



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Recurso nº : 118.578  
Matéria : IRPJ E OUTROS - ANOS: 1993 e 1995  
Recorrente : J. MURGO & CIA. LTDA.  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 23 de fevereiro de 2000  
Acórdão nº : 103-20.222

**OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - LUCRO PRESUMIDO - PROVAS** - Comprovado o excesso de dispêndio em relação aos gastos efetivos, caracterizada restou a omissão de receita. A prova concluída ao final do exercício é legítima a despeito dos recolhimentos mensais do imposto sob a forma de lucro presumido. Retificado o valor da omissão em vista das provas apresentadas e da diligência efetivada.

**IRPJ E IRF** - Insubsistente os lançamentos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte com base no art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, uma vez inaplicáveis às empresas tributadas com base no lucro presumido, bem como por instituir uma base de cálculo (lucro presumido) em 100% da receita bruta, por afrontar o artigo 3º do CTN.

**EXIGÊNCIAS DECORRENTES - PIS - COFINS E CSL** - Logrando o sujeito passivo afastar parte das provas de omissão de receita imputada pelo fisco, mantém os lançamentos destas Contribuições nas parcelas não infirmas.

Recurso Provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J. MURGO & CIA. LTDA.

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso para excluir as exigências do IRPJ e do IRF; e excluir da tributação referente às contribuições



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

contribuições a importância de Cr\$ 36.139.864,75 no ano-calendário de 1993, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA (Suplente Convocada), ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222  
  
Recurso nº. : 118.578  
Recorrente : J. MURGO & CIA. LTDA.

**RELATÓRIO**

J. MURGO & CIA. LTDA., com sede em Jaú/SP, recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau, na parte que indeferiu sua impugnação aos autos de infração que lhe exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS, COFINS, Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte.

O lançamento principal, relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, decorreu da imputação de omissão de receita, quando constatou a fiscalização que houve excesso de dispêndios em relação aos recursos efetivos, conforme quadros de fls. 41 e 100.

A recorrente apresentou sua declaração com base no lucro presumido e teve a receita omitida tributada com base no artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

Os demais lançamentos foram decorrentes da omissão de receita, havendo ainda a exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, multa esta excluída com a decisão monocrática.

A impugnação do sujeito passivo veio com a petição de fls. 147/165, que teve a seguinte síntese no julgamento de primeiro grau administrativo:

"1 - Argüi a preliminar de nulidade do lançamento, pois em vez de efetuar a apuração mensal, a fiscalização apurou as bases de cálculo por meio



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

do fluxo financeiro anual, afrontando tanto a lei ordinária (Lei nº 8.383/1991; art. 38; Lei nº 8.981/1995, arts. 1º e 2º da Lei nº 8.981/1995, arts. 5º, II, e 37;

2 - Que embora a autuação esteja fundamentada em 'saldo credor de caixa', os demonstrativos e os termos de verificação elaborados revelam apenas um descompasso entre origens e aplicações de recursos e não saldo credor de caixa. Esse fato, quando muito, poderia ser um indício de saldo credor de caixa, a exigir um aprofundamento dos trabalhos;

3 - Que para concluir pela existência de saldo credor, utilizaram o próprio saldo de caixa existente em 31 de dezembro dos anos examinados. Esse valor não poderia ser tomado como componente das saídas de caixa;

4 - Que, relativamente ao ano de 1993 existem inconsistências nos números relativos ao 'caixa', 'contas a pagar' e 'fornecedores'. Essas inconsistências foram corrigidas nos balancetes juntados com a impugnação, que demonstram a real situação dos saldos no encerramento de cada ano relativo à autuação;

5 - Que não ocorreu nenhuma distribuição de lucros aos sócios nos anos de 1993 e 1995, pois ocorreu erro no preenchimento das declarações de rendimentos;

6 - Citando a lição Hiromi Higuchi, alegou que os dispositivos legais invocados nos autos de IRPJ, Fonte e CSL, não autorizam a tributação de toda a receita omitida. Esses valores deveriam ter sido somados às bases de cálculo sujeitos à aplicação dos coeficientes utilizados na determinação do lucro presumido. O procedimento adotado pelo fisco só seria admissível no caso de tributação pelo lucro real."

Antes do julgamento singular, foi determinada a realização de diligências (fls. 180/181) no sentido de verificar alegadas inconsistências dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, bem como se houve distribuição de valores aos sócios.

