



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO No. 10925/000.281/92-51
ACORDÃO NR. 106-06.811

Sessão de : 04 de outubro de 1995

Recurso nº: 106.458 - IRPJ - EXS: DE 1987 a 1989

Recorrente : ELOYR LUIZ SEGABINAZZI CASOTTI (FIRMA INDIVIDUAL)

Recorrida : DRF em JOACABA - SC

MFMA

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTICIO - PRESUNÇÃO - Cabe ao contribuinte comprovar com documentação hábil e idônea a data do efetivo pagamento das obrigações registradas em seu passivo sob pena de, não o fazendo, dar margem a presunção de omissão de receita.

ACRESCIMOS LEGAIS - TRD - APLICABILIDADE DE SUA COBRANÇA A PARTIR DE 30.08.91 - A cobrança de juros de mora sob a denominação de taxa Referencial Diária somente é admissível a partir da vigência da Lei nº 8.218, sendo vedada sua retroação para alcançar situações pretéritas (CTN, art. 105).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELOYR LUIZ SEGABINAZZI CASOTTI (FIRMA INDIVIDUAL)

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir as parcelas indicadas pela relatora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro JOSE CARLOS GUIMARÃES que negava provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 04 de outubro de 1994

JOSE CARLOS GUIMARÃES

- PRESIDENTE

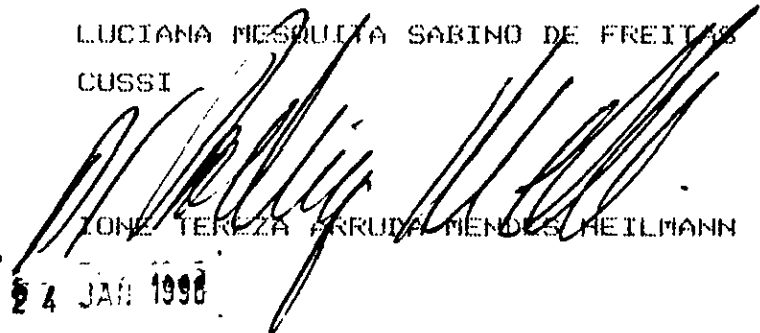


MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO No. 10925/000.281/92-51
ACORDAO NR. 106-06.811

LUCIANA MESQUITA SABINO DE FREITAS - RELATORA
CUSSI

VISTO EM:  LIONE TEREZA ARRUDA MENDES HEILMANN - PROCURADORA DA
SESSÃO DE: 24 JAN 1998 FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIO ALBERTINO NUNES, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e JULIO HORTA BARBOSA. Ausentes os Conselheiros HENRIQUE ISLEB, FAUZE MIDLEJ (licenciados) e JOSE FRANCISCO PALOPOLI JUNIOR.

RECURSO Nº 106.458

ACÓRDÃO Nº 106-06.811

RECORRENTE: ELOYR LUIZ SEGABINAZZI CASOTTI (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

ELOYR LUIZ SEGABINAZZI CASOTTI, firma individual já qualificada (fls. 37), recorre da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal em Joaçaba, SC (fls.129/140), de que foi cientificada em 10/08/93 (fls.144), através de recurso protocolado em 06/09/93 (fls.145).

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração (fls. 24/34), na área do imposto de renda-pessoa jurídica, relativo aos exercícios de 1987, 1988 e 1989, períodos-base de 1986, 1987 e 1988, no qual lhe foi exigido um crédito tributário de 19.175,21 UFIR, sendo:

imposto	3.706,00 UFIR
juros de mora	13.700,53 UFIR
multa por atraso na entrega da declaração	15,70 UFIR
multa de ofício	1.852,98 UFIR

O lançamento foi decorrente da constatação das seguintes irregularidades:

