



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002432/96-38
Recurso nº. : 117.184
Matéria: : IRPJ e OUTROS – Anos: 1991 e 1992
Recorrente : TRANSPORTADORA GOTARDO LTDA
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 14 de outubro de 1.998
Acórdão nº. : 108-05.397

Recurso Especial de Divergência RD/108-0.195

IRPJ – SALDO CREDOR DE CAIXA E PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITAS: Não ilidida a constatação de saldo credor de caixa e obrigações já pagas mantidas no passivo, é legítima a presunção de existência de receitas não contabilizadas.

IRPJ - LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL E COFINS LANÇADOS POR DECORRÊNCIA: A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - BASE DE CÁLCULO: Nas hipóteses de lançamentos de ofício, não é pertinente invocar a dedutibilidade da própria contribuição, para apuração da sua base tributável, porque só admitida para valores contabilizados.

FINSOCIAL – COFINS E PIS/REPIQUE – DECORRÊNCIA: Confirmada a omissão de receitas no âmbito do IRPJ, devem ser mantidas as exigências lançadas por via reflexa, pela estreita relação de causa e efeito.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA GOTARDO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator), Mário Junqueira Franco Júnior, Tânia Koetz Moreira e

Processo nº. : 10935.002432/96-38
Acórdão nº. : 108-05.397

Luiz Alberto Cava Maceira que votaram pelo provimento parcial do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Antônio Minatel.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO e MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA.



Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397
Recurso nº : 117.184
Recorrente : TRANSPORTADORA GOTARDO LTDA.

3.

RELATÓRIO

Auto de infração lavrado para exigência de IRPJ, PIS-REPIQUE, FINSOCIAL, COFINS, IRRFonte e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, relativos aos exercícios de 1992 e 1993, contra a TRANSPORTADORA GOTARDO LTDA., inscrita no CGC/MF sob nº 83.297.861/0001-00, com endereço à Rodovia BR 277, s/n, Autódromo Cascavel, PR, com base nas seguintes constatações:

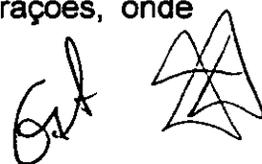
- a) Omissão de receita caracterizada pelo saldo credor de caixa, pelo fato de o contribuinte não ter identificado a destinação de vários cheques; e
- b) Passivo fictício de obrigações já pagas, conforme informação do fornecedor.

A recorrente não logrou demonstrar, diante da intimação do AFTN, a comprovação das despesas cujos cheques relacionados que transitaram pela conta caixa. Também restou incomprovado a pendência de pagamento de determinados fornecedores.

A peça impugnatória contém argumentos acerca da falta de descrição da matéria tributável e de capitulação legal; da impossibilidade de lançamento com base em extratos bancários; da base de cálculo incorreta do IRPJ que não subtraiu a provisão para a CSL; da alíquota de 2% do FINSOCIAL e da multa excessiva. Juntou a impugnante a procuração de seu patrono e o contrato social.

Posteriormente, apresentou a ora recorrente pedido de compensação do que pagou a mais a título de PIS (fls. 308 e segs.).

Em atendimento à determinação do Delegado da DRJ de Foz de Iguaçu, juntaram-se aos autos cópias autenticadas do contrato social e suas alterações, onde



Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397

4.

consta, às fls. 331, a cláusula VIII que prevê que os lucros apurados anualmente, em balanço geral, serão distribuídos entre os sócios.

Na decisão pela DRJ em Foz do Iguaçu, foram afastadas as preliminares levantadas, e, no tocante ao mérito, decidiu que:

- a) a autuação não foi baseada unicamente em extratos bancários, mas pelo levantamento dos cheques que teriam sido destinados a débito do caixa (crédito de bancos), e cuja comprovação de despesas/gastos não se efetuou;
- b) a questão da mesma base de cálculo para apuração de todos os tributos já foi apreciada pelo Conselho de Contribuintes, no sentido de que a dedutibilidade é assegurada para as incidências contabilizadas e declaradas;
- c) a apuração semestral no ano de 1992 é correta, e que foi esse período de apuração adotado pelo próprio sujeito passivo;
- d) a redução da alíquota do Finsocial não se aplica à prestadora de serviço, como a impugnante;
- e) a multa a ser aplicada é de 75%; e
- f) a exigência de IRRFonte, em face da ausência da previsão da distribuição automática de lucros, improcede.

No prazo legal, foi interposto recurso voluntário de fls. 375/400 em cuja peça se alegou o seguinte:

- a) presunção válida é só aquela prevista em lei, que não é o caso concreto, porque a exclusão de valores dos cheques emitidos da conta caixa não configura saldo credor de caixa (sic);
- b) a falta de explicação do destino dos cheques emitidos não caracteriza infração fiscal; o ônus da prova é do fisco;
- c) o lançamento com base em extratos bancários não pode ser aceito;
- d) adotou-se a mesma base de cálculo para todos os tributos exigidos, sem obedecer as normas aplicáveis à apuração, em especial do lucro real;
- e) a apuração do lucro da autuada é anual;

Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397

- f) a omissão de receitas não pode configurar faturamento, pois podem ser relativas a receitas não operacionais;
- g) o fiscal deveria ter levado em consideração o PIS faturamento recolhido pela empresa.

Às fls. 404 consta o ofício 860/98 da Vara Federal de Cascavel comunicando a concessão de liminar no mandado de segurança impetrado pela recorrente para o fim de ser processado o recurso voluntário independentemente do depósito previsto na Medida Provisória 1.621, art. 32.

É o Relatório.



Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397

6.

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

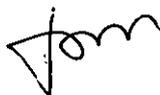
Encontram-se presentes os requisitos necessários para a admissibilidade do recurso, o qual portanto conheço.

Dois itens foram levantados nos trabalhos de fiscalização, que passo a analisar.

Um deles é a falta de baixa de duplicatas a pagar no passivo. Foi efetivamente apurado o fato de que em 31/12/92 a empresa mantinha no seu balanço na conta fornecedores (fls. 38 e 39):

553-3 IGUAÇÚ DIESEL VEÍC. LTDA.			
31/7/92	VLR S/NOTA FISCAL NR	24738	2.880.000,00
31/10/92	VLR S/NOTA FISCAL NR	DIVERSAS	15.102.153,33
31/12/92	VLR S/NOTA FISCAL NR	28194	1.181.139,58
565-7 ESSO BRAS. PETRÓLEO			
30/9/92	VLR S/NOTA FISCAL NR	DIVERSAS	25.324.061,62

Porém, tanto a Iguaçu Diesel quanto a Sociedade Técnica e Industrial de Lubrificantes S/A – representante da Esso Brasileira de Petróleo Ltda. – apresentaram comprovantes de que referidas operações estavam quitadas no curso do ano de 1992. É bom observar que o caso em que não há menção ao nº da nota fiscal no razão, a identificação é feita pelo valor exato.



Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397

7.

Portanto, é incontestável a existência de passivo fictício nos registros contábeis da empresa atuada em 31/12/92, o que sustenta a afirmação de omissão de receitas.

O outro item levantado pela fiscalização diz respeito ao saldo credor de caixa constatado pela falta de comprovação dos gastos/despesas de valores relacionados pelo agente fiscal do tesouro nacional. Com efeito, diante da intimação de fls. 62/67, o contribuinte logrou demonstrar parte das destinações dos referidos valores, tendo ficado em aberto os constantes da relação 210/212.

Assim, às fls. 213/214 foi apurado o saldo credor dos períodos-base: ano-calendário de 1991, 1º semestre de 1992 e 2º semestre de 1992.

A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes é no sentido de que *“a ocorrência de saldo credor da conta caixa autoriza a presunção de omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova em contrário.”* (Acórdão nº 107-01.655).

