

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

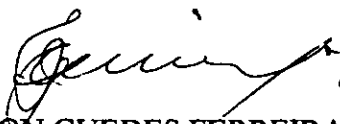
PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
SESSÃO DE : 15 de junho de 1993  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261  
RECURSO Nº : 104.106  
MATÉRIA : IRPJ - EX: DE 1987  
RECORRENTE : MADEIREIRA SANTA CLARA LTDA.  
RECORRIDA : DRF EM RIBEIRÃO PRETO (SP)

LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - Com base no art. 195 do CTN, pode o fisco exigir do contribuinte elementos de suas atividades comerciais. Se deles se extrai a conclusão quanto a insuficiência de recursos frente a gastos, correta a tributação com base em omissão de receitas.

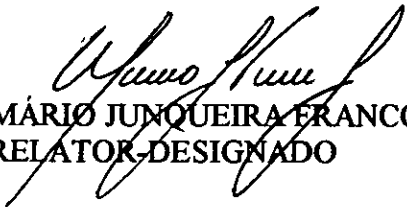
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MADEIREIRA SANTA CLARA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir a incidência da TRD no período de 4 de fevereiro a 31 de julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiro Adelmo Martins Silva (Relator), Paulo Irvin de Carvalho Vianna e Luiz Alberto Cava Maceira, que DAVAM provimento integral ao recurso, e os Conselheiros Jackson Guedes Ferreira e José Carlos Passuello que NEGAVAM provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

Sala das Sessões-DF, em 15 de junho de 1993



JACKSON GUEDES FERREIRA  
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR  
RELATOR DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

FORMALIZADO EM 17 MAI 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, ADELMO MARTINS SILVA, JOSÉ CARLOS PASSUELO, LUIS ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros: RENATA GONÇALVES PANTOJA e EDSON VIANNA DE BRITO.



PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261  
RECURSO Nº : 104.106  
RECORRENTE : MADEIREIRA SANTA CLARA LTDA

## RELATÓRIO

MADEIREIRA SANTA CLARA LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, da qual tomou ciência em 14 de agosto de 1992.

A folha de continuação nº 1 do auto de infração (fls. 18) assim descreve a exigência sob apreciação:

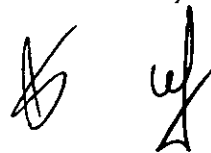
“OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - PAGAMENTOS A MAIOR: constatou-se, a ocorrência de omissão de receita operacional, no valor de 412.749,95; apurada mediante levantamento do fluxo de caixa; tudo conforme demonstrado através dos relatórios de Despesas Gerais e Fluxo de Caixa, anexos ao processo.

“Tendo a empresa optado pela tributação com base no Lucro Presumido de que trata a Lei nº 6.468/77 e alterações posteriores, impõe-se a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a alíquota de 30% sobre 50% da receita omitida.”

O lançamento refere-se ao exercício de 1987, período-base de 1986.

Na impugnação, em resumo, argumentou a impugnante que:

a) os optantes pelo regime de tributação com base no lucro presumido, por força do artigo 394 do RIR/80, estão liberados dos controles típicos dos declarantes pelo lucro real;



PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

b) por isso, não se preocupou a impugnante com a memorização documental dos fatos ocorridos no ano-base em questão;

c) é praxe no comércio a contratação de empréstimos, o adiantamento de dinheiro pela clientela, a existência de débitos perante fornecedores, o emprego de cheques pré-datados etc.;

d) tais circunstâncias desnaturam e comprometem a consistência da autuação combatida; esta, ademais, se louva em elementos colhidos ao arrepio das normas legais que presidem a tributação pelo regime do lucro presumido;

e) as rubricas LUCRO DISTRIBUÍDO CONFORME DECLARAÇÃO IRPJ e REMUNERAÇÃO PRÓ-LABORE usadas no levantamento, em verdade, correspondem a meros referenciais legislativos que não se confundem com saída de numerário e, por isso mesmo, não podem compor o quadro APLICAÇÕES;