1. omissão de receita operacional, caracterizada por passivo fictício, não tendo a contribuinte comprovado, quanto aos exercícios de 1987 e 1988, os valores dos saldos da conta FORNECEDORES constantes das declarações de rendimentos apresentadas (quadro 4 dos Anexos A), e, ainda, não tendo declarado compras a prazo (quadro 11 do Formulário I);

2. diminuição do lucro líquido do exercício, por não considerar os estoques existentes ao final do período-base, conforme declaração de rendimentos dos exercícios de 1987 e 1988 e Livro Registro de Inventário;

3. omissão de receita operacional, caracterizada por saldo credor de caixa, no exercício de 1989, conforme Demonstração de Fluxo de Recursos (fls.24), elaborada a partir dos Quadros de Informações Gerais, preenchidos pelo representante legal da empresa (fls.15/16) que sofreu as seguintes alterações:

3.1 *pro-labore*: de Cz\$ 122.111,00 para Cz\$ 1.863.287,00, valor correspondente a 3,5% da receita bruta apurada;

3.2 lucros distribuídos: de Cz\$ 0,00 para Cz\$ 931.643,00, valor correspondente a 50% do lucro presumido arbitrado.

Inconformada, apresentou a impugnação (fls.38/47), onde contestou o lançamento, argumentando, em síntese:



a) que a suspeita de sonegação dos tributos é infundada, pois plenamente comprovado o saldo da conta fornecedores em 31.12.86 e 31.12.87, inexistindo, portanto, a alegada omissão de receitas por passivo fictício;

b) que houve, por parte da impugnante, pequena omissão quanto ao preenchimento das declarações de rendimentos nos anos-base de 1986 e 1987, porém, nunca com o intuito de omitir receitas ou acrescentar custos, não se configurando o absurdo praticado pelo fisco;

c) quanto à omissão de receitas relativa ao exercício em que optou pela tributação pelo lucro presumido, a aplicação do percentual de 50% efetuada pelo fisco, não passa de mero exercício de imaginação. O lucro bruto de sua atividade (comércio de combustíveis e lubrificantes) não excede a 5,6296%.

Através da intimação 188/92, foi solicitada a apresentação dos seguintes documentos:

1. Notas fiscais;
2. Livro de Registro de Entradas;
3. Livro Diário nº 1;
4. Fichas de Correção Monetária;
5. Comprovantes de financiamento de veículo;
6. Comprovantes do aumento de capital realizado em 29.08.88.

Na Informação de fls. 89/93 o fiscal autuante acatou em parte os argumentos da defesa, esclarecendo:

a) "no tocante à manutenção em sua contabilidade, de obrigações já pagas, denominadas 'passivo fictício', o lançamento originou-se de simples exame das declarações IRPJ dos exercícios 87 e 88, onde declara não ter efetuado compras a prazo (fls. 03v e 08v), e, em contrapartida, declara saldo de 'Fornecedores' (fls. 06v e 09v), nos valores de Cz\$ 62.482,00 para o Ex. 87, e Cz\$ 3.454.565,00 para o Ex. 88. Ora, são informações incoerentes. Se não comprou a prazo, não deve ter sequer movimentação na conta Fornecedores, muito menos, saldo.

Detectada essa incongruência, foi o contribuinte intimado a apresentar as duplicatas que compõem os respectivos saldos (fls.02). Em resposta, informa que, por motivo de incêndio, não nos eram apresentados os documentos solicitados.

Agora, para comprovar os valores lançados, apresenta os documentos:

EX. 87

- Duplicata 17921, de 04/11/86 - vencimento: 03/01/87	
pagamento em 02/01/87 (fls. 48):	10.333,50
- Duplicata 19719, de 05/12/86 - vencimento: 05/12/86	
pagamento em 20/01/87 (fls.49):	10.834,00
- Guia INPS - 11 e 12/86 - pagamento em 31/01/87:	<u>2.552,73</u>



TOTAL 23.720,23

EX. 88

- Duplicata 114001093, de 19/11/87 - vencimento: 02/01/88 -
pagamento em 21/01/88 (fls. 52): 12.744,00
- Financiamento na compra de caminhão (BRADESCO): 2.736.000,00
- Crédito em conta corrente: 684.000,00
TOTAL .432.744,00

De plano, verifica-se que os valores totais não conferem com os lançados. Por outro lado, estranha-se o aparecimento da contabilidade que teria sido destruída por incêndio, conforme já noticiado.

