



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11065.003144/00-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-000.904 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** MCF - COMERCIAL DE FRUTAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1995

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação e com regime de apuração mensal, aplica-se, quando houver pagamento, o prazo decadencial de cinco anos, contados a partir da data do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 1995

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal.

Não macula o lançamento efetuado a extensão dos efeitos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal porque a relação jurídica instaurada entre a autoridade e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1995

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SALDO CREDOR DE CAIXA. As presunções legais associadas à ocorrência de saldo credor de caixa e suprimento de numerário não se restringem à sistemática de apuração do lucro real, mas se aplicam, também, ao lucro presumido.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. SALDO CREDOR DE CAIXA. É cabível a aplicação concomitante das

presunções legais de que tratam os artigos 228 e 229 do RIR/94, se a conta caixa persiste com saldo credor, apesar dos suprimentos de numerário registrados.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Indevida a aplicação da regra contida no art. 739 do RIR/94 para fins de cobrança de IRFonte, na hipótese e que a Pessoa Jurídica apurou seu IRPJ pelo regime de tributação do Lucro Presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, sendo reconhecida a decadência para os fatos geradores ocorridos entre junho e setembro de 1995, relativos ao suprimento de caixa e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a incidência do IRFONTE, vencidos o Relator e os Conselheiros Marcelo Cuba Netto e André de Almeida Blanco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente à época do julgamento), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Júnior, André de Almeida Blanco e Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração com a exigência de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (IRRF, PIS, CSLL e COFINS), relativos aos anos-calendário de 1995 a 1999, no valor total de R\$ 426.812,05, incluindo multa de ofício e juros de mora calculados até 30 de novembro de 2000.

O Contribuinte foi intimado da fiscalização em 16 de outubro de 2000, quando foram solicitados diversos livros e documentos, referentes aos períodos de apuração de 1995 até agosto de 2000.

Como apresentou os Livros Diários e Razão somente dos anos de 1995 e 1996, o Contribuinte foi reintimado, em 20 de outubro de 2000, a apresentar os livros relativos aos períodos remanescentes.

Foram lavrados, ainda, termos de retenção de documentos e de esclarecimentos, para a análise de diversas informações, bem como para manifestação do Contribuinte acerca dos saldos credores apresentados na conta Caixa dos Livros Razão entregues.

Em 31 de outubro de 2000, o contribuinte solicitou prorrogação do prazo para a apresentação dos livros faltantes, sob a seguinte alegação:

*Devido a necessidade de compor vários lançamentos contábeis relativos a veículos e bancos, necessita da concessão de um prazo maior para executar tais conciliações, ou seja, até 10/11/2000, oportunidade em que apresentará também a justificativa relativa aos saldos credores apresentados na conta "Caixa", descritos na mesma solicitação.*

Em 07 de dezembro de 2000, o contribuinte apresentou os novos livros e refez a contabilidade, com a inclusão da movimentação financeira. Quanto aos saldos credores de caixa declarou expressamente que

*... os referidos saldos são decorrente (sic) da falta de organização da empresa e de seus sócios, tendo em vista que os mesmos sempre se dedicaram exclusivamente ao trabalho braçal chegando a trabalhar até 18 horas por dia para que pudessem solidificar seu nome no mercado conquistando-o com o trabalho e qualidade de seus produtos.*

*Neste afã a empresa negligenciou no trato com seus documentos, tendo deixado de apresentar ao escritório responsável vários documentos relativo (sic) a aquisição de veículos, movimentação bancária e notas fiscais de devolução...*

*Desta forma, declaramos que não temos como justificar a existência de saldo credor em caixa, bem como os empréstimos lançados.*

A fiscalização constatou no relatório que diversos pagamentos, efetuados em 1995/1996 e referentes à aquisição de caminhões foram lançados apenas em 1997, sob as alegações, por parte do contador responsável, da impossibilidade de refazer a escrituração desses períodos, uma vez que o programa utilizado pela contabilidade fora substituído, a partir de 1997, e de que não havia mais acesso ao programa anterior.

O Fisco, então, elaborou planilhas recompondo os respectivos saldos da conta Caixa, referentes aos anos de 1995 e 1996. Com relação aos demais anos, foram utilizados os valores registrados na conta Caixa.

| Período de apuração  | Data     | Saldo credor da conta caixa (em reais) |
|----------------------|----------|--|
| 1995                 | 27/12/95 | 35.982,38                              |
| 1996                 | 20/08/96 | 80.984,71                              |
| 1º Trimestre de 1997 | 12/03/97 | 53.583,57                              |
| 2º Trimestre de 1997 | 24/06/97 | 116.959,18                             |
| 3º Trimestre de 1997 | 15/09/97 | 182.234,30                             |
| 4º Trimestre de 1997 | 31/12/97 | 242.149,47                             |
| 1º Trimestre de 1998 | 31/03/98 | 281.453,17                             |
| 2º Trimestre de 1998 | 06/06/98 | 328.523,39                             |
| 3º Trimestre de 1998 | 21/07/98 | 322.609,03                             |
| 4º Trimestre de 1998 | 02/10/98 | 224.214,59                             |
| 1º Trimestre de 1999 | 04/01/99 | 62.889,25                              |

Da análise dos Livros Diários e Razão, a fiscalização constatou que, em diversas ocasiões, no ano de 1995, foram efetuados suprimentos de caixa à empresa, mediante a entrega de recursos, por parte da sócia ARLETE INEZ GIRARDI, conforme planilha abaixo:

| Data da contabilização do recebimento do empréstimo | Sócio               | Valor registrado (em reais) |
|---|---------------------|-----------------------------|
| 01/06/95  | Arlete Inez Girardi | 6.000,00                    |
| 01/07/95  | Arlete Inez Girardi | 33.000,00                   |
| 01/08/95  | Arlete Inez Girardi | 15.000,00                   |
| 30/09/95  | Arlete Inez Girardi | 4.000,00                    |

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, foi solicitada documentação comprobatória do efetivo recebimento do numerário referente aos valores contabilizados como empréstimos dos sócios para a empresa, bem como a comprovação, através de documentos hábeis, dos respectivos pagamentos efetuados a título de devolução destes.

Em reposta a esta solicitação, o Contribuinte não juntou documento comprobatório das referidas operações e declarou que

*... não temos como justificar a existência de saldo credor em caixa, bem como os empréstimos lançados.*

A respeito do ganho de capital, o Fisco constatou que na Declaração de Rendimentos, Ficha 14, Linha 07 - Outras Receitas e Ganhos de Capital –, no ano-calendário de 1998 o Contribuinte *não incluiu na base de cálculo dos tributos e contribuições a que estava sujeito, os valores correspondentes aos ganhos de capital auferidos na alienação de veículo, realizada em 09/12/98. Referida operação de alienação está escriturada na contabilidade da empresa, conforme cópia do Livro Razão, apresentando um resultado positivo de R\$ 23.200,00.*

Em suma, a presente autuação originou-se da fiscalização efetuada no Contribuinte, na qual foram apuradas três espécies de infrações, a saber:

- Omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa em períodos de apuração compreendidos nos anos de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999;
- Omissão de receitas caracterizada pela existência de suprimentos de numerário cuja origem e efetividade da entrega dos recursos não foram comprovadas para os períodos de apuração encerrados em junho, julho, agosto e setembro de 1995;
- Falta de tributação de ganho de capital na alienação de veículo, em dezembro de 1998.

Em todos os períodos de apuração o Contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido. Segundo o Relatório da Ação Fiscal, em todos os anos fiscalizados verificou-se, por presunção, omissão de receita, caracterizada por saldo credor de caixa.

No mesmo sentido, em 1995 foi constatada, também por presunção, omissão de receita pela não comprovação de suprimento de caixa, ou seja, pela não demonstração cumulativa da efetividade da entrega e origem dos recursos providos.

Por fim, quanto ao ano de 1998 foi apurado ganho de capital na venda de veículo, no valor de R\$ 23.200,00, que não oferecido à tributação.

O Relatório da Ação Fiscal concluiu pela autuação da contribuinte com exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS), relativos aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999.

Devidamente intimada do Auto de Infração, a Recorrente apresentou impugnação em 12 de janeiro de 2001, acompanhada de documentos, na qual, em síntese, alegou que:

*1. Houve decadência parcial, por impossibilidade de lançamento de ofício em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/12/1995;*

2. Houve nulidade do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos em 1997, 1998 e 1999, bem como dos lançamentos relativos às contribuições sociais, haja vista a ausência de autorização por meio de Mandado de Procedimento Fiscal, o que representa ofensa ao disposto na Portaria nº 1.265/1999, bem como ao disposto no art. 196 do CTN e art. 59 do Decreto nº 70.235/1972;

3. Ocorreram incoerências prima facie da Fundamentação da Autuação, pois a legislação concernente à determinação da base de cálculo pela sistemática do Lucro Presumido não contempla a possibilidade de presunção de omissão de receita a partir da constatação de indícios, como no caso, o saldo credor de caixa e o suprimento de caixa efetuado pelos sócios;

4. Os livros apresentados pela empresa, citados no Relatório da Ação Fiscal, não podem possibilitar ilações fiscais, uma vez que são elaborados como relatórios gerenciais e não para subsidiar fiscalizações;

5. Foi-lhe exigida a escrituração dos anos de 1997 a 1999 no prazo de dez dias, enquanto o prazo regulamentar previsto no art. 19 da Lei nº 3.470/58 é de vinte dias;

6. Nos casos em que a escrituração do contribuinte inexistir, ou contiver erros e deficiências que a tornem imprestável para determinar a efetiva movimentação financeira, a lei prevê o arbitramento, não sendo admissível inferir bases irreais a partir de ajustamento da movimentação do caixa, divorciados de qualquer consistência;

7. As planilhas que detalham os valores trazidos aos Autos de Infração mostram que há cumulatividade, isto é, os mesmos valores que presumivelmente teriam sido omitidos, causando a insuficiência de caixa em determinado período, refletem-se nos períodos seguintes, sofrendo sucessivas tributações;

8. O valor de R\$ 43.224,04, referente ao saldo dos registros contábeis contabilizados indevidamente em 02/01/1997 foi incorporado aos períodos de tributação de 1995 e 1996 para fins de recomposição dos saldos de caixa. Todavia, continua contaminando todas as omissões seguintes, e ainda em duplicidade;

9. O fato de que a contabilidade aponta a existência de saldo credor de caixa afasta o fundamento da presunção de omissão de receitas por conta de suprimento de numerário pelos sócios;

10. Em 1995 e 1996 considerou-se o maior saldo credor do respectivo ano, embora o período de apuração do IR pelo Lucro Presumido, na época, fosse mensal;

11. A alíquota de 25% introduzida pelo art. 44 da Lei nº 9.541/92 para disciplinar a tributação reflexa nos casos de omissão de receita, vigorou até a sua extinção, ao final de 1995;

12. O veículo Mercedes Benz L – 1620, Placa IFZ 6803, adquirido em 30/01/97 por R\$ 66.000,00 foi vendido em 09/12/98 por R\$ 65.000,00. Portanto, apurou-se uma perda de capital de R\$ 1.000,00;

13. Não é admissível reduzir a base de cálculo do IR em vista das depreciações, pois, a empresa vem sendo tributada pelo lucro presumido;

14. É inconstitucional a exigência dos juros de mora com base na taxa SELIC.

Em sessão realizada no dia 15 de outubro de 2004, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, por unanimidade de votos, julgou **procedente em parte** o lançamento, de maneira a ajustar os valores exigidos sob o título de omissão de Receitas da Atividade - Saldo Credor de Caixa - Lucro Presumido.