f) alocado que está no capítulo ESCRITURAÇÃO, o artigo 396 do RIR/80 endereça-se aos casos de omissão no registro de efeitos nos livros fiscais; isto porque, se fosse "*intenção do legislador tomar a receita nos moldes levantados na autuação, tê-lo-ia incluído entre as disposições do art. 389 a 391 do Regulamento*";

g) os juros moratórios só incidem após o vencimento do crédito tributário (CTN, art. 161); suspensão como está a exigibilidade do crédito pela interposição de medida recursal (CTN, art. 151), não adveio ainda o termo inicial de incidência da exação moratória.

Pediu a impugnante fosse julgado improcedente o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

Veio, então, a r. decisão de primeiro grau. Ela indeferiu, no mérito, a impugnação. Em essência, são os seguintes os argumentos oferecidos pela digna autoridade julgadora:

a) “com base na documentação apresentada, constatou-se que os gastos foram superiores aos recursos, razão pela qual o fisco tributou, corretamente, como omissão de receitas a diferença apurada, uma vez que a impugnante não logou comprovar, mediante documentação hábil, a origem dos recursos utilizados”;

b) esse entendimento é compartilhado com o Primeiro Conselho de Contribuintes, consoante Acórdãos nºs 101-178.088/88 e 101-78.333/89;

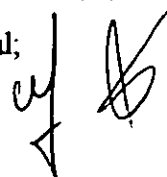
c) correto também o procedimento em relação ao **lucro distribuído** e à **remuneração pró-labore**, visto tratar-se de valores informados pela atuada;

d) segundo dispõe o artigo 726 do RIR/80, os juros de mora são exigidos a partir do prazo para pagamento do imposto do exercício, sendo que medidas recursais não interrompem a sua fluência.

No apelo, reitera a recorrente os argumentos trazidos na fase impugnatória, acrescentando os que tento reproduzir nas linhas que seguem:

a) nestes anos todos que se seguiram à edição da Lei nº 6.468/77, vinha o Fisco aferindo a receita bruta dos optantes pelo regime de lucro presumido mediante levantamentos específicos de mercadorias e outros meios semelhantes;

b) jamais se cogitou da guarda de informações de cunho obrigacional, não tendo havido qualquer alerta prévio quanto à sua necessidade para efeito de levantamento fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

c) ante essa prática reiterada da Fiscalização e à luz do artigo 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, aludidos contribuintes sentem-se desobrigados de prestar tais informes indiretos;

d) a se considerar correta a interpretação dada pelo Fisco ao artigo 396 do RIR/80, casos haverá em que do arbitramento do lucro -- medida extrema, como se sabe -- resultará tributação bem mais branda para os optantes pelo regime do lucro presumido;

e) a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em seu artigo 40, regulou inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior; não reproduziu nem recepcionou implicitamente a norma contida no artigo 396 do RIR/80, tendo este, pois, como revogado nos termos do artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro;

f) assim, ainda que de omissão de receita se tratasse no caso, a tributação, por força da legislação superveniente (CTN, art. 106, Inc. II., al. "b"), dar-se-ia segundo a sistemática do lucro presumido;

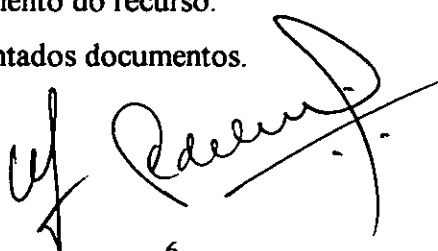
g) pela mesma legislação superveniente (Lei nº 8.383/91, arts. 59 e 60) a multa máxima prevista é de 20%; destarte, em observância ao artigo 106, inciso II., alínea "c", do Código Tributário Nacional, a multa de 50% aplicada na espécie deve ser reduzida a 20%.

h) os juros não são ainda exigíveis, como demonstrado na impugnação, mas ainda que fossem, não poderiam ultrapassar o limite de 12% ao ano (CF, art. 192, § 3º), argumento válido também quanto à aplicação de TRD, visto que reconhecida pela Corte Suprema como taxa de juros.