Intimado a apresentar as notas fiscais que originaram as duplicatas acima (fls. 75), e a comprovar o financiamento do caminhão, apresentou os

comprovantes em anexo, mas não comprovou a efetividade do ingresso da importância de Cz\$ 684.000,00, conforme intimação nº 610 (fls.1). Nem poderia comprovar, pois não tem origem, conforme se verifica em sua declaração IRPF do Ex. 88 - AB 87 (fls. 84):

Renda líquida declarada	102.731,00	
Rendimentos não tributáveis	<u>1.075.000,00</u>	1.177.731,00
Variação patrimonial declarada		1.135.000,00

Importante frisar que o crédito de Cz\$ 684.00,00 não consta em sua declaração de bens.

Logo, o item Passivo Fictício se apresenta com as seguintes modificações:

EX. 87 - PB 86

Valor lançado	62.482,00
(-) valores comprovados	23.720,23
(=) valor a tributar	38.761,77

EX. 88 - PB 87

Valor lançado	3.454.565,00
(-) valores comprovados	2.748.744,00
(=) valor a tributar	705.821,00

Quanto à subavaliação dos estoques, insurge-se o impugnante alegando pequena omissão quanto ao preenchimento das declarações IRPJ dos exercícios 87 e 88.

Do exame de tais declarações temos:

EX. 87 - Custo das Mercadorias Vendidas (fls. 03v)

Estoque inicial	0
Compras à vista	2.525.006,00
Estoque final	0
Anexo A - Ativo Circulante (fls. 06)	
Estoques em 31/12/86	72.320,00

EX 88 - Custo das Mercadorias Vendidas (fls. 08v)

Estoque inicial	0
-----------------	---



Compras à vista	9.566.077,00
Estoque final	0
Anexo A - Ativo Circulante (fls. 09)	
Estoques em 31/12/87	108.480,00

A conclusão óbvia, à luz dos elementos declarados, é que os estoques finais não foram considerados no CMV.

Agora, o impugnante, sob o manto de 'pequena omissão quanto ao preenchimento das declarações IRPJ' informa que declarou os valores de compras já líquidos dos estoque finais.

Verificando o livro Registro de Entradas do período, temos:

EF em 31/12/85 - EI em 01/01/86: Cr\$ 41.150.180 ou Cz\$ 41.150,18	
Compras em 86:	2.556.175,87
(-) EF em 31/12/86:	72.320,00
(=) CMV:	2.525.006,05

EI em 01/01/87:	72.320,00
Compras em 87:	9.602.237,34
(-) EF em 31/12/87:	108.480,00
(=) CMV:	9.566.077,34

Quanto a este item, portanto, somos de opinião que o lançamento deve ser cancelado.

Insurge-se, também, quanto ao lançamento do IR sobre receita omitida, caracterizada pela existência de saldo credor de caixa, no ano-base 88, apurado conforme Demonstração do Fluxo de Recursos (fls.24), que, por sua vez, foi elaborado a partir do 'Quadro de Informações Gerais' (fls.15/16), preenchido pelo próprio contribuinte, o qual sofreu algumas correções, conforme descrito no Termo de Verificação (fls. 25), no seu item 3. Inconforma-se com a atribuição de um lucro, na ordem de 50%, sobre o saldo credor de caixa encontrado, muitas vezes superior à margem de lucratividade de sua atividade econômica (revendedor de combustíveis). E para modificar o fluxo de recursos, informa alguns elementos que propiciam origem de recursos:

