



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5
Processo nº : 10909.000370/93-02
Recurso nº : 111.481
Matéria : IRPJ - Ex.: 1990
Recorrente : DUTRA DISTRIBUIDORA DE CALÇADOS LTDA
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS-SC
Sessão de : 14 de maio de 1998
Acórdão nº : 107-05.003

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS -
CARACTERIZAÇÃO - Configura omissão de receitas a diferença apurada
pela fiscalização no balanço das origens e aplicações de recursos do
contribuinte.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - ALÍQUOTAS
APLICÁVEL - No regime de tributação pelo lucro presumido, a alíquota
de IRPJ aplicável é a de 25%.

TRD - Incabível a cobrança de encargos de TRD no período de fevereiro
a julho de 1991.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por DUTRA DISTRIBUIDORA DE CALÇADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUL 1998

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

Recurso nº : 111.481
Recorrente : DUTRA DISTRIBUIDORA DE CALÇADOS LTDA

RELATÓRIO

Relata a DRJ em Florianópolis/SC, que:

“Através da Notificação de Lançamento de fls. 56/62, exige-se da contribuinte acima qualificada o recolhimento da importância equivalente a 663,49 UFIR, acrescida de multa de ofício e demais acréscimos legais à época do pagamento, a título de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica**, referente ao ano-base de 1989.

Conforme revelado na *“Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”*, fls. 56/57, a partir da documentação apresentada pela contribuinte, os autuantes constataram registro de pagamentos em montante superior ao registro de recebimentos, resultando num saldo credor de caixa, em 31/12/89, no valor de NCz\$ 193.225,92, segundo o quadro abaixo:

Demonstrativo do Saldo do Caixa em 31/12/89 (em NCz\$)

Capital inicial.....	4.000,00
Receita recebida no período	507.673,56
Compras pagas no período (664.247,85)	
Rendimentos Distribuídos ..	(35.756,00)
Fretes pagos no período	(444,26)
Tributos pagos	(4.451,37)
Saldo do Caixa	(193.225,92)

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

A fiscalizada foi, então, intimada e reintimada a justificar a irregularidade detectada, fls. 03 e 07, no que apresentou as declarações de fls. 05/06 onde alega ter suprido seu caixa com recursos oriundos de empréstimo obtido junto ao seu sócio-gerente, Abilio César Dutra, que alega que os recursos tiveram origem em rescisão de contrato de trabalho, e saque do seu fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS) (docs. fls. 11/12).

Porém, os autuantes entenderam que os documentos apresentados eram insuficientes para justificar o saldo credor do caixa da empresa, uma vez que a contribuinte não comprovou o recebimento do alegado empréstimo de seu sócio-gerente, cuja declaração de bens também não registra o referido empréstimo, fl. 57.

Destarte, face ao saldo credor de caixa apurado que caracteriza omissão de receitas no montante de NCz\$ 193.225,92, os autuantes lavraram as competentes Notificações de Lançamento para cobrança do Imposto de Renda e demais exigências decorrentes.

Inconformada com o lançamento efetivado, a autuada apresentou tempestivamente impugnação, fls. 61/67, alegando, em síntese que:

a) A Notificação foi emitida por Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, quando o inciso IV, do art. 11, do Dec. nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, determina que tal ato é de competência do Chefe do órgão expedidor, no caso, o Sr. Inspetor da Receita Federal em Itajai;

b) A exigência com base no art. 180 do RIR/80 não pode subsistir, pois, segundo tal dispositivo, para a caracterização da presunção legal de omissão de receitas é mister que exista escrituração, o que, no caso, não ocorre porque a interessada, optante pela tributação com base no Lucro Presumido está, consoante dispõe o art. 394 do RIR/80, dispensada de escrituração contábil, perante o fisco federal;

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

c) Deve ser salientado que o referido art. 180 tem sua matriz legal no disposto no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, que diz respeito, primordialmente, às pessoas jurídicas que apuram o lucro real com suporte na escrituração contábil, sendo inaplicável às empresas optantes pela tributação simplificada;

d) Os documentos acostados aos autos, demonstram, com clareza meridiana, que o sócio-proprietário canalizou para os cofres de sua incipiente empresa recursos oriundos de indenização trabalhista e FGTS;

e) A pretensão da fiscalização de que o sócio deveria formalizar a operação de empréstimo é, *data maxima venia*, ridícula;

f) A exigência é uma violência porque deixa de levar na devida conta o que ocorre no mundo real. A falta de formalização da entrega de numerário é um erro de forma, escusável, mormente dadas as circunstâncias;

g) O demonstrativo do saldo de caixa apurado, além de não levar em conta os recursos que, comprovadamente, o sócio-majoritário empregou na quitação de compromissos da pessoa jurídica, como já se disse, deduziu a quantia de NCz\$ 35.756,00, que não se refere a uma real movimentação de numerário;

h) A alíquota de 30% aplicada, referente ao art. 6º da Lei nº 6.468/77, deve ser reduzida a 25% face à alteração de alíquotas procedida pelo Decreto-lei nº 1.967/82;

i) A fiscalização, ao compor o valor principal a ser exigido, agregou à dívida a parcela de imposto já declarada e recolhida, cujas cópias de DARF se anexam;