O crédito tributário passou a ser aquele indicado nas planilhas abaixo:

|                      | Saldos credores de caixa apurados pela fiscalização (ver fls. 399 dos autos) | Saldo do movimento de caixa indevidamente contabilizado em 1997 (ver fls. 386), que integrou indevidamente a conta caixa de 1997 a 1999 | Reconhecimento de ingresso de numerário, por conta da tributação de SCC em períodos anteriores | Saldo credor de caixa a tributar |
|----------------------|--|---|--|----------------------------------|
|                      | A  | B   | C  | = A - B - C                      |
| 1º Trimestre de 1997 | 53.583,57  | 43.224,04   | -  | 10.359,53                        |
| 2º Trimestre de 1997 | 116.959,18   | 43.224,04   | 10.359,53  | 63.375,61                        |
| 3º Trimestre de 1997 | 182.234,30   | 43.224,04   | 73.735,14  | 65.275,12                        |
| 4º Trimestre de 1997 | 242.149,47   | 43.224,04   | 139.010,26   | 59.915,17                        |
| 1º Trimestre de 1998 | 281.453,17   | 43.224,04   | 198.925,43   | 39.303,70                        |
| 2º Trimestre de 1998 | 328.523,39   | 43.224,04   | 238.229,13   | 47.070,22                        |
| 3º Trimestre de 1998 | 322.609,03   | 43.224,04   | 285.299,35   | -                                |
| 4º Trimestre de 1998 | 224.214,59   | 43.224,04   | 285.299,35   | -                                |
| 1º Trimestre de 1999 | 62.889,25  | 43.224,04   | 285.299,35   | -                                |
|                      | Valores apurados pela fiscalização   | Saldo de créditos e débitos indevidamente contabilizados em 1997  | Ajuste em razão do SCC apurado em períodos anterior (vide anexo ao voto da DRJ)                | Valor a tributar                 |
| 1º Trimestre de 1997 | 53.583,57  | 43.224,04   | -  | 10.359,53                        |
| 2º Trimestre de 1997 | 116.959,18   | 43.224,04   | 10.359,53  | 63.375,61                        |
| 3º Trimestre de 1997 | 182.234,30   | 43.224,04   | 73.735,14  | 65.275,12                        |
| 4º Trimestre de 1997 | 242.149,47   | 43.224,04   | 139.010,26   | 59.915,17                        |
| 1º Trimestre de 1998 | 281.453,17   | 43.224,04   | 198.925,43   | 39.303,70                        |
| 2º Trimestre de 1998 | 328.523,39   | 43.224,04   | 238.229,13   | 47.070,22                        |

|                      |            |           |            |   |
|----------------------|------------|-----------|------------|---|
| 3º Trimestre de 1998 | 322.609,03 | 43.224,04 | 285.299,35 | - |
| 4º Trimestre de 1998 | 224.214,59 | 43.224,04 | 285.299,35 | - |
| 1º Trimestre de 1999 | 62.889,25  | 43.224,04 | 285.299,35 | - |

Em relação aos demais itens impugnados, os julgadores mantiveram inalterado o lançamento.

As Ementas a seguir reproduzem o entendimento daquela instância de julgamento:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999*

*Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADES. A atividade de lançamento é obrigatória e vinculada. Detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.*

*IRPJ. FISCALIZAÇÃO EXTERNA. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. O prazo de vinte dias de que trata o art. 19 da Lei nº 3.470/1958 é inaplicável a casos de fiscalização externa. Não há, pois, óbice legal à concessão de prazo inferior a vinte dias para atendimento à intimação, desde que respeitados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.*

*IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SALDO CREDOR DE CAIXA. As presunções legais associadas à ocorrência de saldo credor de caixa e suprimimento de numerário não se restringem à sistemática de apuração do lucro real, aplicando-se, também, ao lucro presumido.*

*IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A apuração do saldo credor de caixa deve ser orientada para detectar o maior saldo credor de cada período de apuração, respeitados os limites temporais da hipótese de incidência.*

*IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A tributação de omissão de receitas por saldo credor de caixa deve repercutir no concomitante reconhecimento, pela autoridade fiscal, de que houve ingresso de recursos igualmente não contabilizado, que deve integrar a recomposição da conta caixa, de ali para frente.*

*IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. SALDO CREDOR DE CAIXA. É cabível a aplicação concomitante das presunções legais de que tratam os*

*artigos 228 e 229 do RIR/94, se a conta caixa persiste com saldo credor, apesar dos suprimentos de numerário registrados.*

*IRRF. ALÍQUOTA DE 35%. O art. 62 da Lei nº 8.981/95 não foi revogado pela Lei nº 9.064/1995. De outro lado, a nova sistemática de tributação da receita omitida introduzida pela Lei nº 9.249/1996 é aplicável somente para fatos geradores ocorridos a partir de 1996, em nada prejudicando a aplicação da alíquota de 35% às infrações ocorridas em 1995.*

*GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO.*

*DEPRECIÇÃO. O ganho de capital, na sistemática do lucro presumido, corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil, computadas neste último as despesas com depreciação.*

*TAXA SELIC. Presente a determinação legislativa, válida e eficaz, para que seja exigida a taxa SELIC, exaure-se a discussão na esfera administrativa.*

*Lançamento Procedente em Parte*

A Recorrente foi intimada da decisão da Delegacia de Julgamento em 05 de novembro de 2004 e interpôs Recurso Voluntário, em 03 de dezembro de 2004, alegando três preliminares:

*a) Nulidade do procedimento da DRJ, que através de flagrante novação da ação fiscal, sem notificar a Recorrente, modificou os lançamentos, na tentativa de corrigir os erros mostrados na impugnação, com fundamento no artigo 10, 18, § 3º e 59, II, do Dec. 70.235/72 e 142, do CTN;*

*b) Decadência de parte das exigências Referentes ao ano-calendário de 1995, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN;*

*c) Nulidades em decorrência de falta de autorização, por MPF, de parte do procedimento fiscal com fundamento na Port. SRF 1.265/99.*

Quanto ao mérito, apresentou as seguintes razões:

*1. Contrariando determinações do PAF (artigo 18, § 3º, do Dec. 70.235/72), a DRJ, reconheceu, parcialmente, as graves irregularidades na quantificação da omissão de receita, denunciadas na impugnação e ao invés de determinar a formalização de auto de infração complementar, devolvendo-o para a manifestação da litigante, aperfeiçoou o lançamento, segundo critérios não claramente expostos no Acórdão recorrido;*

*2. Apresenta em peça única recurso em relação à parte mantida pela DRJ e impugnação em relação ao lançamento produzido na DRJ pelo aperfeiçoamento do originário;*