Aumento de capital, em dinheiro, em 88	Cz\$ 1.950.000,00
Duplicata nº 396/88, de 13/12/88 - DISPAL, com pagamento em 18/01/89	25.200,00
Duplicata nº 1030, de 27/12/88 - PIRÂMIDE, com pagamento em 16/02/89	<u>25.680,00</u>
TOTAL	2.000.880,00

Quanto às duas citadas duplicatas, estão devidamente lançadas no livro de Entradas, e referem-se a compras feitas em 88 e só foram pagas em 89. Já o



aumento de capital, não restou comprovada a sua origem e nem a efetiva entrega do numerário ao caixa da empresa. Intimada a comprovar tal fato, apresentou extratos da conta corrente nº 001.002-3, do BESC, não se sabe se da PF ou da PJ, mas que não contempla nenhuma movimentação no valor acima. Nada informa sobre a origem de tal numerário e é omisso IRPF/89.

Apresenta, entretanto, um fato novo, que é o financiamento de um caminhão adquirido de Dall Magro Auto Peças Ltda. Tal veículo foi adquirido em 04/11/87, por Cz\$ 3.420.000,00 (fls.51), sendo Cz\$ 2.736.000,00 financiados pelo BRADESCO em 36 meses, com 6 meses de carência (fls. 83). Quando do preenchimento do QUADRO DE INFORMAÇÕES GERAIS (fls. 15/16), o contribuinte omitiu tal fato, que agora deve ser considerado. Não tendo o contribuinte

informado os pagamentos feitos, apesar de intimado (fls. 75, item 5), cabe considerar os pagamentos feitos com encargos mínimos, ou seja a variação da OTN e juros de 12 a.a.

(...) Desta forma, o fluxo de recursos para o ano-base 88, fica alterado para os seguintes valores:

I - ORIGENS	
-Saldo de caixa em 31/12/87 -cfe. Decl.IRPJ/88 -fls.09	87.108,00
-Vendas de mercadorias	53.236.789,00
- Saldo do financiamento do caminhão - 31/12/88	2.128.000,00
- Saldo de contas a pagar em 31/12/88	50.880,00
Total das entradas	55.502.777,00
II - APLICAÇÕES	
- Compras de mercadorias para revenda	62.021.681,00
- Despesas operacionais	3.040.845,00
- Saldo financiamento caminhão - 31/12/87	2.736.000,00
- Correção monetária e juros pagos	3.013.675,00
- Lucros distribuídos	931.643,00
- Total das aplicações	71.743.844,00
III - Insuficiência de recursos (I - II)	-16.241.067,00
Lucro Presumido	8.120.533,50

Quanto ao lucro de 50% atribuído pelo fisco sobre receitas omitidas, convém lembrar, que é decorrente de opção feita pelo próprio contribuinte, ao apresentar declaração IRPJ pelo Formulário II - LUCRO PRESUMIDO. Essa opção é irrevogável e irretratável, cabendo ao fisco, apenas dar o tratamento previsto nos artigos 389 a 398 do RIR/80, quando do exame das declarações. E, nos termos do artigo 396, será considerado lucro, a metade das receitas omitidas apuradas pela fiscalização, independente da atividade econômica do contribuinte.

Finalmente, discorda da aplicação da multa de 30% pelo atraso na entrega da declaração do Ex. 89. A IN/SRF nº 28/89, ao dispor sobre o assunto, fixou para 31/03/89 o prazo para apresentação do Formulário III. Conforme carimbos de



recepção, tanto às fls. 12 quanto às fls. 72, comprova-se a entrega da declaração IRPJ do Ex. 89 no dia 05/06/89, o que justifica a exigência da multa de 3% - e não 30% como quer o impugnante - sobre o imposto devido, conforme determina o artigo 17 do DL 1.967/82."

A decisão de fls. 98/108 retificou a exigência inicial, diminuindo o crédito tributário referente aos anos-base de 86 e 87, e, agravando a exigência relativa ao ano-base 88, pela introdução de fatos novos, concedeu à autuada o prazo de trinta dias para apresentar nova impugnação, querendo.