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

j) Tivesse efetivamente ocorrido alguma omissão de receita, o fato gerador teria ocorrido em 31/12/89, quando vigente o Decreto-lei 2.323/87, que no seu art. 16 estabelecia juros de mora à razão de 1% ao mês-calendário ou fração;

k) Em consonância com o disposto no art. 144 do CTN, os juros moratórios deveriam ser calculados à razão de 1% ao mês, sem o acréscimo de "encargos TRD - 335.52%".

l) Não há sustentação legal para a exigência a título de "encargo TRD" tendo em vista que as Leis nº 8.177/91 e 8.218/91 determinavam cobrança de juros e foram tacitamente revogadas, neste particular, pelo art. 59 da Lei nº 8.383/91".

A autoridade julgadora, apreciando o feito, deu provimento parcial à impugnação, assim ementando a sua decisão:

“se a contribuinte não logra afastar, em sua totalidade, a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste a presunção de receitas omitidas em montante equivalente ao saldo não justificado”

Irresignada, a contribuinte recorre a este Colegiado reeditando em seu recurso, fundamentalmente, as razões de sua peça vestibular.

É o Relatório.

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A recorrente, em seu recurso, a rigor nada de novo acrescenta que possa infirmar os trabalhos da fiscalização.

Com efeito, como bem dito na r. decisão, “na verdade, não se exigiu da contribuinte sua escrituração contábil, mas a apresentação de documentação hábil que comprovasse a origem de recursos e afastasse a evidência do saldo credor de caixa e, portanto, da presunção de omissão de receitas”.

E a recorrente, como se vê dos autos do processo , não conseguiu comprovar a diferença apurada no balanço das origens e aplicações de recursos, pelo que se tem como caracterizada a presunção de omissão de receitas.

Todavia, tem razão a recorrente quando se insurge quanto à alíquota do IRPJ aplicável.

Com efeito, a regra do artigo 396 do RIR/70, 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.

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

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

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 coerência, 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% (art. 24, II), já então calculada sobre um 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 art. 6º da Lei 6468/77 (art. 396 do RIR/80) não ter 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-se a uma única alíquota geral e específica, quer sejam resultados operacionais, quer sejam resultados não operacionais, ainda que tributados separadamente, sem sombra de dúvidas operou-se a derrogação parcial do malfadado art. 6º da lei 6468/77, mais propriamente de sua alíquota de 30%, por absoluta impropriedade com o novo sistema posto.

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

Ou assim interpretamos ou seremos forçados a admitir que a regra da lei (art. 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 admitido como lícito, 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 constitui, neste caso, em punição. A imposição decorrente da prática ilícita tem o mesmo sentido da decorrente da prática lícita: o de avaliação 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 perceba 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 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:

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

“... Na norma de tributação se contém o tributo. Examinando-a, é possível desvelar a sua inteira juridicidade. Os fatos que jurígenos, estão nas hipóteses das normas tributárias, têm que ser obrigatoriamente fatos lícitos, 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-se que a aplicação de alíquota mais gravosa em um regime de tributação sujeito a uma única alíquota, com 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, frequentemente 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 (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 da 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 alíquota de 30% prevista no art. 6º da Lei 6468/77.

Por outro lado, relativamente à TRD, em parte também tem razão a recorrente.

Com efeito, de acordo com a jurisprudência mansa e pacífica deste Conselho, consubstanciada no Acórdão CSRF/01-1.1773, cuja ementa segue abaixo, não é admissível a cobrança de encargos de TRD no período de fevereiro a julho de 1991:

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

“VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, com juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quanto entrou em vigor a Lei nº 8218. Recurso Provido”.

Por tudo isso, conheço do recurso porque tempestivo e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, reconhecendo que para cálculo do quantum de IRPJ devido deva ser utilizado a alíquota de 25%, bem como para afastar do crédito tributário exigido os encargos de TRD, cobrados no período de fevereiro a julho de 1991.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 1998.



NATANAEL MARTINS

Processo nº : 10909.000370/93-02
Acórdão nº : 107-05.003

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, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 20 JUL 1998


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE

Ciente em 22 JUL 1998


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL