



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº :11030.001221/97-98
Recurso nº :131090
Matéria :IRPJ E OUTROS
Recorrente :EXPRESSO HÉRCULES TRANSPORTES, COMÉRCIO E
REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida :1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de :27 DE FEVEREIRO DE 2003
Acórdão nº :107-06.998

IRPJ – CSLL - ERRO NA MENÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - A simples ocorrência de erro no enquadramento legal da infração não é bastante, por si só, para acarretar a nulidade do Auto de Infração, quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado.

IRPJ – CSLL - GANHO DE CAPITAL LUCRO PRESUMIDO - Na apuração do ganho de capital, dentro do mês, na sistemática do lucro presumido, não é admitida a compensação de prejuízo apurado em uma operação, com o lucro obtido em outra. Da mesma forma, o prejuízo apurado em um mês não pode ser compensado com o resultado positivo, ou ganho obtido em meses subsequentes.

IRPJ – CSLL - SALDO CREDOR DE CAIXA E SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - Tanto o saldo credor de caixa, quanto o suprimento fictício de numerário denota a utilização de recursos à margem da escrituração em pagamentos efetivamente realizados. Nas presunções legais cabe ao fisco a prova do fato índice – a existência de saldo credor – ao contribuinte cabe comprovar a veracidade do suprimento e sua origem externa à empresa.

IRPJ – CSLL – SUPRIMENTOS DE CAIXA – CAPACIDADE FINANCEIRA DO SÓCIO – Não basta comprovar capacidade financeira dos sócios supridores. Para desfazer a presunção de omissão de receitas, a partir da constatação de suprimentos de caixa em moeda corrente, é preciso prova cabal de que os recursos saíram do patrimônio pessoal dos sócios e, efetivamente, ingressaram no caixa da empresa.

Handwritten initials

Processo nº :11030.001221/97-98
Acórdão nº :107-06.998

IRF – LUCRO PRESUMIDO – ANO-CALENDÁRIO DE 1993 -
DECORRÊNCIA - Não procede a exigência do Imposto de Renda na
Fonte, calculados com base em receita omitida (saldo credor de caixa)
no ano-calendário de 1993 por pessoa jurídica submetida ao regime de
tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal o
art. 44 da Lei nº 8.541/92, em 1993 e 1994.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por EXPRESSO HÉRCULES TRANSPORTES, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES
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.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS,
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS,
OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO
GONÇALVES NUNES.

Processo nº :11030.001221/97-98
Acórdão nº :107-06.998

Recurso nº :131090
Recorrente :EXPRESSO HÉRCULES TRANSPORTES, COMÉRCIO E
REPRESENTAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

EXPRESSO HÉRCULES TRANSPORTES, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA recorre a este Colegiado do Acórdão 293/2002 da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria – RS que julgou procedente em parte as exigências de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ; Imposto de Renda na Fonte - IRF e Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, constantes dos Autos de Infração de fls. 01 a 10.

As infrações geradoras das exigências podem ser assim resumidas:

1) Omissão de Receitas Operacionais – Lucro Real - Suprimento de caixa:

Não comprovação da efetiva entrega de numerário ao caixa da empresa relativo a valores tidos como supridos pelo sócio quotista Sr. Orestes Dall’Agnol, nos meses de 07/96, 10/96 e 12/96.

Exigiu-se, além do IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL.

2) Omissão de Receita Operacionais – Lucro presumido - Saldo credor de Caixa:

Exclusão do caixa do valor de Cr\$ 225.000.000,00 relativo a suprimento tido como feito pelo sócio quotista Vilmar, em 07/93. Tributou-se como receita omitida 50% deste valor (Cr\$ 107.082.585,01).

Exigiu-se, além do IRPJ, o Imposto de Renda na Fonte, nos termos do art. 44 da Lei nº 8.541/92 e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL.

3) Omissão de Receitas Não-operacionais – Ganhos de Capital – Lucro Presumido:

Ganhos obtidos com a venda de veículos do imobilizado nos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995, não adicionados ao lucro presumido na composição da base de cálculo do imposto.

Exigiu-se, além do IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

INEXATIDÃO DO ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO
- Ainda que mencionado dispositivo legal diverso daquele que efetivamente se enquadra com a infração cometida, não enseja o cancelamento do lançamento quando a descrição dos fatos permite ao sujeito passivo exercer amplamente seu direito de defesa.