Dentro deste novo prazo, apresentou a contribuinte a peça de fls. 113/120, que denominou "Recurso Voluntário", alegando:

a) ser o exame da fiscalização superficial e tendencioso, pois a conta de fornecedores de longa data apresenta valores que não foram baixados no curso dos respectivos anos, dos quais já decaiu o direito de constituir o crédito tributário;

b) que, em relação ao ano-base de 87, não foi considerada a importância de Cz\$ 684.000,00, como saldo devedor ao titular da empresa;

c) que, sendo do ramo de comercialização de combustíveis e lubrificantes, tem margem de lucro na faixa de 5 a 6%, enquanto que o fisco, ao tributar receita omitida no ano-base 88, pretende que tenha rentabilidade na ordem de 37,8507%, o que é fora da realidade;

d) que a Taxa Referencial Diária - TRD não pode ser usada para indexação de tributos.

Através da Informação de fls.124/126, o fiscal autuante rebateu os argumentos da defesa, esclarecendo:

"Com efeito, o exame da fiscalização não pode ser taxado de superficial e tendencioso, apenas porque a conta de fornecedores, de longa data, apresenta valores que não foram baixados no curso dos respectivos anos. Não existe ligação entre uma coisa e outra.

Em seu recurso, a impugnante não traz fatos novos, capazes de elidir a tributação sobre a receita omitida, caracterizada pela existência de passivo fictício, nos anos-base de 86 e 87, nos valores de Cz\$ 38.761,77 e Cz\$ 705.821,00, respectivamente.

(...) Relativamente ao ano-base de 87, rebela-se por não ter sido considerada a importância de Cz\$ 684.000,00, referente a saldo devedor ao titular da empresa. Ora, tal importância não foi comprovada. Simples lançamento no diário, sem corroboração em documentos idôneos, não se presta para comprovação.

(..) Finalmente, engana-se ao alegar que usamos a TRD como indexador de tributos. A TRD foi usada, apenas e tão somente para cálculo dos juros



de mora, no período de 04/02/91 a Jan/92. Para indexação do tributos foram usadas a OTN, BTN e UFIR."

A decisão recorrida (fls.129/140) rejeitou a preliminar de decadência, por insubsistente. No mérito, acatou os argumentos da fiscalização, mantendo integralmente o feito.

Regularmente cientificada da decisão, a contribuinte dela recorreu, conforme peça de fls. 145, onde solicitou fosse encaminhado como recurso voluntário o documento de fls. 38/75, objetivando a reforma da decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheira LUCIANA MESQUITA SABINO DE FREITAS CUSSI, Relatora:

O recurso foi apresentado pelo representante legal da empresa, com observância do prazo estabelecido no art. 33 do Decreto 70.235/72. Assim, presentes seus requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Remanesce, nesta fase, a discussão sobre o lançamento decorrente de omissão de receita, caracterizada por:

1. não comprovação dos saldos da conta Fornecedores – passivo fictício —, nos exercícios 1987 e 1988; e

2. saldo credor de caixa, no exercício de 1988.

A questão insere-se na modalidade das presunções de ordem legal, denominadas "juris tantum". O dispositivo legal aplicado _ Dec.-lei 1.598/77, art. 12, § 2º _ é a matriz do artigo 180 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 80.450/80 - RIR/80, *verbis*:

"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."

A própria legislação admite prova em contrário, sendo, contudo, ônus do contribuinte. Na fase impugnatória, já foram consideradas as parcelas que a contribuinte logrou comprovar. Ao recurso não foram aduzidos elementos que pudessem elidir a presunção, limitando-se a recorrente a repetir suas alegações iniciais.



Quanto ao saldo credor de caixa, apurado no exercício de 1.988, dispõe expressamente o § 3º do artigo 12 do Decreto-lei 1.598/77, consubstanciado no artigo 181 do RIR/80:

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova a omissão de receita, 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."