Após a intimação para apresentação de documentos (fls. 182), o autor da diligência apresentou o relatório de fls.249/251, onde explica os motivos do lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14

Acórdão nº : 103-20.222

do imposto em dezembro de cada ano e não mês a mês como argüido na impugnação, bem como explicita a existência de saldo credor de caixa em diversos meses dos anos de 1993 e 1995.

Explicita, também, o autor da diligência, que ao montar o fluxo de caixa a auditoria promoveu ajustes na conta Caixa, em prol do contribuinte, conforme demonstrativo de fls. 250.

Relativamente a distribuição de lucros, informa os valores contabilizados e os apresentados na declaração de rendimentos.

O deferimento parcial das razões de impugnação estão espelhadas na seguinte ementa da decisão recorrida:

**\*PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO** - Conquanto a legislação do Imposto de Renda preveja a apuração mensal das bases de cálculo a partir do ano-base de 1993, não se considera nulo o lançamento calcado em saldo credor de caixa apurado por fluxo financeiro anula, já que é matematicamente impossível o 'estouro' de caixa anula superar - em valor absoluto - o maior 'estouro' apurado por fluxo mensal.

**OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - ANOS-BASE 1993 E 1994** - O fato dos dispêndios efetivados superarem os recursos disponíveis dentro de um mesmo período-base, autoriza a presunção de omissão de receitas, porquanto, além de ninguém poder gastar mais do que tem, todas as origens e aplicações acabam passando por 'caixa' ou 'bancos', em face do princípio contábil do denominador comum monetário.

A previsão legal para aplicação dos coeficientes de presunção do lucro presumido sobre a receita omitida, só surgiu a partir de 1996, com o advento do artigo 24, da Lei nº 9.249/95. Até 31/12/95, a base de cálculo é o total da receita omitida, tal como previsto no 'caput' do artigo 43, da Lei nº 8.541/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14

Acórdão nº : 103-20.222

Não elidida a presunção 'juris tantum', mantém-se o lançamento.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS** - Mantido incólume o lançamento matriz, mantém-se, por decorrência, a tributação reflexa incidente sobre o mesmo suporte fático.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA** - A apresentação da declaração de rendimentos sob intimação fiscal enseja a aplicação da multa de ofício e exclui a espontaneidade, fundamento da incidência da multa por atraso na entrega da declaração.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.\***

Irresignada com o decidido em instância singular, recorre a contribuinte a este colegiado, mediante a petição de fls. 269/290, recurso encaminhado por força de liminar afastando o depósito prévio de 30%.

Em razões preliminares, alega preterição do direito de defesa quando, do confronto de suas alegações de impugnação com os fundamentos da decisão recorrida, verifica-se que não foram analisados todos os seus argumentos, tanto em preliminares como no mérito.

Especificando os pontos não apreciados, informa que, na preliminar levantada, deixou o julgador de contraditar as razões referentes à afronta ao princípio da legalidade, limitando-se a afirmar que o procedimento dos exatores não trouxe prejuízo para o contribuinte.

Continuando suas arguições preliminares, indica que, no mérito, o julgador monocrático deixou de apreciar os seguintes pontos:

a) a superficialidade do trabalho fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14

Acórdão nº : 103-20.222

- b) a ausência de um demonstrativo acusando o anunciado "saldo credor de caixa", elemento tido caracterizador da omissão;
- c) a arguição da inexistência de lucros distribuídos nos balancetes juntados ao processo;
- d) a vigência da lei nº 9.064/95, que segundo a impugnação só tem início a partir de 01/01/96;
- e) a inaplicabilidade do artigo 44 da lei nº 8.541/92, no caso concreto, pela inexistência de lucro líquido e determinação de resultados nas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;
- f) os balancetes juntados à impugnação.

Além destes questionamentos apontados, alega que não lhe foi dada oportunidade de se manifestar a respeito da diligência fiscal objeto do relatório de fls. 249/252, que trouxe novos elementos ao processo, onde destaca: a) os balancetes de fls. 183/206; b) os esclarecimentos relativos a conta caixa, e ajustes efetuados em seu saldo; c) opiniões sobre o saldo das contas "fornecedores" e "contas a pagar" e, d) os fundamentos para a conclusão da efetiva distribuição de lucros.

Citando diversos acórdãos deste colegiado, a respeito de nulidades de decisão, requer que seja declarada nula a decisão recorrida.

Além da preliminar de nulidade da decisão, apresenta outra preliminar, relativa à nulidade do lançamento por ter apurado o saldo credor anual e não mensal, como determina a lei, ferindo o princípio da legalidade.