Pede o provimento do recurso.

Não foram juntados documentos.

É o relatório.



PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

## VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO ADELMO MARTINS SILVA, RELATOR

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele tomo conhecimento.

Tenho afirmado reiterada vezes que este Tribunal administrativo, em sua função de controle da legalidade do procedimento fiscal da União, não pode admitir que pretensa execução da lei afaste objetivos propositadamente fixados pelo legislador.

Ora, me parece muito clara a **mens legis** em assegurar que as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido estejam desobrigadas, perante o Fisco Federal, de manter escrituração contábil (Lei nº 6.468/77, art. 4º).

Não menos clara me parece aquela vontade quando o mesmo legislador, no artigo 12 do mesmo diploma, autoriza o Ministro da Fazenda a baixar normas complementares necessárias à aplicação de tais regras específicas, acrescentando que pode ele “estabelecer controles especiais para as empresas optantes”.

A única norma complementar baixada com base naquela autorização legal e aplicável à espécie está no item 15 da Portaria nº 24, de 12 de janeiro de 1979. No que interessa à análise da questão levantada, diz esse dispositivo:



PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

“15 - Todos os livros de escrituração obrigatória por legislação fiscal especial, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para apurar os valores indicados na declaração de rendimentos, devem ser mantidos em ordem pelos contribuintes, enquanto não estiverem prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes...”

**Os valores indicados na declaração de rendimentos** questionada (cf. fls. 12) são a receita bruta operacional, o capital registrado, as compras realizadas no período-base, os estoques, iniciar e final, e os rendimentos atribuídos aos sócios da empresa.

Me parece consentâneo com a vontade do legislador entender que na base de apuração desses valores estava, e está, o limite legal da competência do agente do Fisco. Limite este, aliás, intransponível legitimamente no trabalho de investigação do fato gerador do imposto.

A propósito, não vejo conflito entre esse entendimento e o artigo 644 do RIR/80, que obriga as pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não, a “prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos fiscais de tributos federais no **exercício de suas funções**”. Juridicamente, com efeito, não se pode considerar no **exercício de suas funções** o auditor que exige informações ou esclarecimentos a cuja guarda não estejam as pessoas obrigadas por força de lei.

Não é racional, e muito menos jurídico, admitir poderes ilimitados de investigação como os aqui defendidos pelo Fisco. Se não, em casos como este, qual seria o resultado prático da vontade do legislador, tão claramente manifestada no texto da lei? De que valeria instituir uma declaração de rendimentos simplificada se, mesmo ao apagar das luzes do lapso decadencial, pudesse o agente do Fisco exigir informações somente disponíveis em departamento de contabilidade plenamente organizado? Se, em qualquer dia desse quinquênio, pudesse tal agente impor o preenchimento de diversos formulários, quando a declaração legalmente instituída tem apenas uma lauda?





PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

Entendo oportuno anotar que os formulários cujo preenchimento foi exigido da recorrente -- v.g; o de fls. 6 -- não identifica o órgão, nem a autoridade, nem o ato que os instituíram.

Em resumo, estou em que, ao exigir da recorrente as informações que exigiu, o agente autuante, ainda que por excesso de zelo, estabeleceu controles especiais que o Ministro de Estado se eximiu de criar. Embora competente para constituir o crédito tributário, foi além do permitido e se exorbitou no uso de suas faculdades administrativas. Ele e também a digna autoridade a quo, ambos excederam, portanto, a sua competência legal e, com isso, invalidaram o lançamento. É que ninguém pode agir em nome da Administração fora do que a lei lhe permite (cf. Hely Lopes Meirelles - Direito Administrativo Brasileiro, RT, 4ª ed., pág. 83).