E, em se tratando de empresa optante pelo lucro presumido, é claro o artigo 396 do RIR/80, ao determinar o critério do arbitramento, *verbis*:

"Verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita, deverá considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% dos valores omitidos, que ficará sujeito ao pagamento do imposto à razão de 30%, acrescido das penalidades cabíveis."

Não merece reparo a decisão recorrida, no tocante a estes itens.

Quanto à aplicação simultânea da multa por atraso na entrega da declaração e da multa de lançamento de ofício, entendo ser improcedente tal cumulatividade, pois prevalece o lançamento de ofício, base de cálculo da segunda, inexistindo o lançamento por homologação, com autonotificação, base de cálculo da primeira.

Relativamente à aplicação da TRD como juros de mora, a partir de 04 de fevereiro de 1.991, peço vênica para transcrever a Declaração de Voto do Conselheiro Paulo Irwin, que adoto como razões de decidir:

"De todo o exposto extrai-se, com facilidade, que:

1 - a aplicação da TRD como índice de correção monetária é inconstitucional e foi afastada, tanto pelos Tribunais, como pelo próprio Executivo que, admitindo expressamente sua incompatibilidade com o texto da Carta Magna (E.M. das Medidas Provisórias nº 297 e 298), com essa fundamentação alterou a lei pertinente.

2 - Somente com a introdução da Medida Provisória nº 298 (Lei 8.218), a TRD tornou-se aplicável como índice de juro aos débitos fiscais, e esse diploma teve vigência a partir da data de sua publicação, conforme dispõe seu art. 43.

3 - A aplicação retroativa que vem sendo dada pelo Fisco a essa incidência de juros calculados pela TRD é inadmissível: a Lei que introduz ônus para o contribuinte não pode retroagir, eis que essa retroação é defesa não só em decorrência de preceitos da lei complementar mas principalmente porque é incompatível com o texto constitucional. Com o dogma da proteção da segurança jurídica, e com os princípios que, entrelaçados, norteiam as regras de legislação tributária, a saber:

a) o princípio da previsibilidade (para a sociedade e o Estado);

L

b) o princípio de que não se admite surpresa para o efeito de agravar débito fiscal (segurança do contribuinte);

c) o princípio da estabilidade e segurança das relações tributárias;

d) o princípio da isonomia.

4 - É farta e veemente a jurisprudência, inclusive emanada do Supremo Tribunal Federal, vedando esse efeito retroativo, não só para as leis que agravam a obrigação principal, mas também para aquelas que agravam os acréscimos legais, tais como a correção monetária, a multa de mora e os juros de mora.

A propósito da própria TRD já se manifestou o Supremo, pelo Pleno, em ação direta de inconstitucionalidade, abordando inclusive a questão do direito intertemporal, para excluir toda a pretensão de aplicação retroativa."

O artigo 13 da Medida Provisória nº 297, de 29 de junho de 1991 alterou o art. 9º da Lei 8.177/91, para introduzir a aplicabilidade da TRD sobre as multas e os débitos para com a Fazenda Nacional. Entretanto, como tal Medida Provisória não foi convertida em lei no prazo legal, foi editada a MP nº 298, em 29 de julho do mesmo ano que, com algumas emendas, foi convertida no Projeto de Lei nº 8/91 o qual, aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Sr. Presidente da República, originou a Lei 8.218, de 29 de agosto de 1991.

Assim, só se pode admitir a aplicação do disposto em seu art. 30 a partir da data da publicação da Lei 8.218, o que ocorreu em 30 de agosto.

Pelo que se expôs, e por tudo mais que dos autos consta, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da lei, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, excluindo da exigência:

a) a parcela de 19,99 UFIR, correspondente à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.988; e

b) a aplicação da TRD, entre 04.02.91 e 29.08.91.

Brasília, DF, em 04 de outubro de 1.994.



LUCIANA MESQUITA SABINO DE FREITAS CUSSI - Relatora