No mérito, alega a superficialidade do trabalho fiscal e a inexistência de saldo credor de caixa, visto serem devedores os saldos em 31 de dezembro de cada um



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

dos anos tributados, a despeito dos saldos credores apresentados no decorrer dos anos calendários.

Sustenta, também, uma mudança de critério no lançamento, quando o julgador monocrático inova ou o aperfeiçoa, ao afirmar que houve excesso de dispêndios em relação aos gastos, quando insistia na ocorrência de saldo credor de caixa.

Ainda, relativamente ao mérito, alega que a pretensa tributação é uma presunção de omissão de receita não prevista na legislação tributária, mencionado acórdãos deste Conselho de Contribuintes e insiste na inaplicabilidade do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, para as empresas tributadas com base no lucro presumido.

Relativamente ao lançamento do imposto de renda na fonte, sustenta a falta de previsão legal para tributação das empresas optantes pelo lucro presumido, com base no artigo 44 da mencionada lei nº 8.541/92.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e considerando a concessão de liminar para o seu encaminhamento sem o depósito prévio de 30%, dele tomo conhecimento.

Antes do exame dos lançamentos questionados, deve ser apreciada a arguição de nulidade da decisão recorrida, que segundo a recorrente, levou a preterição de seu direito de defesa, pela falta de enfrentamento de diversos questionamentos apontados em preliminar e no mérito da questão, além da inovação do lançamento, efetuado pela autoridade monocrática.

Relativamente a falta de exame das arguições apresentadas com a impugnação a leitura atenta das razões de decidir, que faço em plenário, demonstra que todos os pontos levantados foram apreciados pelo julgador monocrático.

Quanto à falta de demonstrativo dos valores apurados como omissão de receita, estes constam às fls. 41 e 100, especificando a forma de apuração do excesso de dispêndios em relação aos gastos.

Pertinente à inovação no lançamento, não há como se acolher este argumento visto que o auto de infração ao se referir a saldo credor de caixa remete a descrição para os demonstrativos constante dos Termos de Verificação de fls. 41 e 100 que, como visto acima, demonstram excesso de dispêndios em relação aos gastos.

Assim, devem ser rejeitadas estas preliminares.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

Relativamente à diligência efetuada, solicitada pela autoridade recorrida, teve como finalidade o esclarecimento de alguns pontos levantados pelo sujeito passivo em sua defesa, como inoccorrência de saldo credor de caixa, o efetivo pagamento de pró-labore e os ajustes efetuados na conta Caixa.

Tais esclarecimentos em nada cercearam o direito de defesa da recorrente que, como visto, teve como finalidade apenas esclarecer pontos objetos da controvérsia inicial.

Rejeitadas as preliminares passo ao exame do mérito, tendo o primeiro passo o exame das provas dos autos e da base de cálculo apresentada.

O levantamento fiscal foi consistente em apurar o saldo credor de caixa, em 31 de dezembro dos períodos fiscalizados, adotando o critério de levantamento de fluxo de caixa, onde se apurou excesso de dispêndios em relação às despesas, com base nas informações apresentadas pelo sujeito passivo.

Deste levantamento discorda a recorrente, não só arguindo a imprecisão deste levantamento, mas que o mesmo deveria ter sido constituído mês a mês, como determina a lei, no caso de contribuinte optante pela apuração do imposto com base no lucro presumido.

A apuração ao final do exercício em nada invalida o procedimento fiscal. Na realidade, o fisco apenas detectou o saldo credor no final do período, abstendo-se desta verificação em cada período de apuração, uma vez que adotou o critério de excesso de dispêndios em relação às aplicações e não a tradicional apuração diária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

Este levantamento foi questionado pela recorrente, que entende ser o mesmo inconsistente, dado que o balanço anual apurou saldo devedor e o levantamento fiscal saldo credor, quando os elementos foram extraídos do próprio balanço anual.

Neste particular, a diferença surge quando, no levantamento foram efetuados diversos ajustes, com base na documentação e informações prestadas pelo próprio sujeito passivo.

Assim, estando consistente o levantamento devem ser analisadas as falhas apontadas pela recorrente. Do quadro de recursos e dispêndios, a contribuinte apenas aponta, em concreto, erro relativo às retiradas pró-labore.

Examinando-se a informação fiscal, na parte concernente às retiradas, verifica-se que o autor da diligência constatou que no ano calendário de 1993 não houve retirada pró-labore, constando o valor equivalente a 53.553,44 UFIR na declaração de rendimentos da pessoa jurídica e física dos sócios.

Para o ano de 1995 houve registro contábil de retiradas no montante de R\$ 45.428,21, constando na declaração de rendimentos a quantia de R\$ 37.250,00.