E, especificamente nesta Câmara, *“quando a contribuinte adota o sistema de transitar cheques emitidos pela conta caixa, deverá provar o registro subsequente da saída dos valores, se ditos cheques foram compensados ou documentos outros demonstram sua utilização extra caixa, sob pena de somente restar a ficção de seu débito à conta, importando em saldo credor.”* (Acórdão nº 108-01.619).

Contudo, apesar de ter-se manifestado extensamente em suas oportunidades, o contribuinte não trouxe aos autos nenhum elemento que infirmasse a omissão de receita.

Assim, restaram configuradas as situações previstas no art. 180 do RIR/80.

Quanto às alegações do recurso, manifesto-me no sentido de que:



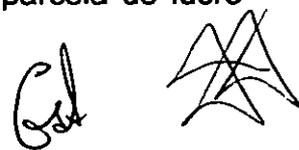
Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397

- a) a presunção *in casu* de omissão de receita é decorrente de lei (Decreto-lei 1.598/77, art. 12, § 2º);
- b) b) o regime semestral no ano de 1992 foi o adotado pelo próprio contribuinte para a apuração do lucro real (vide fls. 16);
- c) a falta de explicação do destino dos cheques, conforme demonstrado acima, e baseado em levantamento da conta caixa, assim como nos demais elementos contábeis da empresa, são suficientes para a presunção do art. 180 do RIR/80;
- d) a omissão de receita deve, sim, ser considerada como faturamento, porque a princípio decorre da atividade básica da empresa, e não há porquê, sem outra informação pertinente, supor que não se trata de receita decorrente da operação;
- e) os autos do processo administrativo relativo a auto de infração não é sede própria para discussão acerca de compensação de crédito do PIS; estando definitivo o crédito tributário, poderá o contribuinte extingui-lo por uma das formas previstas no art. 156 do CTN, dentre as quais está a compensação (inc. II).

O argumento de que se utilizou a mesma base de cálculo para todos os tributos merece maior reflexão. É previsto na legislação que alguns tributos correspondem a abatimentos para a apuração da base de cálculo do IRPJ.

Antes da análise propriamente dita da correta base de cálculo, não é demais lembrar que, na definição de tributo constante no art. 3º do Código Tributário Nacional, consta expressamente que o instituto não tem caráter sancionatório. Portanto, a penalidade ao contribuinte deve corresponder apenas e tão somente às multas previstas na legislação. Desse modo, o IRPJ e também a CSL devem ser calculados levando em consideração as normas aplicáveis, ainda que algumas delas prevejam o abatimento de outros tributos também não pagos e objeto de lançamentos decorrentes.

Aliás, esse é o raciocínio aplicado quando em uma fiscalização apura-se receita não tributada e o contribuinte possui prejuízo a compensar. Por que se reconhece a possibilidade da compensação? Porque o AFTN deve reconstituir a parcela do lucro



Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397

tributável que foi omitida, e aplicar a ela exatamente o complexo de normas jurídicas latentes no momento do fato gerador.

Assim, não vejo diferente a situação em que o agente atuante tenha verificado omissão de receita e faça lançamentos de IRPJ, CSL, COFINS e PIS; a penalidade está na multa de ofício e nos juros de mora, e não na apuração da base de cálculo do tributo, sem considerar exclusões ou abatimentos constantes em lei.

Não cabe ao agente da administração, nem ao julgador, estabelecer obrigação fiscal além do que está previsto na legislação. Ainda que se perceba a intenção de sonegar tributos, não se pode exigir do contribuinte prestação maior do que a lei estabelece. A sanção para a fraude, simulação, má-fé está na multa e, a partir de 1990, na tipificação de uma das hipóteses de crime fiscal; mas nunca no tributo em si.

O tributo nasce pelo acontecimento da hipótese legal no mundo fenomênico, e não pelo descumprimento de qualquer norma jurídica.

