



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUINTA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	11065.004163/2005-46
<b>Recurso nº</b>	156.670 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ e OUTROS - EXS.: 2003, 2004
<b>Acórdão nº</b>	105-17.331
<b>Sessão de</b>	13 de novembro de 2008
<b>Recorrentes</b>	1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS E D & J ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

---

**Ementa:** IRPJ E CSLL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de que suprimentos financeiros feitos por sócios cuja comprovação não foi adequadamente feita exterioriza omissão de receitas implica na manutenção da tributação correspondente.

**LUCRO PRESUMIDO** - A cessão de direitos, mesmo definitiva, por estar contemplada na letra "c", inc. III, par. 1º, art. 519 do IR/99, é tributada sobre a base de cálculo apurada com a aplicação do percentual de 32%. No caso a lei não distinguiu a cessão temporária da cessão definitiva. O conceito de ganhos de capital a ser adotado é aquele constante do artigo 31 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Recurso de ofício improvido e recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Recurso voluntário: Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello.



OSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente



OSÉ CARLOS PASSUELLO

Relator

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA E ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA.

## Relatório

Trata-se de duplo recurso, de ofício e voluntária face à decisão da 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre, consubstanciada no Acórdão n.º 10-9.740/2006, sob ementa (fls. 1298 a 1311):

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

*Ano-calendário: 2002, 2003*

*Ementa: IRPJ E REFLEXOS. ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. Deve ser cancelada a exigência fiscal, relativamente àqueles valores cuja origem e efetiva entrega dos recursos pelo sócio supridor restaram comprovadas nos autos.*

*LUCRO PRESUMIDO. OBJETO SOCIAL. A configuração do objeto social de uma pessoa jurídica deve ser aferida a partir da manifestação de vontade originada dos sócios. Essa manifestação de vontade encontra-se formalmente declarada no contrato de formação da sociedade. No caso concreto, a redação do objetivo social indica a assessoria empresarial na cessão de direitos, e não a cessão de direitos em si, como atividade fim da empresa. Assim, as receitas obtidas com a cessão de direitos em nome próprio não podem ser classificadas como decorrentes do objeto social da sociedade.*

*Lançamento procedente em parte."*

O recurso de ofício foi interposto por ter a autoridade julgadora exonerado parte de crédito tributário com base na Portaria MF n.º 375, de 07.12.2001, demonstrados os valores a fls. 2317, em montante visivelmente ao novo limite de alçada de R\$ 1.000.000,00 alterado pela Portaria MF n.º 03, de 03.01.2008.

O recurso voluntário, tendo a empresa sido intimada da decisão de 1ª instância em 12.12.2006, foi interposto em 09.01.2007 (fls. 1320 a 1330 e anexos).

A exigência se formou a partir de três itens, quais sejam:

*"001 – OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA";*

*"002 – OUTRAS RECEITAS - RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS", e,*

*"003 – OUTRAS RECEITAS – RECEITAS COM CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS INCORRETAMENTE ENQUADRADOS PARA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ."*

Foram exigidos os tributos: IRPJ, CSLL, Pis e Cofins sob a modalidade de lucro presumido nos anos-calendário de 2002 e 2003.

A decisão recorrida sumariou, em relatório, o procedimento fiscal nos termos:

*"Da autuação*



*O lançamento de ofício tem por objeto três espécies de infrações, conforme discriminado às fls 1084/1086. Vejamos a seguir as especificidades de cada uma delas.*

*“Omissão de receita – suprimento de numerário sem origem comprovada” (ver item 001 do auto de infração do IRPJ, fl. 1084, e item 002 dos autos reflexos*

*Essa parte da autuação tem por escopo diversos valores registrados na contabilidade da fiscalizada a crédito de “débitos com sócios” e “recebimentos para futuro aumento de capital” (ver relação dos débitos às fls. 473/481), no transcorrer do ano de 2002, no valor total de R\$15.383.471,50.*

*Segundo informado pela contribuinte no curso da ação fiscal, esses valores tiveram origem no patrimônio do sócio Adolfo Homrich, que obteve significativos ganhos com a compra e venda de direitos creditórios vinculados à ação ordinária n.º 89.0013622-4 1, ao longo de 2002 e 2003 <sup>2</sup>. Argumenta que o sócio recebeu cambiais em pagamento das cessões de créditos. Endossou essas cambiais à D&J, que, por sua vez, promoveu o desconto dos títulos junto à empresa de factoring ALPHATRADE (Alphatrade Sociedade de Fomento Mercantil Ltda.). A ALPHATRADE registrava os créditos disponibilizados à D&J em sua contabilidade (ver livro razão, conta “Grupo D&J Assessoria Empresarial”, fls. 955/981), e veio a transferir esses valores, de maneira pulverizada, para contas-correntes da D&J, ou a terceiros, mediante autorização formal da D&J.*

*A fiscalização, todavia, interpretou que a existência de controle no livro razão, de per si, é insuficiente para comprovar que os recursos ingressados no patrimônio da D&J efetivamente tiveram origem no patrimônio do sócio. Argumenta, em especial, que não há a necessária coincidência de datas e valores entre os débitos e créditos registrados na referida conta do livro razão. Salienta que parte dos créditos remetidos pela ALPHATRADE tiveram como destinatário a pessoa física do sócio da D&J (ver fl. 1122). Nesse contexto, caracterizou todos os créditos contabilizados na conta “débitos com sócios” e “recebimentos para futuro aumento de capital” (ver relação dos débitos às fls. 473/481) como receitas omitidas, com supedâneo legal nos artigos 282 e 528 do RIR/99.*

*“Receita bruta mensal sobre a prestação de serviços” (item 002 do auto de infração do IRPJ, fl. 1085, e item 001 dos autos reflexos)*

*Esse item diz respeito a receita da prestação de serviços escriturada e não declarada. Não houve impugnação quanto a essa parte do lançamento, de maneira que são dispensáveis maiores detalhamentos.*

<sup>1</sup> Conforme descrito pela autoridade fazendária à fl. 1116, a ação ordinária n.º 89.0013622-4 diz respeito ao reconhecimento judicial de direito a crédito prêmio do IPI a dezesseis empresas da jurisdição de Novo Hamburgo.

<sup>2</sup> Conforme informado no relatório fiscal, à fl. 1120, o Sr. Adolfo Homrich declarou, na DIRPF/2003, ganhos de capital no valor de R\$29.454.149,26.

*“Receitas com cessão de direitos creditórios incorretamente enquadradas para composição da base de cálculo do IRPJ” (item 003 do auto de infração do IRPJ)*

*O item 003 diz respeito à aquisição, e posterior revenda, pela própria empresa D&J, dos direitos creditórios relacionados no quadro III, à fl. 1117. A receita obtida com a alienação desses créditos foi tributada pela autuada na modalidade de lucro presumido, mediante aplicação do coeficiente de 32%, na forma do art. 519, III, do RIR/99. A fiscalização, todavia, entendeu que tais operações não fazem parte do objeto social da sociedade, de modo que promoveu a tributação mediante a sistemática de que trata o art. 521 do RIR/99, exigindo de ofício a diferença apurada.”*

Diante dos argumentos trazidos na impugnação, a autoridade julgadora recorrida acolheu parcialmente as razões da empresa e proveu parcialmente a impugnação com relação apenas ao primeiro item da exigência, não conhecendo do direito relativamente ao segundo item por não ter sido impugnado e rejeitado as razões relativamente ao terceiro item. Os itens indicados referem-se à exigência do IRPJ e da CSLL, sendo que o Pis e para a Cofins há diferenciação na exigência.

Com relação ao primeiro item (001 – OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA), a autoridade julgadora procedeu a minuciosa análise paralelamente a raciocínio lógico acerca das operações sob suspeita, sendo de sumariar seus argumentos iniciais.

Acolheu parcialmente as razões da empresa que informou ser a origem remota dos lançamentos contábeis, registrados a crédito de recebimentos para futuro aumento de capital ou débitos com sócios, encontra-se no patrimônio do sócio Adolfo Homrich, o qual adquiriu (pessoa física) direitos creditórios decorrentes da ação ordinária n.º 89.0013622-4, e que eles foram alienados a terceiros por meio de escrituras públicas, algumas com pagamento em prestações e representadas por notas promissórias. Essas notas promissórias eram endossadas por Adolfo Homrich à recorrente, que contratava o desconto desses títulos em uma empresa de factoring denominada ALPHATRADE (Alfatrade Sociedade de Fomento Mercantil Ltda).

O controle dos valores (entradas e saídas) era feito pela Alphatrade com registro na conta contábil “GRUPO D&J ASSESSORIA EMPRESARIAL”, que disponibilizava os saldos sob a forma de depósitos na conta da recorrente ou pagamentos, por sua ordem, a terceiros.

À medida dos recebimentos, a recorrente formalizava registros contábeis em contas de “recebimento para futuro aumento de capital” ou “débitos com sócios”.

Toda essa movimentação financeira foi admitida como verdadeira pela autoridade recorrida, em tese, resguardando-se em acolher os argumentos da empresa apenas no limite das comprovações efetivas de movimentação financeira vinculada, tendo afirmado que *“a tese da contribuinte é coerente e está convalidada por expressivo contingente de elementos de prova”*, e *“diante do manancial probatório disponível, não tenho dúvidas de que efetivamente houve fluxo de recursos do sócio para a recorrente”*, após detalhar a apreciação das provas nas folhas 1302 e 1303.



Porém, mesmo reconhecendo a lógica das operações, procedeu a verificação dos registros constantes do relatório fiscal espelhavam com realidade o fluxo de recursos da Alphatrade à recorrente e principalmente se esses valores efetivamente correspondem àqueles que tiveram origem remota no patrimônio do sócio Adolfo Homrich, já que a autoridade lançadora entendia inexistir vinculação entre cada um dos depósitos realizados pela Alphatrade e as correspondentes operações de cessão realizadas por Adolfo Homrich.

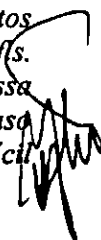
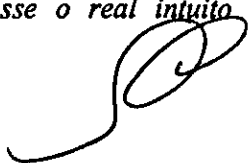
A autoridade recorrida entendeu haver provas necessárias e suficientes (documentos bancários) que certificam a existência do fluxo de recursos da Alphatrade para conta-corrente da recorrente, corroborando os registros contábeis (fls. 956 a 1134), ou ainda, documentos como os de fls. 1030 que comprova a transferência de recursos da Alphatrade para conta de terceiros (Lana Mello Prestefelipe, com autorização formal da recorrente).

Trouxe sumário, a decisão recorrida, sobre a apreciação geral das provas, que transcrevo (fls. 1305):

*“Sobre esses elementos de prova, estabeleço as seguintes considerações:*

*a) Há vários registros para os quais a contribuinte não logrou apresentar comprovante do fluxo financeiro havido entre a conta GRUPO D&J ASSESSORIA EMPRESARIAL (fls. 955/981) com os créditos escriturados na D&J. Esses registros estão gravados com a indicação “N” ou “anexo 10”, no campo “Comprovante Localiz. (S/N)”, às fls. 515/528 e 767/768. O primeiro exemplo é o registro havido em 02/01/2002, no valor de R\$20.000,00, com histórico “Imóveis – Pqto Aquis. Casa Carlos Trein Filho, 599” (ver fl. 515). Não obstante a existência de registro na contabilidade da ALPHATRADE, não vejo como dar guarida à alegação da contribuinte, sem que tenha havido a comprovação da efetiva entrega dos recursos.*

*b) Nos registros constantes dos anexos 2A e 5A, a contribuinte logrou apresentar, em um primeiro momento, tão-somente extratos de depósitos bancários, sem juntar cópia dos comprovantes que identificam a origem imediata dos recursos. A comprovação do liame existente entre a D&J e a ALPHATRADE, nesses casos, estaria complementado, segundo a atuada, pelos registros contábeis de fls. 955/981. Reintimada a apresentar os comprovantes de depósitos (ver intimação de fls. 795/796), a contribuinte apresentou vários documentos, salientando que os trouxe “apenas a título de amostragem” (ver fl. 821). Saliento, nesse particular, os documentos bancários de fls. 1027, 1042, 1048, 1055 e 1070, que correspondem precisamente aos extratos de fls. 531, 552, 553, 554, 575. Diante desse quadro, não vejo como refutar, com base tão-somente nos elementos presentes nos autos, o valor probatório dos elementos de que tratam os referidos anexos 2A e 5A. Não obstante a fiscalização ter insistido na apresentação de provas complementares, como ratifica o termo de fl. 989/991, é nítido que a autoridade fazendária tinha por objetivo que fosse comprovado o liame entre o patrimônio do sócio e os débitos registrados na conta GRUPO D&J ASSESSORIA EMPRESARIAL (fls. 955/981), e não propriamente a correlação entre os débitos dessa conta contábil com os valores acusados nos extratos da D&J. Caso este último fosse o real intuito da fiscalização, não seria difícil*



*aprofundar a auditoria mediante intimação direta às instituições financeiras destinatárias dos depósitos, com vistas a certificar se a origem imediata era, ou não, a ALPHATRADE. Nesse contexto, e de vez que não houve o aprofundamento da investigação quanto à origem imediata das remessas bancárias arroladas nos anexos 2A e 5A, entendo que se deva dar guarida às provas apresentadas pela atuada, desde que presentes aos autos, ao menos, os referidos comprovantes de depósito.*

*c) A mesma conclusão é aplicável aos registros de que tratam os anexos 2B, 2C e 2D, como comprovam os documentos de fls. 1028, 1031, 1034, 1043, 1044, 1051, 1052, 1060, 1061, 1071, que guardam correlação com os extratos de fls. 615, 615, 643, 619, 619, 645, 619, 620, 636 e 623. Assim, entendo comprovada a entrega e a origem dos recursos, desde que devidamente apresentado, ao menos, o comprovante de depósito na conta-corrente bancária da D&J.*

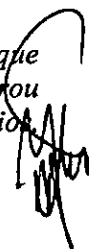
*d) Os registros arrolados nos itens 2E e 2F correspondem predominantemente a extratos de contas-correntes bancárias das empresas Calçados Orquídea Ltda. e Máquinas Nobre Ltda. Os comprovantes de fls. 1033, 1045, 1046, 1054, 1057 e 1068, devidamente acompanhados das autorizações emitidas pela D&J, somados aos extratos de folhas 705, 668, 712, 669, 713, 713, 685, comprovam, por amostragem, que os registros descritos nos referidos itens representam, efetivamente, recursos derivados da conta GRUPO D&J ASSESSORIA EMPRESARIAL (fls. 955/981). Como corolário, entendo também comprovada a entrega e a origem dos recursos, desde que presente nos autos, ao menos, o comprovante de depósito na conta da D&J.*

*e) Quanto aos anexos 2G, 2H, 2I e 2K, a contribuinte logrou apresentar 10 comprovantes de depósitos realizados pela ALPHATRADE em conta de terceiros. Apesar de precária, entendo que a prova está suficientemente complementada com a apresentação dos registros contábeis de fls. 955/981. A eficácia probatória desses elementos não é completa, mas é suficiente, ao menos, para reverter o ônus da prova à fiscalização. Entendo, pois, comprovada a origem imediata dos recursos, relativamente a esses comprovantes que foram apresentados. Quanto aos demais itens arrolados nos anexos 2G, 2H, 2I e 2K, ratifico o entendimento de que a comprovação da efetiva entrega dos recursos demanda a apresentação, ao menos, do comprovante de depósito na conta da D&J, ou a sua ordem."*

E, como conclusão, afirmou a autoridade julgadora:

*"Em resumo, entendo que há suficiente coincidência de datas e valores entre os diversos negócios jurídicos acima referidos, de maneira a firmar meu convencimento de que a maior parte desses registros encontra consonância com a tese da atuada.*

*A exceção fica por conta dos registros abaixo relacionados, que totalizam R\$3.988.616,40, para os quais a contribuinte não logrou apresentar elementos de prova que julgo minimamente necessários, conforme justificado nos itens "a" a "e" acima: (...)*



*(segue-se tabela de valores)''*

São esses elementos que instruem a decisão da autoridade de primeira instância que considero necessários à apreciação do recurso de ofício, servindo também como subsídio à apreciação do recurso voluntário.

Relativamente ao recurso voluntário, ou ao crédito tributário mantido, a autoridade julgadora (item 003) entendeu que devia ser mantida a tributação tendo em vista que, enquanto o objeto social da empresa é a assessoria empresarial em organização e métodos, em sistema de planeamento e operacionais e na cessão de direitos decorrentes de direito litigioso; construção civil e incorporações, a atividade questionada de cessão de direito em si está fora da atividade fim da empresa, por interpretação literal, concluindo (fls. 1309):

*''Conforme evidencia o quadro de fl. 1117, verifica-se que o conjunto de negócios jurídicos vinculados ao exercício, em nome próprio, da aquisição e posterior cessão de direitos creditórios conforma-se a um único grupo de aquisições de direitos, todas realizadas na mesma data, 17/02/2003. Ou seja, os negócios da espécie ocorreram em caráter eventual, ratificando a idéia de que não se tratam de atividades operacionais.*

*Assim, entendo correta a interpretação adotada pela DRF de origem de que os negócios jurídicos envolvendo a aquisição e posterior alienação dos direitos creditórios de que tratam as escrituras públicas n.º 4.427/033, 4.428/034 e 4.429/035 (ver quadro à fl. 1117) não estão associados à atividade fim da sociedade D&J. ''*

O recurso voluntário trouxe tópico que apresentou a sinopse fática confirmando a operacionalização dos negócios, e estranhando a manutenção da tributação do item 003 sem a aplicação do coeficiente redutor da base de cálculo (32%).

No mérito pleiteia a apreciação das provas pela adoção da mesma lógica para os casos análogos, uma vez que a autoridade recorrida reconheceu a operacionalização dos valores, mas restringiu a aceitação a apenas algumas provas, enquanto as operações foram realizadas dentro da mesma lógica e funcionalidade.

Alertou para o fato de que ''a decisão aceitou as provas apresentadas para a conta crédito, mesmo não sendo completas, como indiciárias da veracidade da tese apresentada pela recorrente, porém, ao analisar a conta débito, muda o seu critério entendendo ser necessária a apresentação de mais elementos de prova'' (fls. 1324).

Alega a recorrente que, conforme explicitado pelo julgador, a eficácia probatória dos elementos apresentados foi parcial e precária, porém suficiente para reverter o ônus da prova à fiscalização (fls. 1306, item ''e''). Se o contribuinte logrou apresentar elementos de prova que o julgador entendeu necessários e suficientes para comprovação e formação de seu convencimento, ao menos com relação a um aspecto, então o mesmo critério deve ser utilizado para os demais aspectos do auto de infração, sob pena de estar utilizando dois critérios diversos no mesmo julgamento.

Então, o aprofundamento da prova que se torna necessário não mais compete à empresa, mas sim à fiscalização que deverá comprovar que pelo menos um dos registres de

débito da conta “GRUPO D&J ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA” efetivamente não migrou para as contas correntes da recorrente ou para terceiros à sua ordem.

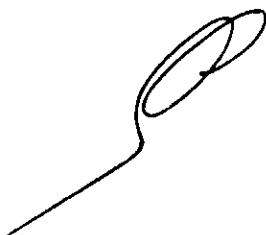
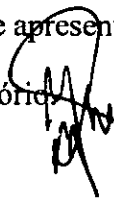
Ainda, por não haver provas da pretensa omissão de receitas, todos os indícios, apesar de estarem em amostragem, apontam para a sustentabilidade da tese desenvolvida e não à imputação de omissão de receita, e, assim, ausente de provas em contrário, deve ser utilizado o mesmo critério que admitiu provas apresentadas à fiscalização pela recorrente, de que os recursos são de origem no patrimônio do sócio Adolfo Homrich.

Com relação ao item 003, menciona a recorrente que sua conduta foi pautada na própria legislação de regência, RIR/99, art. 223, par 1º, inciso III, letra “c”, quando prevê a base de cálculo do imposto devido em cada mês com a aplicação do percentual de 32% para a atividade de cessão de direitos de qualquer natureza, sendo que a alegação de que o conjunto de negócios se deu em um único grupo de operações e em uma mesma data, por isso eventual, não é aspecto relevante pois se trata de ato não corriqueiro e dependente de autorização judicial. Destaca que a única operação realizada com a ALL América Latina Logística s.a. foi seguida da alteração de contrato prevendo esse tipo de operações (outubro de 2002).

Pondera a recorrente que é indevido o lançamento do Pis e da Cofins por não estarem os atos questionados tipificados na legislação de regência, sendo que as receitas provenientes das cessões de crédito foram integralmente pagas pela fiscalizada, cujos argumentos são estendidos à CSLL.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso de ofício foi adequadamente interposto e deve ser apreciado.

Detalhadas as razões de decidir no relatório, deixo de repeti-las por economia processual, mencionando, porém, que concordo com a conclusão acerca da lógica das operações e que realmente o montante dos recursos desonerados pela autoridade de primeira instância é apoiado em razoável e suficiente conjunto probatório.

Toda a documentação acostada milita no sentido de que os recursos (em dinheiro ou em títulos) provieram do patrimônio do Sr. Adolfo Homrich e, transitando pela empresa Alphatrade, aportou em contas da recorrente ou de terceiros por sua conta e ordem.

A empresa, em seu recurso voluntário elegeu como argumento para o cancelamento do total do crédito tributário relativo ao item 001 a expressão da autoridade julgadora constante do item “e”) – fls. 1306, segundo a qual as provas apresentadas pela empresa, apesar de precárias, estão suficientemente complementadas pelos registros contábeis da Alphatrade e, mesmo não sendo completa a eficácia probatória, ela é suficiente para reverter o ônus da prova à fiscalização.

Sem dúvida esse argumento apresentado no recurso voluntário ressalta a falta de plenitude da prova e me conduz a examinar os registros mencionados, já que, se precária a prova, a decisão nela baseada deve ser avaliada.