3. *Repete-se a impugnação em relação ao pedido de reconhecimento da decadência do lançado em 1995 (IRPJ, PIS, COFINS, CSLL E IRFON), por não apreciada pela DRJ;*
4. *É incabível, no caso, a manutenção do lucro presumido, pois segundo a legislação, era exigível o arbitramento, conforme artigo 534 e 539, IV, do RIR/94;*
5. *Há irregularidade na presunção de omissão de receitas, por descumprimento do rito processual exigido na lei material, conforme artigo 228, do RIR/94;*
6. *Apesar da novação procedida pela DRJ, ainda persistem erros na apuração da base de cálculo, conforme artigo 142 do CTN;*
7. *Há inconsistência da exigência apoiada na pretendida demonstração de omissão de receita por suprimento de caixa incomprovado, por colidir com outra presunção e por ausente a situação prevista na ficção legal, com fundamento no artigo 114 do CTN;*
8. *É improcedente a exigência de IRFON, pois não existe, no caso, repasse de recursos às pessoas dos sócios;*
9. *A tributação de IRFON é exagerada e assumiu caráter de penalidade, conforme artigo 739, § 2º do RIR/74;*
10. *A tributação incidente sobre um pretense ganho de capital foi apurado de forma incorreta.*

Requeru a nulidade do acórdão recorrido, na parte mantida, e que sejam declarados integralmente insubsistentes os lançamentos na parcela ainda controversa, tanto do Auto Matriz como de seus reflexos.

O Recurso Voluntário foi acompanhado de arrolamento de bens no valor de R\$ 13.442,04. A Recorrente foi intimada a esclarecer se o arrolamento abrangeu a totalidade dos bens do ativo permanente e se possuía bens imóveis. Respondeu que possuía um caminhão Mercedes Benz e o arrolou.

Em 06 de janeiro de 2005, a Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo negou seguimento ao Recurso Voluntário, por entender que o valor arrolado por ocasião da sua apresentação era inferior a 30% da exigência fiscal definida na decisão recorrida, conforme determinava o artigo 2º da IN SRF nº 264/2002 e também não abrangera a totalidade dos bens do ativo permanente. Ademais, considerou intempestivo o arrolamento do caminhão, visto que fora apresentado depois de decorrido o prazo recursal.

Intimada dessa decisão em 17 de janeiro de 2005, a Recorrente apresentou pedido de reconsideração em 24 de janeiro de 2005. Explicou que não arrolou a totalidade dos bens do ativo permanente porque havia dívida trabalhista, contabilmente reconhecida, que absorvia o valor do bem não arrolado.

Novamente, foi negado seguimento ao recurso voluntário pela Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo, sob o argumento de que:

*Como o valor do ativo permanente da interessada é inferior a 30% da exigência fiscal recorrida, não há que se perquirir do montante das dívidas trabalhistas. Devem ser arrolados todos os bens integrantes do ativo permanente. Essa verificação só se aplica ao caso em que o ativo permanente seja superior a esse percentual relativamente à exigência fiscal.*

A decisão acima transcrita, proferida em 25 de janeiro de 2005, acrescentou, ainda, que não fora julgado intempestivo o recurso voluntário por aquela autoridade. A intempestividade foi apenas julgada quanto ao arrolamento do caminhão.

A Recorrente tomou conhecimento da decisão em 31 de janeiro de 2005 e, em 03 de fevereiro do mesmo ano, apresentou novo pedido de reconsideração. Protestou que o indeferimento deveria ser remetido à autoridade superior para apreciação, com amparo legal no § 1º do art. 56 da Lei nº 9.784/99.

A Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo, em 21 de março de 2005, indeferiu o pedido, conforme a ementa abaixo:

*PAF. RECURSO. ADMISSIBILIDADE. AUTORIDADE COMPETENTE. DECRETO Nº 70.235/1972.*

*Compete à autoridade local da Secretaria da Receita Federal negar seguimento a recurso voluntário, na qualidade de órgão preparador do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União (Decreto nº 70.235/1972, art. 24).*

*Havendo legislação específica, é inaplicável o procedimento estabelecido pela Lei nº 9.784/1999 (art. 69 desta).*

Foi então proferido Despacho Decisório, que indeferiu a solicitação de encaminhamento à autoridade superior do pedido de reconsideração.

Em 30 de março de 2005, a Recorrente tomou ciência do despacho decisório e, inconformada, impetrou Mandado de Segurança, que foi denegado em primeira instância, sob o fundamento de que *o arrolamento apresentado pela impetrante não atingiu valor equivalente a 30% da exigência fiscal, nem recaiu sobre a totalidade dos bens e direitos integrantes do ativo permanente da demandante.*

Na sequência, foram apresentados embargos declaratórios, também rejeitados. Houve, por fim, interposição de Recurso de Apelação ao Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região e o Ministério Público Federal opinou pelo provimento do apelo.

Em 02 de outubro de 2007 a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, deu provimento ao apelo da Recorrente, por entenderem que *o arrolamento previsto no art. 33, § 2º do Decreto 70.235/72 foi declarado inconstitucional pelo STF (ADIn 1976-7). Inconstitucional a exigência, resta prejudicada a análise acerca da suficiência ou não dos bens arrolados.*

O Acórdão foi publicado em 05 de novembro de 2007.

A Procuradoria da Fazenda Nacional encaminhou, em 29 de maio de 2008, à Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo, cópia da decisão definitiva proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.71.08.003110-0, impetrado pela Recorrente, que concedeu a segurança para o fim de afastar o arrolamento previsto no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, como condição para que seja dado prosseguimento, em âmbito administrativo, ao Recurso Voluntário.

A Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo, em 14 de julho de 2008, enviou o Memorando nº 371/08/SECAT à Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional, no qual solicitou com urgência a baixa da inscrição na dívida ativa da União, tendo em vista a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 2005.71.08.003110-0.

Os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Em razão das diversas alegações da Recorrente, tanto em caráter preliminar quanto ao mérito das questões debatidas nos autos, passo a analisá-las por tópico, na sequência apresentada no Recurso Voluntário (fls. 558 e 559 do processo eletrônico).

### **1. Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa devido a renovação do lançamento sem notificação à Recorrente**

A decisão da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, em face do provimento parcial dado à impugnação da Recorrente, refez os cálculos e apresentou planilhas detalhadas sobre o resultado do crédito mantido, como se pode perceber das fls. 526 a 530 do processo eletrônico.

Nesse sentido, entendo não ser pertinente a aplicação do artigo 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/72, nos moldes alegados pela Recorrente, pois não se trata de diligência, como requer a espécie, mas sim de julgamento em primeira instância.

Não houve inovação do lançamento nem tampouco aperfeiçoamento, mas apenas a recomposição dos valores, justamente em razão do deferimento parcial dos pleitos formulados pelo Contribuinte.

Até porque parece-me óbvio que o provimento parcial exige do julgador de primeira instância a adoção das providências necessárias para a identificação dos créditos mantidos, a fim de lhes conferir a necessária liquidez exigida pela legislação.

Não se cuidou, por certo, de inovar o lançamento, mas sim de explicitar, mediante cálculos e planilhas detalhadas, a natureza dos créditos tributários mantidos.

Aliás, convém ressaltar que todos os fatos considerados, bem assim a matéria tributável a eles inerente foram exatamente os mesmos da autuação original, com os devidos ajustes, feitos justamente para excluir os valores que aquela instância reconheceu indevidos.

Assim, a conduta adotada pela Delegacia, sobre ser legal, parece-me perfeitamente correta e pertinente, de modo que fica afastada qualquer nulidade quanto aos procedimentos adotados naquela instância.

Também não há de se falar, em relação a todos os fundamentos apresentados pelas autoridades julgadoras, de qualquer vício ou defeito que pudesse afrontar ou cercear o direito de contraditório ou ampla defesa da Recorrente, até porque tais prerrogativas foram cabalmente exercidas no Recurso Voluntário, conforme se depreende dos próprios argumentos apresentados.

## 2. Preliminar de decadência quanto a fatos do ano-calendário de 1995

Neste tópico, entendo que procede a alegação de decadência formulada pela Recorrente, em relação aos fatos geradores praticados entre os meses de junho e setembro de 2005.

A decisão recorrida enfrentou a questão, nos seguintes termos:

*A interessada reclama a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos antes de 13/12/1995 (fl. 442). Em relação a este particular, será analisado adiante que, parte do saldo credor de caixa associado pela fiscalização ao período de apuração mensal encerrado em 31/12/1995 (ver fl. 409, "Omissão de Receitas da Atividade — Saldo Credor de Caixa") ocorreu, na verdade, em períodos de apuração mensais anteriores, o que configura erro na determinação do aspecto temporal da hipótese de incidência em relação a essas parcelas. Ou seja, houve imprecisão no lançamento de ofício relativamente à apuração da base de cálculo, sendo cabível o cancelamento da maior parte da exigência fiscal relativa ao mês de dezembro de 1995. Tal conclusão vai ao encontro da pretensão da contribuinte, tornando sem objeto a preliminar de decadência. (grifamos)*

Todavia, como alega a Recorrente, remanescem, ainda, valores fulminados pela decadência, porque o IRPJ e demais tributos por homologação lançados no Auto de Infração sujeitavam-se, à época dos fatos, ao período de apuração mensal, razão pela qual deve ser aplicada a regra do artigo 150, § 4º do CTN.

Como o contribuinte apresentou DARFs relativos a recolhimentos efetuados no período, entendo que deve prevalecer o entendimento firmado pelo STJ quanto ao *dies a quo* do prazo decadencial, nos exatos termos do supracitado artigo 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que a notificação ao contribuinte ocorreu em dezembro de 2000.

Ante o exposto, aceito o argumento de decadência aduzido pela Recorrente quanto aos fatos geradores relativos aos meses de junho a setembro de 2005.

### 3. Deficiência formal – Falta de autorização por MPF

A Recorrente alega suposta deficiência formal nos procedimentos de fiscalização, sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal expedido no caso em tela teria autorizado apenas a auditoria dos anos-calendário de 1995 e 1996, embora tenham sido constituídos créditos relativos aos anos de 1997, 1998 e 1999.

Entendo, na esteira de farta jurisprudência administrativa deste Conselho, que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído pela Portaria SRF n. 1.265/99, consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal.

Conquanto, à luz dessa norma infralegal, seja importante o atendimento aos preceitos que norteiam tal instrumento, especialmente no que tange à transparência e à impessoalidade no procedimento de seleção dos contribuintes fiscalizados, defendo que a eventual extensão dos efeitos previstos no MPF original não macula, de forma alguma, os atos praticados e lançamentos dele decorrentes.

Isso porque a relação jurídica instaurada entre a autoridade fiscal e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.

Como é cediço, a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, de forma que a ocorrência de fatos jurídicos tributáveis implica o necessário dever, para as autoridades fiscais, de constituir os créditos correspondentes, sob pena de responsabilidade funcional, visto tratar-se de medida de interesse público e destinada a salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional.

Tal entendimento já se encontra pacificado neste Conselho, a partir de decisões recorrentes da Câmara Superior, das quais trazemos à colação, apenas a título exemplificativo, dois acórdãos, a seguir transcritos:

*Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma*

*Acórdão nº 40105330 do Processo 13982001173200170*

*05/12/2005*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle*

*das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º da Lei nº 2.354/54 c/c o Dec.lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. O MPF, todavia, é essencial à validade do lançamento quando efetuado com fundamento na Lei Complementar nº 105/2001 - Lei 9.311/96, art. 11, § 3º, nova redação dada pelo art. 1º da Lei 10.174, de 09.01.2001, e Decreto nº 3.724, de 10.01.2001, por se tratar de normas formais ou procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, alçando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional. Recurso especial negado.*

*Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma*

*Acórdão nº 40106085 do Processo 10120002508200391*

*11/11/2008*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL  
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*

*NORMAS PROCESSUAIS - MPF*

*É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado.*

#### **4. Erro na fundamentação da autuação – Lucro Presumido com escrita imprestável**

Creio que não pode prosperar o argumento da Recorrente, no sentido de que o arbitramento deveria ter sido o caminho obrigatório adotado pelas autoridades lançadoras, ante a imprestabilidade da escrituração apresentada e por força de terem sido reconstituídas as movimentações do Livro Caixa.