Porém, o art. 153 do RIR/80 prevê que a base de cálculo do IRPJ é o lucro real correspondente ao período-base de incidência. O lucro real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo RIR (art. 154). Por outro lado, a receita líquida – necessária para obtenção do lucro bruto, início da apuração do lucro líquido – corresponde à receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos incidentes sobre as vendas (RIR/80, art. 177 e 178; Decreto-lei 1.598/77, arts. 11 e 12; Lei 6.404/76, art. 187, II).

Dessa forma, deve ser atendido o disposto no art. 225 do RIR/80, que estabelece que os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, devendo ser excluídas da dedutibilidade as multas por infrações fiscais (§ 4º).

Assim, entendo que a CSL deve ser considerada como despesa para apuração da base de cálculo do IRPJ (nos termos da IN 198/88, item 7), pois constatados

Processo nº : 10935.002432/96-38
Acórdão nº : 108-05.397

conjuntamente, bem assim devem ser considerados na apuração do lucro líquido – nos cálculos do IRPJ e da CSL – os tributos incidentes sobre o faturamento.

O entendimento já está presente no repertório de jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - 1- Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do processo relativo à contribuição.

2-Excluem-se do resultado do exercício, para determinação da base de cálculo da exigência, o valor da própria Contribuição Social, do PIS e do FINSOCIAL, lançados de ofício. (Acórdão nº: 107-04.305).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - Somente é dedutível a despesa que, além de atender os requisitos legais de dedutibilidade, tenha a sua existência devidamente comprovada através de documentos hábeis e idôneos.

Ajusta-se a base de cálculo do IRPJ pelo cômputo da contribuição social exigida na autuação decorrente. (Acórdão n.º: 103-18.010)

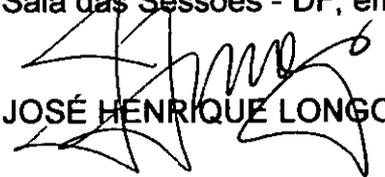
IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - TRD -É ilegítima a incidência da TRD como fator de correção, bem assim sua exigência como juros no período de fevereiro a julho de 1991.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - **a base de cálculo** da contribuição social sobre o lucro é o valor positivo do resultado do exercício, já **computado o valor da contribuição devido**. (Acórdão nº: 103-18.907)

Quanto ao PIS-REPIQUE, considerando a alteração do valor do lançamento do IRPJ, deve também ser reformulado.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para o fim de, mantendo-se os lançamentos, serem recalculados para fim de excluírem-se da base de cálculo do IRPJ e da CSL os tributos incidentes sobre o faturamento bem assim a própria CSL, com o conseqüente reflexo no cálculo do PIS-REPIQUE.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998


JOSÉ HENRIQUE LONGO



Processo nº. : 10935.002432/96-38
Acórdão nº. : 108-05.397

Recurso nº. : 117.184
Recorrente : TRANSPORTADORA GOTARDO LTDA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL, Relator designado.

Primeiramente, quero deixar consignado que acompanhei o relator em quase todo o seu voto, não tendo qualquer reparo a fazer nos bem lançados fundamentos que resultaram na manutenção da autuação por omissão de receitas. A minha discordância limita-se unicamente à possibilidade de dedução dos tributos lançados por via reflexa, para efeito de cálculo do IRPJ e da CSSL, procedimento acatado pelo ilustre relator, com o qual não concordo.

Esse tema já foi objeto de deliberação por esta E. Câmara, quando do julgamento do Recurso nº. 109.393, na sessão de 20 de agosto de 1.997, pelo Acórdão nº. 108-04.478, que está assim ementado, no que pertine à controvérsia ora analisada:

"IRPJ - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL LANÇADA POR DECORRÊNCIA - INDEDUTIBILIDADE: A dedutibilidade da Contribuição Social segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando o valor da contribuição social lançada de ofício sobre receitas omitidas e sobre redução indevida do resultado do período-base.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - BASE DE CÁLCULO: Nas hipóteses de lançamentos de ofício, não é pertinente invocar a dedutibilidade da própria contribuição, para apuração da sua base tributável, porque só admitida para valores contabilizados".



Processo nº. : 10935.002432/96-38
Acórdão nº. : 108-05.397

Pela estreita similitude, transcrevo parte do voto que proferi naquela oportunidade abordando idêntico pedido:

"O pleito da Recorrente é para que seja aplicado o disposto no item 1 da IN-SRF nº 198/88, que estipula que a base de cálculo da Contribuição Social é .. o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição social devida, antes da provisão para o imposto de renda, apurado na forma do inciso V, do art. 187, da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1.976 ... "

Todavia, impende lembrar à Recorrente que o tratamento tributário ali disciplinado só tem aplicação para os valores escriturados e declarados pelo contribuinte, não se aplicando a valores mantidos à margem da escrituração, tampouco na hipótese de ter o sujeito passivo adotado procedimentos que implicaram em redução indevida do resultado do período-base.

*Extraem-se do contexto do próprio ato normativo transcrito duas assertivas que, a meu juízo, confirmam esse entendimento. Em primeiro lugar, está expresso no dispositivo reproduzido que o ponto de partida para apuração da base de cálculo da contribuição social deve ser "**.. o valor positivo do resultado do exercício ... antes da provisão para o imposto de renda ...**" (grifei). Parece extreme de dúvidas que o comando normativo só pode convergir para os valores inseridos na escrituração comercial, porque só lá são pertinentes as locuções "resultado do exercício" e "provisão para o imposto de renda".*

*E, de forma conclusiva, estabelece o mesmo item 1 da IN-SRF 198/88 a segunda diretriz para rechaçar, de vez, a pretensão da Recorrente, no sentido de que o "resultado do exercício", já referido como ponto de partida, só pode ser aquele "**... apurado na forma do inciso V, do art. 187, da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1.976 ...**", vale dizer, o resultado da escrituração comercial, onde são computadas as receitas das vendas, deduzidos os custos e despesas e incluídos os demais resultados não operacionais.*

Não há como negar que o regime de dedutibilidade de tributos, que é fixado na legislação do imposto de renda (art. 225 do RIR/80), só é assegurado para incidências contabilizadas e declaradas. Se assim não fosse, em todas as autuações por omissão de receitas dever-se-ia, também, deduzir de suas bases tributáveis não só os valores da reclamada Contribuição Social, mas também os valores devidos ao PIS, COFINS, ICMS, ISS e

Jom

Gas

Processo nº. : 10935.002432/96-38
Acórdão nº. : 108-05.397

outras incidências típicas das operações praticadas pela empresa. Todavia, as exigências decorrentes lançadas de ofício são também passíveis de serem impugnadas, podendo seus valores serem alterados e até cancelados, pelo que não podem ser deduzidos a priori, porque é consabido que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Por essa razão é que a mesma IN-SRF 198/88 prevê em seu item 7 que "a contribuição social poderá ser registrada como despesa dedutível no período-base a que competir", procedimento este que não se coaduna com o valor da contribuição social subtraído da tributação.

Se não bastassem os argumentos já trazidos à colação, quero consignar que a pretensão de se deduzir previamente os tributos sonogados, só levantados em procedimento de iniciativa da fiscalização, atenta contra os princípios da razoabilidade e moralidade, além de não encontrar respaldo no ordenamento jurídico, porque é princípio assente no Direito de que a ninguém é lícito locupletar-se da própria torpeza.

Por último, registro que essa matéria já foi submetida a julgamento nesta E. Câmara, na sessão de 16 de abril de 1.997, no julgamento do Recurso nº 110.421, em que também fui relator, oportunidade em que, à unanimidade, deliberou-se pelo não acatamento da dedutibilidade da contribuição social lançada de ofício, conforme Acórdão nº 108-04.163 que contém a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO: Nas hipóteses de lançamento de ofício, não é pertinente invocar a dedutibilidade da própria contribuição, para apuração da base tributável, porque só admitida para valores contabilizados."

Invoco os fundamentos já exteriorizados no pronunciamento retro transcrito para declinar meu VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998


JOSE ANTONIO MINATEL