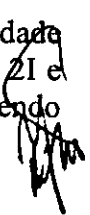
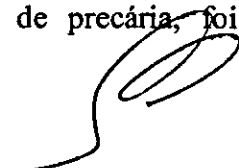
Integrando aqueles lançamentos ao ambiente processual, constato que o item “e”) não pode ser apreciado isoladamente, mas deve ser integrado aos quatro anteriores, que descrevem uma condição geral do processo, e onde se pode ver perfeitamente um entendimento de que havendo provas em condições mínimas de aproveitamento, a autoridade julgadora as acatou e, para os demais casos, considerou a tributação válida.

Nesse contexto acompanho a autoridade julgadora que, convencida sobre a logicidade e realidade da origem dos recursos no patrimônio do sócio Adolfo Homrich, acolheu aquelas provas que detinham condições mínimas razoáveis em favor da recorrente.

Assim, concordando com a leitura que a autoridade julgadora fez das operações financeiras da recorrente e do Sr. Adolfo Homrich, no limite das provas aceitas pelo julgamento recorrido, aceito como adequada sua conclusão, tão somente nos limites do crédito tributário desonerado.

Com relação ao recurso voluntário, que atacou a matéria com tributação parcialmente mantida do item 001 e totalmente mantida do item 003 (O item 002 não integrou a lide), se faz necessário o exame objetivo dos argumentos da recorrente face aos motivos de lançar.

Relativamente ao primeiro item a recorrente apega-se à expressão da autoridade julgadora contida no item e) (fls. 1306), segundo o qual, com relação aos anexos 2G, 2H, 2I e 2K, a prova, apesar de precária, foi entendida pela autoridade julgadora como sendo



suficientemente complementada com a apresentação dos registros contábeis de fls. 955 a 981, o que seria suficiente para fazer com o ônus da prova se voltasse à fiscalização.

Sem dúvida o ônus prova acerca do lançamento é dirigido à fiscalização, porém cabe à empresa comprovar com documentação hábil seus registros contábeis e, dentro de sua convicção ao julgar as provas carreadas aos autos, a autoridade julgadora entendeu serem elas suficientes para seu convencimento, apenas deixando subjacente que tais provas estavam marcadas por alguma precariedade.

A alegada precariedade das provas foi mencionada quando do julgamento do recurso de ofício, constituindo-se em forte argumento de defesa da recorrente que entendeu caber à fiscalização o ônus da prova relativa à totalidade da movimentação financeira mencionada como oriunda do patrimônio do sócio.

A tributação decorreu da constatação de que houve suprimento de numerário de sócio cuja origem não foi devidamente comprovada, tendo a empresa sido corretamente intimada para tal.

A capitulação legal adotada pela fiscalização (fls. 1085) foi calcada no artigo 282 do RIR/99<sup>3</sup>, que traz a presunção legal de tratamento como omissão de receitas a constatação de suprimentos financeiros a crédito de conta de sócios sem que, tendo sido devidamente intimados, não demonstraram adequadamente a sua origem.

Portanto trata-se de presunção legal, o que impede a transferência à fiscalização do ônus da prova, uma vez que, por tratar-se de presunção legal, mesmo relativa, dirige o ônus da prova ao contribuinte buscando a desconstituição da presunção.

Dessa forma, independentemente da menção genérica de que o ônus da prova é redirecionado à fiscalização, sendo a presunção de natureza legal, somente comporta prova do contribuinte visando desconstituir o crédito tributário nessa fase processual.

Complementando, entendo que se a autoridade julgadora ao acolher a prova harmonizou-a com a sistemática que englobou procedimentos que conduziram os recursos desde a origem detectada (patrimônio do sócio) até a recorrente, mesmo não tendo sido a sua expressa muito rigorosa em sua apreciação, isso não pode contaminar os casos que ela entendeu serem insuficientes para caracterizar a origem dos recursos.

É que, mesmo sendo razoável o mecanismo como um todo, pode ele conter operações comprovadas e outras sem a necessária comprovação suficiente a convencer o julgador acerca de sua eficácia.

Não tendo o conteúdo do recurso combatido particularmente as situações individuais cujos valores tiveram a tributação mantida, tendo se limitado a discorrer teoricamente sobre a precariedade da prova, a migração do ônus da prova para a fiscalização e a conformidade das operações, limito minha análise a esses aspectos.

<sup>3</sup> Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Concordo que as operações são abrangidas pela razoabilidade no campo teórico e já concordei com a autoridade julgadora de primeiro grau que parte das operações foi suficientemente provada no que respeita à origem de seus recursos, mas discordo do redirecionamento do ônus da prova ao fisco.

Porém, não posso me limitar a esse raciocínio e volto ao exame do processo realizado pela autoridade recorrida e ao exame das provas carreadas aos autos, apenas daquelas ainda não acolhidas como adequadas à comprovação da origem dos recursos.