Mas não é só isso.

A interpretação sistemática das normas que regem a tributação das pessoas jurídicas mostra, à evidência, que existem apenas três regimes de apuração da base de cálculo: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Mostra, principalmente, a impossibilidade jurídica de se conciliar a aplicação, num mesmo caso, de regras próprias de dois regimes diferentes, de modo a criar um quarto regime.

Um quarto regime, um regime híbrido de apuração do lucro, é o que se vê nestes autos. Um regime em que se exige declaração muito próxima daquela a que estão obrigadas as pessoas jurídicas que pagam imposto pelo lucro real. Isto, para presumir omissão de receita a final atribuída a contribuinte optante pelo regime de lucro presumido.

Um quarto regime de apuração de lucro que não leva em conta um dos princípios fundamentais da Ciência Contábil: o princípio da **competência dos exercícios**.



PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

Não se diga que o artigo 396 do RIR/80 serve de supedâneo a procedimento fiscal desse calibre. Diz ele, com muita clareza: **“Verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita”**. Não diz: **“Presumindo a fiscalização a omissão de receita”**.

Ora, existe uma presunção legal de lucro, criada pelas normas consolidadas nos artigos 389 e 391 do RIR/80. E ela tem a mesma natureza jurídica das presunções de omissão de receita autorizadas pelos artigos 180 (**saldo credor de caixa e passivo fictício**) e 181 (**suprimentos de caixa**).

É pacífico o entendimento de que aquelas presunções favoráveis ao Erário somente são elididas mediante prova em contrário. Excluem-se aqui as presunções. Ou será que o Fisco, ante a constatação de saldo devedor de caixa, mesmo depois de subtraído o chamado passivo fictício, admitiria a presunção simples de que aquele passivo não foi pago com receita omitida?

Pois bem, na espécie, pretende o mesmo Fisco elidir a presunção legal de lucro (RIR/80, arts. 389 e 391) com a **praesumptio hominis** de omissão de receita. Com efeito, se verdadeiros os dados constantes do demonstrativo de fls. 13, o que se apurou ali foi **saldo credor de caixa**, não omissão de receita. Esta resulta de presunção comum, não autorizada em lei.

De resto, insta enfatizar que, no próprio regime de tributação pelo lucro real, a presunção de omissão de receita fundada em saldo credor de caixa não prescindiu de norma legal específica (cf. art. 180 do RIR/80).

Parece clara, pois, a posição do legislador no sentido de que, legitimamente, só o fato elide a presunção legal relativa do lucro declarado pela pessoa jurídica que optou regularmente pelo regime.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

Trago ainda um último argumento. Um argumento de cunho moral que me parece também juridicamente relevante.

É que a simples presença do Fiscal faz com que pessoas humildes e honestas, não raro ingênuas, as quais devem ser maioria entre os optantes pelo lucro presumido, se sintam pressionadas pelo temor reverencial que devotam às autoridades constituídas. Isto, certamente, as levará a diligenciar para que todas as informações exigidas sejam prestadas. Cairão, assim, numa cilada.

De outro parte, os menos ingênuos, os afortunados e por isso bem assessorados, os sonegadores contumazes, estes saberão a tempo que se trata de informações a cuja prestação não estão legalmente obrigados. Com toda certeza, omitirão desembolsos efetivamente realizados. Omitirão tantos desembolsos quantos sejam suficientes para não desequilibrar em demasia as saídas e entradas de recursos. Receberão, assim, atestado de bons contribuintes.

Honestamente, acredito não ser esse o Estado sonhado para esta Nação.

Com todo respeito às opiniões contrárias, aprovar procedimentos fiscais como o que aqui se apresenta é, a meu ver, ignorar a vontade do legislador e, ao mesmo tempo, promover o arbítrio e a iniquidade.