A Recorrente usa como fundamentação para tais alegações os artigos 534 e 539 do RIR/94, vigente à época dos fatos:

*Art. 534. A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos (Lei nº 8.541/92, art. 18):*

*I - escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, de forma a refletir toda a movimentação financeira da*

*empresa, em Livro Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial;*

*II - escriturar, ao término do ano-calendário, o livro Registro de Inventário de seus estoques, exigido pelo art. 2º da Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947;*

*III - apresentar, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário seguinte ou no mês subsequente ao de encerramento da atividade, declaração de rendimentos, em modelo próprio aprovado pela Secretaria da Receita Federal;*

*IV - manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios, por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para apurar os valores indicados na declaração de rendimentos.*

*Art. 539. A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-Lei nº 1.648/78, art. 7º, e Leis nºs 8.218/91, arts. 13 e 14, parágrafo único, 8.383/91, art. 62, e 8.541/92, art. 21):*

*I - o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou, ainda, revelar evidentes indícios de fraude;*

*III - o contribuinte recusar-se a apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal à autoridade tributária;*

*IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido ou deixar de atender ao estabelecido no art. 534;*

*V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto na alínea a do parágrafo único do art. 339;*

*VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 212 e 213;*

*VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no diário.*

Ocorre que as hipóteses aventadas pela Recorrente simplesmente não se aplicam ao caso sob análise, até porque em nenhum momento a fiscalização considerou imprestável ou inidônea a escrituração da empresa. Pelo contrário, pois constam dos autos

diversos termos de retenção de documentos, a exemplo daqueles de fls. 10 e seguintes, em que as autoridades fiscais tiveram a oportunidade de apreciar, entre outros, os Livros Razão de 1994, 1994 e 1996.

A própria Recorrente, neste ponto, se manifesta de forma contraditória pois, como visto no relatório, afirmou textualmente na impugnação que:

*4. Os livros apresentados pela empresa, citados no Relatório da Ação Fiscal, não podem possibilitar ilações fiscais, uma vez que são elaborados como relatórios gerenciais e não para subsidiar fiscalizações; (grifamos)*

*5. Foi-lhe exigida a escrituração dos anos de 1997 a 1999 no prazo de dez dias, enquanto o prazo regulamentar previsto no art. 19 da Lei nº 3.470/58 é de vinte dias; (grifamos)*

O Contribuinte solicitou, inclusive, prorrogação do prazo para a apresentação da escrituração, que foi deferido e cumprido, como cabalmente comprovam os documentos de fls. 117 a 404, relativos aos anos de 1997, 1998 e 1999, nos quais se baseou a fiscalização para efetuar os respectivos lançamentos.

Aliás, parece-me inusitado o fato de que o Contribuinte tenha se esforçado, durante a fiscalização, para apresentar os documentos solicitados, presumidamente idôneos, para em momento posterior postular, como argumento de defesa, a tese de que estes eram imprestáveis para a apuração dos valores tributáveis.

Por força disso reconheço o acerto dos lançamentos efetuados pela fiscalização, bem assim os procedimentos adotados pela Delegacia de Julgamento de Porto Alegre.

## 5. Da alíquota de 25% utilizada nos lançamentos de omissão de receitas

Neste tópico, o argumento da Recorrente funda-se na inferência de que a tributação em separado das omissões de receitas, pela alíquota de 25%, não possui amparo legal.

A tese de defesa apresentada é a seguinte:

*O art. 43 da Lei nº 8.541/92, originalmente, determinava a tributação em separado de receitas omitidas, **mas somente no caso de tributação pelo lucro real. É o que se infere do § 2º do citado artigo.** (grifamos)*

*Posteriormente, veio a Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, publicada no DOU de 21/06/95, com a pretensão de modificar, através do seu artigo 3º, a redação do § 2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92, acrescentando à tributação em separado, as omissões de receitas verificadas também em empresas tributadas pelo lucro presumido e lucro arbitrado. Observa-se pelo art. 7º da Lei modificadora, que somente os artigos, 1º, 2º e 5º entravam em vigor, retroativamente, a partir de 10 de janeiro de 1994. O artigo 3º, da modificação, entraria em vigor na data da*

*publicação da Lei (21/06/95) com vigência, em vista do princípio da anterioridade, a partir de 1º de janeiro de 1996. Porém, antes disto, por força do art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 (DOU de 27/12/95), os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram revogados. Assim, a pretendida modificação não teve vigência.*

Entendo que existe falha no raciocínio hermenêutico formulado pela Recorrente e, como se sabe, há um postulado lógico de que não se pode chegar a conclusões válidas a partir de premissas equivocadas.

O erro, no meu entendimento, surge em razão da inferência de que o § 2º do artigo 43, da Lei n. 8.541/92, só se aplica à tributação pelo lucro real.

Isso não condiz com o texto legal nem pode ser aceito como exegese para o caso dos autos.

Vejamos a dicção legal original:

## CAPÍTULO II

### *Da Omissão de Receita*

*Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o Imposto de Renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)*

*§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)*

*§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.*

Posteriormente, a redação do § 2º passou a ser:

*§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)*

A leitura do dispositivo nos leva à conclusão de que o *caput* do artigo 43 se aplica, ao contrário do que alega a Recorrente, a todas as formas de tributação, dado que o **Capítulo II** em que a norma se encontra integra a **Seção IV (“Das Penalidades”)** e, como é óbvio, dá sequência ao **Capítulo I** desta mesma Seção, que justamente se refere às **disposições gerais acerca do IRPJ**, o que claramente indica que seus comandos se aplicam às diferentes sistemáticas de apuração.

Ademais, quando quis tratar especificamente de um regime de tributação, em detrimento dos demais, **o legislador expressamente o fez**, em Seções distintas (I, II e III) do **texto normativo**.

Assim, entendo que a melhor exegese é no sentido de atribuir ao *caput* do artigo 43 plena validade em qualquer forma de tributação, sem prejuízo das revogações posteriores, até porque seria um erro lógico inferir o alcance do *caput* a partir de um de seus parágrafos, visto que as técnicas de elaboração normativa **exigem justamente o oposto**, ou seja, a presença de regras gerais no *caput*, que podem ser excepcionadas ou moduladas pelos parágrafos, mas não o contrário!