Revedo os documentos relacionados a fls. 1307 pela autoridade julgadora, como sendo aqueles que restaram tributados, constatei que no recurso nenhum deles mereceu argumentação específica pela recorrente (apenas genérica).

Mesmo assim, verifiquei os valores, apresentando como exemplos, o valor de R\$ 20.000,00 – 02.01.2002, de R\$ 29.581,00 – 07.01.2002 e de R\$ 50.205,00 – 15.02.2002, dos quais não encontrei no processo qualquer documento probatório, assim acontecendo com tantos outros.

Se não constam do processo documentos probatórios das alegações do contribuinte e não foram os valores com tributação mantida explicitados no recurso, visando apontar para provas que pudessem firmá-los, entendo que o exame feito pela autoridade julgadora foi adequado e merece ser confirmado.

Assim, com relação a este item, mantenho a decisão de primeira instância, negando provimento ao recurso voluntário.

Deixo de apreciar o item 002 do auto de infração que não integra a lide.

Já, com relação ao item 003 do auto de infração, a discussão se prende à definição dos limites de aplicação, quando ocorre a tributação com base no lucro presumido, das atividades que não constam do objeto social, mas que a legislação previu a tributação com base em percentual fixo aplicado sobre a receita bruta definido na legislação de regência.

Apenas uma operação está sob apreciação, qual seja aquela em que a recorrente adquiriu direitos creditórios referentes à Ação Ordinária n.º 89.0013622-4 e, ainda no ano de 2003, promoveu sua cessão por escritura pública, tendo registrado as receitas na conta de resultado “311010682 – Venda de Crédito-Prêmio IPI”, e, como demonstrado no quadro de fls. 1119, já reduzida pelo custo de aquisição dos direitos.

O recebimento decorrente da cessão está demonstrado a fls. 1119 em parcelas mensais desde março a dezembro de 2003.

Em 03.10.2002 promoveu alteração de contrato social, passando a contemplar em seu objeto social “*assessoria empresarial em ... e na cessão de créditos decorrentes de direito litigioso; (...)*” (fls. 1168).

O primeiro aspecto indica que a operação de compra e venda de créditos decorrentes de direito litigioso, não está prevista no objeto social contratual, apesar de constar a assessoria nessas operações.

Resta o questionamento, porém, acerca dos limites da opção pela tributação com base no lucro presumido com relação às atividades elencadas nos atos legais e não constantes do objeto social.

O lucro presumido é cobrado com base na aplicação de percentual sobre a receita bruta da empresa (art. 518 – RIR/99), sendo que o artigo 519 estabelece que o conceito de receita bruta é aquele definido no artigo 224 e seu parágrafo único:

**“Art. 224.** *A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 31).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).”*

O lucro presumido é tratado no Subtítulo IV do RIR/99, sendo ele composto pelos Capítulos:

- I – Pessoas Jurídicas autorizadas a optar;
- II – Ganhos de Capital e Outras Receitas;
- III – Deduções do Imposto;
- IV – Obrigações Acessórias;
- V – Omissão de Receitas.

O capítulo I trata da receita bruta, entre outras disposições, enquanto o capítulo II versa sobre os ganhos de capital e outras receitas.

O capítulo I, por seu artigo 519 adota o conceito de receita bruta contido no artigo 224.

O Capítulo II trata objetivamente dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e das demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo 519, que serão adicionados à base de cálculo sem a aplicação da sistemática de adoção de percentual fixo para tributação.

Observa-se inicialmente que no lucro presumido é inadequada a classificação genérica das receitas em operacionais (art. 11 do Decreto-lei n.º 1.598/77 – lucro operacional), que inclui as atividades principais e acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica e englobam as receitas financeiras, e não operacional (art. 31 do Decreto-lei n.º 1.598/77 – lucro não operacional) que engloba principalmente a baixa de bens do ativo permanente.

Porém, ao definir o conceito de receita bruta para fins de tributação pelo lucro presumido a lei elegeu o artigo 224, que está abrigo as três modalidades de tributação (lucro real, presumido e arbitrado).



Ao definir a receita bruta como conceituada no artigo 224 do RIR/99, o artigo 519 definiu os percentuais a serem aplicados, *litteris*:

*Art.519.Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.*

*§1ºNas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º).*

(...)

*III-trinta e dois por cento, para as atividades de:*

(...)

*c)administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.*

(...)

*§3ºNo caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §2º).*

(...)"

A recorrente alega que a venda dos créditos de IPI correspondeu a uma cessão de direitos e a dúvida que permeia a discussão diz respeito também ao conceito de cessão, uma vez que o termo tanto pode representar a alienação dos direitos por cessão e a cessão de seu uso, como é o caso de autorização para uso de marcas e patentes.

Aurélio Buarque de Holanda Ferreira<sup>4</sup> define "Cessão" simplesmente como sendo "Ato de ceder ....".

Se entendermos que a cessão representa a autorização temporária de uso temos uma figura próxima da locação, mas se entendermos que representa a alienação definitiva do direito estaremos, com relação ao resultado da cessão, diante de uma figura próxima do ganho de capital, e é nessa linha de confronto de conceitos que se deve buscar a solução da questão.

Poder-se-ia interpretar que a lei, quando ao definir a tributação reduzida incluiu no mesmo inciso tanto a locação como a cessão de bens e direitos de qualquer natureza o fez entendendo que desejava abrigar tanto a cessão por uso temporário quanto a cessão por alienação definitiva.

Essa interpretação, porém, conflita com a exceção excludente da sistemática de tributação reduzida nos ganhos de capital, em cujos casos se tributa o ganho objetivamente medido e somente tem sentido se a letra "c)" se referir exclusivamente às cessões de natureza temporária, já que a alienação definitiva de direitos corresponderia ao ganho de capital<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> *In i Novo Dicionário da Língua Portuguesa, Ed. Nova Fronteira, 1ª Ed. 14ª impressão, pg. 310*

<sup>5</sup> LUCRO PRESUMIDO - Comprovado nos autos que a receita do contribuinte não era de natureza industrial, mas decorrente de aluguel de bens e de cessão de direitos, enquadrando-se no art. 519, III, "c", do RIR/99, mantém-se o auto de infração que calculou o lucro presumido com o coeficiente de 32% e não de 8% adotado pelo sujeito passivo.

A jurisprudência administrativa já se manifestou com relação à cessão temporária, através do Acórdão n.º 107-08.410 (recurso n.º 145.735) quando manteve a tributação sobre 32% da receita obtida tendo a empresa cedido o uso de suas marcas e patentes, seu parque industrial e sua mão de obra especializada.

Com relação ao conceito de ganhos de capital, por inexistir referência detalhada a ele nos artigos da legislação que trata do lucro presumido, busco subsidiariamente o conceito trazido no artigo 31 do Decreto-lei n.º 1.598/77:

#### *SUBSEÇÃO I*

#### *Ganhos e Perdas de Capital*

#### *Conceito e Determinação*

*Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.*

*(...)*

*(destaquei).*

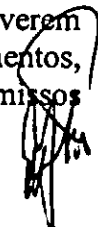
Ainda, a possibilidade de tributar por diferença entre o custo e receita está vinculada ao conceito de ganho de capital, que se refere exclusivamente a resultado na baixa de bens do ativo permanente.

No presente caso a recorrente adquiriu os direitos de crédito do IPI com a visível intenção de aliená-los, como o fez, fato não contestado pela fiscalização, não se apresentando qualquer motivo par sua classificação contábil, enquanto integrante do patrimônio da recorrente em seu ativo permanente, o que retira do resultado de sua venda o conceito de ganho de capital.

Assim, não acolho a possibilidade de diferenciar, para fins de tributação pelo lucro presumido, eventuais diferenças de modalidades relativas à cessão de direitos, uma vez que a legislação não criou qualquer distinção nesse sentido, concluindo que a cessão, mesmo definitiva de direitos que não integrem o ativo permanente da empresa possam ser tributados sobre o percentual reduzido de 32%.

Ademais, entendo que a legislação ao estabelecer um rol de atividades cuja tributação pode ser procedida sob a sistemática de lucro presumido está privilegiando a tributação das receitas relativas àquelas atividades, independentemente de não constar do objeto social da empresa ou de ter sido praticada esporadicamente.

Esse entendimento decorre da liberdade que tem as empresas de desenvolverem atividades paralelas ou complementares ao seu objeto social sem que sofram impedimentos, salvo atividades regulamentadas por lei especial e desde que cumpram seus compromissos tributários decorrentes.



Em nenhum momento a legislação impôs limitação à tributação reduzida às atividades constantes do objeto social, mas admitiu sempre destinar tratamento beneficiado às atividades que elencou.

Assim, voto por cancelar a tributação relativa a este item.

Diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento. Quanto ao recurso voluntário, voto por dele conhecer e dar-lhe provimento parcial para excluir da tributação a parcela correspondente à cessão de direitos de crédito do IPI.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2008.

  
JOSE CARLOS PASSUELLO