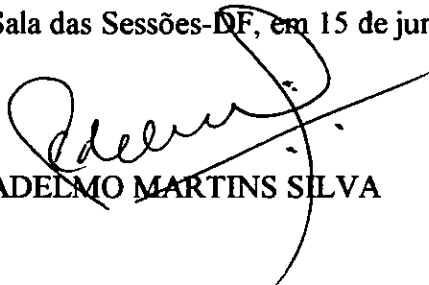
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

A matéria não é inédita. Este Conselho, já por algumas vezes, tem obstado tal pretensão do Fisco. A guisa de exemplos, cito os Acórdãos nºs 106-3.447/91, 101-81.978/91 e 105-5.454/91. Tive a honra de relatar o processo correspondente ao primeiro desses arestos; o voto que conduziu ao último é da lavra da Dra. Mariam Seif, Digníssima Presidenta deste Colegiado.

Por estas razões e por tudo mais que do processo consta, voto no sentido de que se dê provimento ao recurso, no mérito.

Sala das Sessões-DF, em 15 de junho de 1993



ADELMO MARTINS SILVA

PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

## **VOTO VENCEDOR**

**CONSELHEIRO MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, RELATOR**

Peço vênia ao Ilustre Conselheiro Relator para discordar de seu brilhante voto, proferido neste processo.

Baseio meu entendimento no art. 195 do Código Tributário Nacional, cuja norma lá descrita faculta poderes à fiscalização para conferir a documentação comercial e fiscal do contribuinte, bem como previne a existência de regra limitadora a tanto.

Assim sendo, não vejo qualquer ilegalidade ou vício no procedimento adotado no caso em apreço, i.e. a solicitação de informações quanto a recursos e gastos recebidos e efetuados pela autuada, em determinado exercício. Cabe ressaltar, que a regra do artigo supracitado se aplica a todos os contribuintes, independentemente do regime de tributação a que estiver obrigado. Não poderia ser diferente, pois mesmo aqueles sujeitos a tributação pelo lucro presumido devem manter registro de suas atividades comerciais, conforme normas de Direito Comercial.

Ultrapassado este primeiro tema, não vejo maiores dificuldades em aplicar-se raciocínio lógico a prova trazida aos autos. Se o montante dos recursos é insuficiente para fazer face aos gastos da recorrente, decorre de lógica plena a consequente omissão de receita ao crivo do Fisco. Ressalve-se a sempre viável prova em contrário a ser produzida pela autuada.

Nos demais aspectos do processo tenho a ressaltar a questão dos juros de mora, visto que a multa aplicada está de acordo com a legislação de regência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

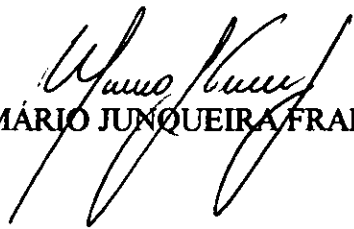
PROCESSO Nº : 10840-000.859/92-36  
ACÓRDÃO Nº : 108-00.261

Na realidade, juros moratórios calculados com base na variação da TRD somente foram normatizados no ordenamento pátrio com o advento da MP 298/91, convertida na Lei 8.218/91. Antes disso vigorava juros de 1% ao mês ou fração. Isto porque o art. 3º da Lei 8.177/91 consistia em cobrar a variação da TRD como correção monetária, o que foi posteriormente afastado por julgado do Excelso Supremo Tribunal Federal. Razões deste entendimento foram exemplarmente definidas no Acórdão 2º CC nº 201-68.884/93, da lavra da Ilustre Conselheira Selma Salomão, as quais, com a devida vênia, adoto na íntegra.

Por todo o exposto, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial, no sentido de reduzir o montante dos juros de mora cobrados entre 04.02.91 a 31.07.91 para o patamar de 1% ao mês ou fração.

Este é o meu voto.

Sala das Sessões-DF, em 15 de junho de 1993

  
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 