Portanto, a omissão de receita deve ser tributada, com os devidos acréscimos, na sistemática do lucro presumido, à alíquota de 25%.

Também de modo distinto do que aduz a Recorrente, a Lei n. 9.249/95 só produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, como expressamente determina o artigo 35:

*Art. 35. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.*

No mesmo sentido – e apenas *ad argumentandum*, visto não ser relevante para o deslinde da questão, como demonstrado – também é inadequada a interpretação da Recorrente, no sentido de que o artigo 3º da Lei n. 9.064 só produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do princípio da anterioridade. Como se sabe, a garantia constitucional da anterioridade só se aplica, conforme dicção do artigo 150, III, “b”, da Constituição, à cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os **instituiu ou aumentou**, o que não ocorre na espécie, dado que o comando apenas veicula formas de apuração do lucro e não majoração de sua base de cálculo ou alíquotas

Na mesma esteira de raciocínio, entendo que não deve prosperar a alegação da Recorrente de que deveria se aplicar o artigo 892, § 2º, do RIR/94, visto que este só se refere ao lucro arbitrado, pretensão já descartada nesta decisão.

Além disso, o Auto de Infração lavrado indica expressamente que os lançamentos tiveram por base, entre outros dispositivos, o próprio artigo 892 do RIR/94, só que em relação ao disposto no *caput*, que estabelece:

*Art. 892. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o Imposto de Renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida (Lei nº 8.541/92, art. 43).*

*§ 1º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo (Lei nº 8.541/92, art. 43, § 2º).*

*§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, será considerado lucro arbitrado o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos (Decreto Lei nº 1.648/78, art. 8º, § 6º).*

## 6. Do suposto cerceamento do direito de prova de improcedência da presunção

Quanto a este argumento, em que a Recorrente aduz que não teve oportunidade de contestar a presunção sobre o saldo credor de caixa, com fulcro, a *contrario*

*sensu*, do artigo 228 do RIR/94, reproduzimos, por incontestáveis, as próprias palavras da Contribuinte, quando devidamente intimada para esclarecer a ocorrência (fls. 115):

*Desta forma, declaramos que não temos como justificar a existência de saldo credor em caixa, bem como os empréstimos lançados.*

#### **7. Quanto aos erros na quantificação do saldo credor de caixa**

Como já amplamente demonstrado, a Delegacia de Julgamento refez, de forma minuciosa e, no meu entendimento, com bastante critério, o cálculo dos saldos que originaram as insuficiências de caixa, conforme apurado nas respectivas planilhas, constantes da decisão de 1ª instância e já citadas neste voto.

Assim, tendo em vista que a Recorrente não traz aos autos qualquer novo documento ou informação para subsidiar suas alegações (mas apenas reproduz os argumentos apresentados na impugnação) quanto a este ponto, entendo que os cálculos e adequações efetuados no julgamento de primeira instância não merecem reparos, razão pela qual voto pela sua manutenção, nos moldes demonstrados naquele acórdão.

#### **8. Suprimentos de Caixa – ausentes os pressupostos da presunção de omissão de receita**

No que tange à tese apresentada pela Recorrente, de que o saldo da conta Caixa apresentava-se credor em quase todos os dias do ano-calendário de 1995 e, nesse contexto, qual seria a razão para se simular os ingressos, reporto-me à decisão de 1ª instância, que enfrentou o argumento nos seguintes termos:

*O argumento de que o lançamento por saldo credor de caixa é incompatível com o de suprimento de numerário é improcedente. Isto porque, no caso concreto, o saldo credor de caixa persiste, mesmo quando consideradas na apuração as entradas de caixa não justificadas.*

(...)

*Ocorre, contudo, que as hipóteses de saldo credor de caixa e suprimento de numerário não comprovado configuram presunções legais que invertem o ônus da prova quanto à existência de omissão de receitas. Assim, cabe à contribuinte, e não à fiscalização ou ao julgador de primeira instância, elucidar por que afmal o caixa apresenta-se reiteradamente negativo na contabilidade, ou mesmo responder à indagação "por que se faria sua devolução?", suscitada pela impugnante.*

*A presunção legal está suportada na existência concreta de fatos jurídicos (a indicação contábil de saldo credor de caixa e a existência de suprimentos de numerário de numerário não comprovados), e é insuscetível de ser afastada por meio de meras considerações, desprovidas de materialidade.*

Nesse sentido, a mera alegação de que a inexistência de qualquer *animus infringendi* deve afastar as exigências decorrentes dos suprimentos de caixa não pode prosperar, até porque, no meu entendimento, tais ocorrências estão, à evidência, provadas nos autos.

A prova em favor do Contribuinte deve ser cabal e revestida de certas características, conforme entendimento recorrente deste Conselho, a exemplo da excelente Ementa a seguir transcrita:

*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária*

*Título: Acórdão nº 140200205 do Processo 19515003036200413*

*Data: 05/07/2010*

*Ementa*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA. ANO-CALENDÁRIO: 1999. IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA. Demonstrado que o sujeito passivo apurou saldo credor na conta caixa (ficha razão) de sua contabilidade, presume-se omissão de receita ex-lege e cabe ao sujeito passivo o ônus da prova de que não houve desvio de receita. IRPJ - suprimentos de caixa - comprovação da origem e efetividade da entrega do numerário pelo sócio supridor - a obrigação de comprovar o suprimento de caixa, quanto à origem dos recursos e a efetividade da entrega, é encargo que a lei atribui à pessoa jurídica suprida. **Tem-se como comprovado quando exibidos os seguintes documentos: extrato bancário dos fornecedores com coincidência de datas e valores, declaração do banco depositário da origem do valor depósito, e, por último, quando o valor for depositado e creditado em conta bancária da empresa suprida e compensados ou descontados conforme assentamentos nos extratos emitidos pelos bancos do supridor.** O recibo assinado pelo sócio não comprova a efetividade da receita. Tributação decorrente, PIS, COFINS E CSLL - aplica-se aos lançamentos reflexos o que foi decidido em relação ao lançamento de IRPJ, por serem fundamentados nos mesmos elementos de comprovação. Recurso voluntário desprovido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. (grifamos)*