Com base nestas informações deve ser ajustado o excesso de dispêndio do ano calendário de 1993, visto que constou como despesa operacional o montante de Cr\$ 36.139.864,75 (fls. 42) como retirada pró-labore, quando as diligências constataram que neste período não houve retirada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

Já para o período de 1995 os valores apurados na diligência fiscal conferem com o constante do quadro de fls. 101, permanecendo o mesmo valor do excesso de dispêndio.

Assim, conformadas as bases de cálculo, com a discordância em concreto do sujeito passivo, segue-se a análise dos autos de infração decorrentes da receita omitida e apurada pelo excesso de dispêndio.

Conforme bem salientou a recorrente, as autuações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte foram efetuadas com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, aplicáveis somente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Tal posicionamento tem sido acolhido reiteradamente por esta Câmara, que entende inaplicável estes dispositivos legais para as empresas tributadas com base no lucro presumido. Esta tributação também não se conforma com o CTN, especialmente seu art. 3º, que rejeita os impostos com caráter de penalidade, sendo que, no caso, é tributada a receita e não o lucro proveniente dela.

Mesmo com a edição da Lei nº 9.064 de 20/junho/95, que incluiu o lucro presumido nas hipóteses do artigo 43 e 44 da Lei nº 8.541/82, esta tributação também não pode prevalecer.

Em primeiro lugar por afrontar o artigo 3º do CTN e também, porquanto tal Lei somente vigoraria a partir de 1996, se não fosse revogada pela Lei nº 9.249/95. A despeito destes dispositivos virem com medidas provisórias de 1994, estas não foram convertidas em lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

Esta inaplicabilidade se reafirma, quando a base de cálculo para o lucro presumido não pode constituir-se em 100% da receita omitida, por afrontar o artigo 43 do CTN, como mencionado acima. Não há como se eleger a receita como base de cálculo do imposto sobre a renda. Pode-se tributar a renda presumida ou arbitrada, mas ela nunca será igual à própria receita.

No caso do lucro real, tributa-se 100% da receita omitida, na presunção de que os custos estão contabilizados. No entanto, se porventura for comprovado que os custos igualmente não foram registrados, estes são admitidos para o cálculo do lucro não tributado, conforme se verifica na jurisprudência deste Conselho.

No caso do lucro arbitrado, o artigo 892 do RIR/94, tem no seu § 2º o comando de que "no caso da pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, será considerado lucro arbitrado o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos", fazendo remissão ao Decreto-lei nº 1648/78, art. 8º, § 6º.

Neste aspecto, temos que o imposto não pode constituir-se em penalidade e que o artigo 43 e parágrafos se refere às empresas tributadas com base no lucro real. Tanto é fato que, a Lei nº 9.249/95 (art. 24 e § 1º) modificou esta disposição legal ao tributar, mesmo no caso de receitas omitidas, o lucro no mesmo percentual admitido para as receitas declaradas. A penalidade sim, é que foi mais gravosa, como deveria ser. Vê-se que o legislador, verificando o erro explicitado na lei, veio a corrigi-la e adequá-la ao CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14

Acórdão nº : 103-20.222

Assim, entendo que a tributação não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita. Não pode, portanto, prevalecer o artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

O lançamento de Imposto de Renda na Fonte segue o mesmo deslinde do IRPJ, pelos mesmos motivos fáticos e jurídicos.

Quanto às demais exigências decorrentes, relativas à Contribuição Social, PIS e COFINS, comprovada a omissão de receitas, devem ser mantidas as respectivas exigências, fazendo reduzir as bases de cálculo na importância de Cr\$ 36.139.864,75, no ano calendário de 1993, conforme examinado no item relativo às provas da omissão de receitas.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir as exigências do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do Imposto de Renda na Fonte, bem como excluir da tributação referente às contribuições a importância de Cr\$ 36.139.864,75, no ano calendário de 1993.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2000

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001547/97-14  
Acórdão nº : 103-20.222

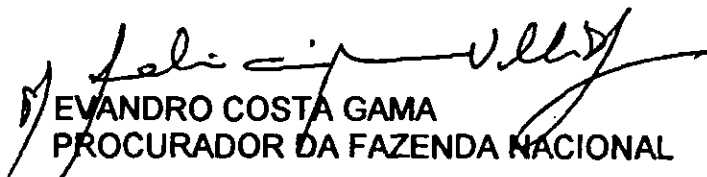
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **14 JUL 2000**

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

Ciente em, 18.08.00

  
EVANDRO COSTA GAMA  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL