi apresentada sequer uma troca de correspondência, tratando do

assunto, quanto mais um contrato celebrado que respaldasse o lançamento contábil. A nota promissória desacompanhada de outros documentos não faz prova da transferência dos recursos, mormente quando em desacordo com os fatos registrados na contabilidade.

Pelo quê, deve ser mantida a tributação com base na omissão de receita por falta de comprovação da efetiva entrega do numerário.

A recorrente afirma ainda a impossibilidade de caracterização de omissão de receita, com base no saldo credor de caixa e no suprimento de caixa sem comprovação de origem e da efetiva entrega em relação, a pessoa jurídica que comprovadamente é deficitária para o período.

Tal afirmação se dá em função de não ter o agente fiscal procedido à compensação de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores na apuração do IRPJ e da CSLL lançados de ofício.

A recorrente confunde conceitos. Não há qualquer relação de impossibilidade na presença de receitas omitidas com a existência de saldos de prejuízos fiscais a compensar de períodos anteriores.

A legislação de regência à época, artigos 43 e 44 da lei nº 8.541/1992, estabelecia que a receita omitida seria tributada em separado das receitas declaradas.

A partir da lei nº 9.249/1995, que revogou aquela legislação, as receitas omitidas são reunidas às receitas declaradas para a apuração do lucro líquido do período, base de cálculo do IRPJ.

Tenho acompanhado o entendimento da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais pelo afastamento da sistemática prevista nos artigos 43 e 44 da lei nº 8.541/1992, em relação às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, em função de que considera 100% da receita como lucro e, portanto, como base de cálculo do IRPJ, o que não se coaduna com a sistemática de apuração do lucro presumido, e não por entender presente, naqueles dispositivos legais, de carácter penal, o que implicaria na aplicação retroativa da lei nº 9.249/1995, que os revogou.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, que é o caso da recorrente, o Conselho de Contribuintes tem entendido que é perfeitamente aplicável aquela legislação tendo em vista que os valores a serem descontados na apuração do lucro líquido já o foram no momento da apuração do imposto, cabendo a tributação em separado da receita omitida.

Na forma do artigo 193 do RIR/1994 o lucro real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações.

Observe-se que para a apuração do lucro real, parte-se do lucro líquido do período.

A omissão de receitas apurada deverá dar causa a apuração de um lucro líquido em separado, que deverá ser compensado com prejuízos fiscais acumulados de período anterior com o fito de se apurar, caso ainda exista, o valor do lucro real a ser tributado.

Note-se que este não era o procedimento adotado originalmente pela lei nº 8.541/1992. Pela aplicação, pura e simples daquela lei, correta estaria a autoridade julgadora de primeira instância ao determinar a impossibilidade da compensação dos prejuízos fiscais acumulados.

Ocorre que o Conselho de Contribuintes tem entendido, que mesmo com a tributação em separado da omissão de receita, para fatos do ano-calendário de 1994, no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real, cabe a compensação dos prejuízos acumulados, posto que tal compensação visa à recomposição patrimonial da pessoa jurídica.

Pelo quê entendo possível a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL do lucro líquido apurado a partir das receitas omitidas, objeto deste processo administrativo.

Em relação às exigências reflexas devem ser mantidas em face da íntima relação de causa e efeito existente entre elas e o lançamento principal, salvo quando alegadas situações próprias da legislação de regência de cada tributo lançado em reflexo do principal.

Quanto à exigência do IRRF argumenta a recorrente que a ela não se aplica o conteúdo do artigo 44 da lei nº 8.541/1992, por não ter havido lucro líquido a ser distribuído no período, em face do prejuízo fiscal acumulado a ser compensado, o que se subsumiria ao conteúdo do parágrafo segundo daquele dispositivo, que exclui a aplicação quanto às deduções indevidas que por sua natureza não autorizem presumir a transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.

Vejamos o conteúdo do dispositivo legal:

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.

Não é o que ocorreu no caso presente.

Conforme já analisado aqui também se confunde a recorrente. Mesmo autorizada a compensação de prejuízos fiscais acumulados, tal compensação se dá em fase posterior à apuração do lucro líquido, considerado automaticamente distribuído aos sócios por força do dispositivo retro mencionado, que é a base de cálculo do IRRF em questão.

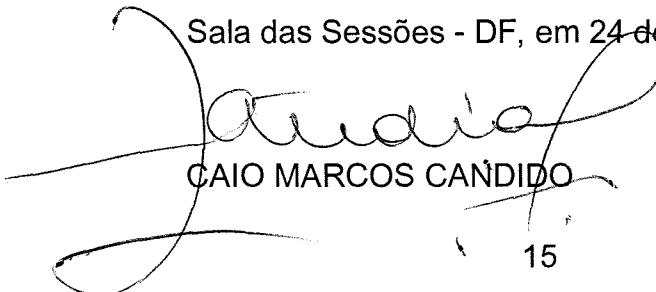
A compensação de prejuízos não desconstitui a presunção de omissão de receitas, e havendo omissão de receitas, possível é a transferência de parte do patrimônio da recorrente para o de seus sócios, portanto inaplicável o conteúdo do parágrafo segundo ao caso em apreço.

Pelo exposto, deve ser mantida a exigência do IRRF como formalizada.

Em vista do exposto, DOU provimento parcial ao recurso voluntário, para que sejam considerados os prejuízos acumulados e o saldo negativo de CSLL, controlados no SAPLI, acumulados até 31 de dezembro de 1993, na apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2006.



CAIO MARCOS CANDIDO