## 9. Da indevida exigência de IR Fonte por não repasse aos sócios

Para a interpretação deste tópico devemos considerar o disposto no artigo 739 do RIR/94, que serviu de fundamento para a autuação do IR Fonte sobre as receitas omitidas:

*Art 739. Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica (Lei nº 8.541/92, art. 44).*

*§ 1º Para efeito da incidência de que trata este artigo, considera-se ocorrido o fato gerador no mês da omissão ou da redução indevida, não se aplicando o reajustamento previsto no art. 796 (Lei nº 8.541/92, art. 44, 1º).*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios (Lei nº 8.541/92, art. 44, § 2º).*

De se notar que o caput do dispositivo traz uma presunção em favor do Fisco, no sentido de que as receitas omitidas serão consideradas automaticamente recebidas pelos sócios, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica.

Como toda presunção, entendo que esta poderia ser elidida pelo contribuinte, à luz de documentos e provas cabais da não transferência dos recursos aos sócios. Todavia, no Recurso temos apenas alegações, adicionadas a um discurso hiperbólico que em nada demonstra a concretude reclamada pela norma, de forma que o lançamento de IR Fonte deve ser mantido.

## **10. Erro formal por apuração indevida de ganho de capital na venda de veículo**

Os argumentos trazidos pela Recorrente, neste ponto, são os mesmos apresentados na impugnação, ocasião em que a Delegacia de Julgamento assim decidiu:

*O ganho de capital, na sistemática do lucro presumido, corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil.*

*Como custo contábil, entenda-se o valor de aquisição, corrigido monetariamente até 31/12/1995, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada.*

*Tal determinação está expressamente contida no art. 4º, §§ 1º e 2º, da IN SRF 93/1997, e em perfeita consonância com o art. 25, II, da Lei nº 9.430/1996.*

Ressalte-se, ainda, que o caminhão alienado fora objeto de leasing, contratado na Bradesco Leasing S/A, por vários anos, como se depreende dos respectivos documentos, de modo que não foi “simplesmente adquirido” em 07 de abril de 1999 e alienado no mês seguinte, em 14 de maio de 1999.

Aliás, a apuração dos montantes se deu com base nos próprios documentos produzidos pelo Contribuinte, conforme indicações de fls. 122 e 123 do processo eletrônico, nos quais se percebe a diferença que ensejou a tributação do ganho de capital, no valor de R\$ 23.200,00.

Ademais, os documentos trazidos pela Recorrente, na forma em que foram acostados aos autos, sequer permitem comprovar as operações, visto que foram anexados separadamente (frente e verso em folhas distintas), o que torna impossível qualquer análise, dado que no verso do documento, em que constam os valores e a data das transações, não existe referência às placas ou características do veículo adquirido/alienado. Também não colabora o fato de que na lateral do primeiro documento, que, presumivelmente foi transmitido por fax, conste a data de 03 de dezembro de 2004, enquanto que a data de aquisição do veículo, conforme consta do documento, seja 07 de abril de 1999.

Em razão disso, entendo que o lançamento quanto ao ganho de capital deva ser mantido, dada a inépcia das provas trazidas pela Recorrente, ainda mais quando cotejadas com os seus registros contábeis e declarações de IRPJ, documentos que efetivamente foram utilizados pela fiscalização para a constituição dos respectivos créditos.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, DOU-LHE parcial provimento, para reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos entre junho e setembro de 1995.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Redator Designado

Ouso aqui discordar do brilhante voto do Conselheiro Relator em relação à incidência do IRFonte e trago abaixo minhas razões de discordância.

Isso porque, da leitura do art. 739 do RIR/94, concluo restar claro que objetivo do legislador é inequívoco ao direcionar seu conteúdo apenas àqueles tributados pelo regime de apuração do lucro real, vez que, ao determinar a tributação na fonte, menciona que a incidência ocorre por ocasião da identificação de receita omitida ou diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido.

Considerando que somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real estão obrigadas a apurar o lucro líquido, resta claro que tal dispositivo não alcança aqueles que apuram o IRPJ a pagar através da sistemática do lucro presumido.

Desta forma, não obstante a ocorrência da omissão de receita tenha sido devidamente evidenciada nos autos, é incabível a cobrança da exigência lançada com fundamento no art. 739 do RIR/94.

Neste sentido, trago precedente da Quarta Câmara do saudoso Primeiro Conselho de Contribuintes:

*" Processo n.º : 10235.001383196-59*

*Recurso n.º : 116.760*

*Matéria : IRPJ — Ex.: 1994*

*Recorrente : S. Q. FERNANDES (F.I.)*

*Recorrida : DRJ em BELÉM - PA*

*Sessão de : 08 de dezembro de 1998*

*Acórdão n.º : 104-16.795*

*IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA — LUCRO PRESUMIDO — Improcede a exigência de imposto de renda pessoa jurídica e imposto de renda na fonte calculados com base em receita omitida, tendo como fundamento o arts. 43 da Lei nº 8.541/92, em razão da norma contida neste dispositivo dirigir-se exclusivamente aos contribuintes tributados segundo as regras do lucro real, sistema que contempla o 'lucro líquido do exercício' que, ajustado pelas adições e exclusões ou compensações previstas em lei, possibilita a determinação do 'lucro mar, base de cálculo do imposto de renda.*

Processo nº 11065.003144/00-35  
Acórdão n.º 1201-000.904

S1-C2T1  
Fl. 26

***IMPOSTO DE RENDA NA FONTE — Inaplicável a regra de tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 quando a pessoa jurídica tenha optado pelo lucro presumido.***

*PIS/COFINS/CSLL - OMISSÃO DE RECEITA - BASE DE CALCULO - Caracterizada a omissão de receita, incidirão as contribuições sociais sobre o valor da receita omitida, independentemente da base de cálculo apurada pelo contribuinte.*

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo cancelamento do lançamento relacionado à cobrança do IRFonte .

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Redator Designado