GANHOS DE CAPITAL - TRIBUTAÇÃO Nos ganhos de capital apurados pelas pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido, não é permitido que o resultado negativo apurado em uma operação seja compensado com os resultados positivos apurados em outras operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE CAIXA - *Procede a imputação de omissão de receita quando a pessoa jurídica, devidamente intimada, não comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a origem e a efetiva entrega pelos sócios da empresa dos suprimentos de caixa escriturados.*

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA - *A falta de comprovação da origem e da efetiva entrega de numerário para a empresa justifica o expurgo do seu valor da conta*

Caixa. A conseqüente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receita.

PREJUÍZO FISCAL COMPENSAÇÃO - LUCRO PRESUMIDO E VOLTA AO LUCRO REAL - No caso da pessoa jurídica retornar ao regime de tributação com base no lucro real, o saldo de prejuízos fiscais remanescente desse regime em períodos anteriores e não utilizado pode ser compensado, observadas as normas pertinentes.

IRF/93 – LANÇAMENTO DECORRENTE - OMISSÃO DE RECEITA - A receita omitida, no ano-calendário de 1993, é considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

CSLL - LANÇAMENTO DECORRENTE - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LUCRO PRESUMIDO E VOLTA AO LUCRO REAL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente. No caso da pessoa jurídica retornar ao regime de tributação com base no lucro real, a base de cálculo negativa remanescente desse regime em períodos anteriores e não utilizada pode ser compensada, observadas as normas pertinentes.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeiro grau em 13.05.2002, tendo protocolado o recurso em 11.06.2002.

Às fls. 273 a autoridade preparadora informa a regularidade do arrolamento de bens feito no processo nº 13.027.000316/2002-15.

Em sua peça recursal de fls. 253 a 272 a recorrente, após asseverar que a decisão recorrida assenta-se nos mesmos vícios e/ou impropriedades de ordem



Processo nº :11030.001221/97-98
Acórdão nº :107-06.998

formal/material presentes nas autuações, inicia por guerrear o que chama de inconsistência da tributação "ex officio" dos ganhos de capital não declarados.

Discorda da interpretação do art. 17 e §§ da Lei nº 8.541/92, adotada pela fiscalização e convalidada pelo julgador de primeira instância, que resultou na manutenção da tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos seguintes valores:

Junho/93 - Cr\$ 7.521.910,00

Julho/93 - Cr\$ 342.511.830,00

Janeiro/94 - Cr\$ 1.578.172,91

Fevereiro/94 - Cr\$ 3.116.055,95

Setembro/94 -R\$ 1.836,62

Para os demais valores incluídos no Auto de Infração a recorrente não os impugnou ou, quando o fez, o julgamento de primeiro grau acolheu seus argumentos de erro nos cálculos.

Neste ponto seus fundamentos de recurso repetem a impugnação e podem ser resumidos no seu entendimento de que não é correto tributar-se os ganhos de capital mediante o cômputo apenas das transações que geraram resultado positivo (lucro), desprezando aqueles com rédito negativo (prejuízo) no mesmo mês.



Segundo a recorrente, analisando o texto do § 2º do art. 17 da Lei nº 8.541/92, verifica-se que no mesmo está claramente expresso que a tributação do ganho de capital, abstratamente considerado, alcança as alienações de bens do ativo permanente (plural), correspondendo à diferença positiva verificada, no mês, entre o valor da alienação e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente.

Aduz que se o referido dispositivo, define o ganho de capital tributável como sendo a diferença positiva apurada no período de um mês, óbvio é que, na hipótese de ocorrerem diversas alienações, sua quantificação pressupõe o somatório algébrico de todas as "diferenças" tanto positivas quanto negativas, sendo tributável apenas o rédito positivo. Daí o emprego no singular, da expressão NO MÊS.

Reforça seu argumento expondo que no §3º do mesmo artigo consta que a base de cálculo das operações previstas no "caput" do artigo, será a soma dos resultados positivos E dos ganhos de capital. Por resultados positivo deve-se entender o somatório dos juros ativos, descontos ativos, aluguéis recebido, acrescenta a recorrente.

Reclama da interpretação dada pelo fisco na Questão nº 43, do BCE nº 21, de 25.02.93, quando, suprimindo a conjunção aditiva. "e", expõe que "os parágrafos 2º e 3º do art. 17 da Lei nº 8.541/92 prevêm a tributação dos resultados positivos dos ganhos de capital, visto que tal enunciado não está expresso, nem explícita, nem implicitamente, nos comandos legais a que se reporta aquele ato administrativo.



Quanto à tributação do saldo credor de caixa, a recorrente vê três equívocos na sua formalização, assim descritos:

- O primeiro repousa no fato de o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 não se constituir em instrumento legal que autorize o Fisco "presumir" omissão de receita. Seu enunciado normatiza outras situações;
- O segundo relaciona-se à inaplicabilidade, ao caso, da presunção de omissão de receita por saldo credor de caixa. Se indício de irregularidade fiscal houvesse, a figura-tipo seria de "suprimento de caixa incomprovado"; e
- O terceiro consiste na admissão tácita dos pagamentos (saídas de caixa) gerados pelo ingresso dos recursos tidos como não comprovados. Por uma questão lógica, se o Fisco entendeu que o numerário não ingressou no caixa da empresa, "ipso facto", não teria admitido a ocorrência dos desembolsos posteriores, o que não aconteceu.

Acrescenta, além de outros aspectos que a seu ver determinam a total improcedência desta parcela do lançamento, que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 - base legal utilizada no lançamento, são inaplicáveis às situações de lucro presumido.

No tocante aos suprimentos de caixa ocorridos no ano-calendário de 1996, trouxe os seguintes argumentos na impugnação, repetidos em grau de recurso:

1) R\$ 20.000,00, em 02.07.96

a) provas da origem externa:

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

- Notas Fiscais de Entrada nº 521, 928, 956, e 984, de "Comercial Agropecuária Santa Rosa Ltda.", de 13, 17 e 24 de junho, totalizando R\$ 300.518,91;

- Nota Fiscal de Entrada nº 3414, de "Frigorífico Varzea-Grandense Ltda", de 29.06.96, no valor de R\$ 17.617,02;

- Notas Fiscais de Entrada nº 5087 e 5127, de "Perdigão Agroindustrial S/A", de 27 a 29 de junho, no montante de R\$ 65.966,48.

b) efetiva entrega: A prova do repasse do numerário é feita através das cópias autenticadas do contrato de mútuo, recibo e do "Razão" (Anexo 3).

2) R\$ 50.000,00, em 27.09.96

a) prova da origem externa:

- Recibos de "Liquidação de Produtos Agrícolas nºs 25.542, 25.593, 25.637 e 25.640, de setembro de 1996, no montante de R\$ 46.769,60.

b) efetiva entrega: A prova do repasse do numerário é feita através das cópias autenticadas do contrato de mútuo, recibo e do "Razão" anexos (Anexo 4).

3) R\$ 50.000,00, em 03.10.96

a) prova da origem externa:

- Nota Fiscal de Entrada e respectivo recibo de pagamento, emitidos em 02.10.96 por "Comercial Agrícola Rodighero Ltda", no valor de R\$ 33.218,00.

b) efetiva entrega: A prova do repasse do numerário é feita através das cópias autenticadas do contrato de mútuo, recibo e do "Razão" anexos (Anexo 5). Junta cópia do cheque do Banco do Brasil nº 669295, e respectivo extrato, demonstrando que o Sr. Orestes Dall Agnol efetivamente desembolsou a importância de R\$ 48.500,00, destinada ao suprimento supramencionado.

4) R\$ 50.000,00, em 11/96

a) prova da origem externa:

- Notas Fiscais de Entrada 1626 e 1643, emitidas em 15 e 31 de outubro por "Comercial Agropecuária Santa Rosa Ltda", no montante de R\$ 182.441,10.

- Documento de crédito - DOC E nº 19.921, emitido em 04.11.96 por "Bansicredi", no valor de R\$ 30.000,00.

b) efetiva entrega: A prova do repasse do numerário é feita através das cópias autenticadas do contrato de mútuo, recibo e do "Razão" anexos (Anexo 6).

5) R\$ 70.000,00, em dezembro/96 (R\$ 20.000,00 em 04/11/96 + R\$ 50.000,00 em 10/11/96)

a) provas da origem externa:

- Nota Fiscal de Entrada nº 1408, emitida em 08.11.96 (pgto em 01.12.96), por "Frigorífico São Miguel do Araguaia, no valor de R\$ 16.296,85;

- Nota Fiscal de Entrada nº 1669, emitida em 14.11.96 por "Comercial Agropecuária Santa Rosa Ltda", no valor de R\$ 4.922,50.

- Nota Promissória Rural nº 1997, com vencimento em 29.11.96, emitida por "Cooperativa Tritícola Getúlio Vargas Ltda", no valor de R\$ 135.730,52.

b) efetiva entrega: A prova do repasse do numerário é feita através das cópias autenticadas do contrato de mútuo, recibo e do "Razão" anexos (Anexo 7).

Aduz, em relação a todos os suprimentos, que, nas eventuais dificuldades financeiras enfrentadas, os recursos desembolsados pelos sócios foram, normalmente, utilizados diretamente para o pagamento de obrigações mantidas pela



empresa com terceiros, servindo os documentos juntados aos autos para consignar tais eventos.

Reclama do excessivo formalismo que marca o posicionamento adotado tanto pela fiscalização, quanto pelo julgador de 1ª instância, pois, tratando-se de empresa familiar de pequeno porte, que explora uma atividade (transporte rodoviário) que envolve grandes e permanentes deslocamentos, não se pode exigir um "modelo de organização" adequado exclusivamente aos interesses do Fisco, que, na prática, é impossível de ser integralmente satisfeito.

Pede a dedução do valor da CSSL exigida de ofício da base de cálculo do IRPJ eventualmente mantido, sustentando que, segundo a sistemática vigente até 31.12.96, a Contribuição Social apurada como devida pela sistemática do lucro real, representa um encargo dedutível do imposto de renda.

Entende absolutamente equivocada a tese do Julgador de primeiro grau de que tal dedutibilidade só é possível quando a CSSL for objeto de provisionamento, visto que a lei não estabeleceu fórmulas diferenciadas (uma para o Fisco, outra para o contribuinte) de apuração do IRPJ devido.

Pede a aplicação do princípio da decorrência em relação à Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, aduzindo que o Fisco equivocou-se quando, fulcrado no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, c/c art. 3º da Lei nº 9.064/95, aplicou a alíquota de 10% diretamente sobre a receita considerada omitida no ano-calendário de 1993, quando, na sistemática do lucro presumido, a referida alíquota deveria recair



sobre o percentual de apenas 10% da receita bruta, o que, noutros termos, equivale a 1% da receita bruta omitida (Lei nº 8.541/92, arts. 23/24).

Também com relação ao Imposto de Renda na Fonte, por estar a exação está fulcrada nos mesmos fatos e/ou motivação que deram origem ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, relativo ano-calendário 1993, pede a aplicação do princípio da decorrência, reforçando que as determinações do art. 44 da Lei nº 8.541/92 são aplicáveis somente às empresas que apuram seus resultados pelo lucro real, nunca às optantes pelo lucro presumido.

Neste ponto a recorrente reclama que a exigência do IRF está calçada em mera presunção de distribuição de lucro, tendo sido defendida na impugnação a ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 44 da Lei nº 8.541/92.

Aduz que a tributação do IRRF só se justificaria se provado pelo Fisco que o lucro (receita?) omitido teria entrado no domínio dos sócios. Nada disso tendo sido feito, lícito é pedir que a imposição tributária lastreada na presunção de distribuição de lucros seja desfeita, norteado pelos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade cerrada que deve balizar toda imposição tributária.



Assevera por fim que o Julgador de primeiro grau deixou de apreciar a arguição levantada acerca da reivindicada exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, também exigidos de ofício, que o atuante deixou de fazer, o que acabou provocando uma superposição de exigências sobre um mesmo valor, concluindo que a omissão do julgamento implica na nulidade da decisão.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Rejeito os argumentos da recorrente em relação à tributação dos ganhos de capital na sistemática do lucro presumido. Com efeito, o art. 17 da Lei nº 8.541/92 é de clareza exemplar ao se referir ao acréscimo do resultado positivo das demais receitas e dos ganhos de capital ao lucro presumido. Ganho de capital pressupõe a verificação de resultado positivo na operação. A Lei não se refere a perdas de capital e nem incluiu as receitas das operações que geraram tais perdas na base de cálculo do presumido.

A referência feita ao "mês" no § 2º do art. 17 da referida Lei serve tão somente para marcar a necessidade de adição à base de cálculo do lucro presumido dos ganhos nele auferidos eis que a apuração era mensal.

Não podemos deixar de vislumbrar as lições do saudoso Edson Vianna de Brito, um dos componentes do grupo de trabalho que elaborou o Projeto que resultou na Lei nº 8.541/92, quando ainda ocupava, com incontestável brilhantismo, posição relevante nos quadros da Receita Federal. Edson assim discorreu sobre o art. 17 em questão, em seu livro Imposto de Renda Mensal, Editora Fisco Contribuinte, São Paulo, 1993, pág. 45:



"Na apuração do ganho de capital, dentro do mês, não é admitida a compensação de prejuízo apurado em uma operação, com o lucro obtido em outra. Da mesma forma, o prejuízo apurado em um mês não pode ser compensado com o resultado positivo, ou ganho obtido em meses subsequentes."

No tocante à omissão de receitas caracterizada pela verificação de saldo credor de caixa, é fato que constou, no Auto de Infração a capitulação no art. 43 da Lei nº 8.541/92, mas isso em nada prejudicou a recorrente, até porque, ao contrário do que alega, a tributação se deu sobre 50% (cinquenta por cento) do valor omitido (fls. 04 e 59), nos termos do art. 6º da Lei nº 6.468/77, exatamente por não se aplicar ao lucro presumido, no ano-calendário de 1993, a tributação integral da receita omitida, prevista no art. 43 da lei nº 8.541/92.

A simples ocorrência de erro na menção e enquadramento legal da infração não é bastante, por si só, para acarretar a nulidade do Auto de Infração, quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado.

Tanto o saldo credor de caixa, quanto o suprimento fictício de numerários denotam a utilização de recursos à margem da escrituração em pagamentos efetivamente realizados. O saldo credor desnuda a infração. O suprimento fictício cobre-a com véu transparente.

Nas presunções legais cabe ao fisco a prova do fato índice – a existência de saldo credor e caixa ou suprimentos de caixa cuja origem e efetiva



entrega dos recursos restem cabalmente provadas. Ao contribuinte cabe comprovar a veracidade do suprimento e sua origem externa à empresa.

Não basta comprovar capacidade financeira dos sócios fornecedores, como se limitou a fazer a recorrente no presente caso.

Para desfazer a presunção de omissão de receitas, a partir da constatação de suprimentos de caixa em moeda corrente, é preciso prova cabal de que os recursos saíram do patrimônio pessoal dos sócios e, efetivamente, ingressaram no caixa da empresa. A prova deve ser feita com documentos hábeis, coincidentes em datas e valores e não com meros contratos de mútuo e recibos produzidos no âmbito da própria empresa.

A comprovação não efetuada autoriza o fisco a presumir omissão de receitas, nos precisos termos do art. 229 do RIR/94.

Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro, não assiste razão à recorrente quanto à alegação de que o fisco aplicou a alíquota de 10% sobre as receitas e ganhos omitidos.

O que fez a fiscalização foi aplicar o percentual de 10% tanto sobre o sobre o ganho de capital, quanto sobre as demais receitas omitidas no ano-calendário de 1993, encontrando o valor tributável em cada mês, este sim recebeu a alíquota de 10% (dez por cento). Isto está claro no demonstrativo de fls. 75 a 79.



Dos valores tributáveis relativos às exigências do IRPJ, mantidas pelo julgador de primeiro grau e confirmadas por este voto, devem ser excluídos os valores da CSLL exigida de ofício, e também mantidas.

Este Conselho tem decidido reiteradamente que não procedem as exigências do Imposto de Renda na Fonte, calculados com base em receita omitida nos anos-calendário de 1993 e 1994, por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal o art. 44 da Lei nº 8.541/92, em 1993 e 1994.

Ante o exposto, voto por se dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência do IRF calculado sobre o saldo credor de caixa no ano-calendário de 1993 e para excluir o valor da CSLL lançada de ofício dos valores tributáveis pelo IRPJ.

Sala das Sessões - DF, 27 de Fevereiro de 2003.



LUIZ MARTINS VALERO