



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13523.000021/95-49
Recurso nº : 117.399
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX: 1993
Recorrente : SANTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida : DRJ/SALVADOR/BA
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 1998
Acórdão nº : 103-19.738

LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITA - BASE DE CÁLCULO - Até o advento da Lei nº 9.249/95, na hipótese de omissão de receita, a base de cálculo do lucro presumido é de 50% da receita omitida.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Provista a autuação do IRPJ, igual sorte colhe este feito decorrente, uma vez inexistentes fatos ou argumentos novos a ensejar outra conclusão.

EXIGÊNCIAS DECORRENTES

COFINS - CSLL - A decisão aplicada ao processo matriz deve, no que couber, ser aplicada ao processo decorrente pela relação existente entre eles.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências referentes ao IRPJ, IRF e da contribuição ao PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

FORMALIZADO EM:
29 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

Processo nº : 13523.000021/95-49

Acórdão nº : 103-19.738

Recurso nº : 117.399

Recorrente : SANTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

RELATÓRIO

1. O AUTO DE INFRAÇÃO

A autuação que deu origem a este processo refere-se à exigência relativa ao IRPJ, no valor de 150.642,07 UFIR, relativa ao mês-base de setembro de 1.993 face a eventual omissão de receita quando de aumento de capital efetuado pelos sócios e, segundo a fiscalização, sem prova da respectiva entrega.

2. A IMPUGNAÇÃO

Impugnando o feito a empresa argumentou, em resumo, o seguinte:

2.1 Lapso quanto à moeda nova

O caso é fruto de um lapso, tanto do Fisco quanto da empresa, decorrente da mudança do padrão monetário do Brasil, em agosto de 1.993, Lei 8.697/93;

Às vésperas da transformação do Cruzeiro para o Cruzeiro Real, a empresa determinou a alteração do capital, o que, no entanto, só veio ocorrer de fato já na vigência da nova moeda, sem que o redator da alteração e os próprios sócios se apercebessem que o valor aprovado anteriormente teria agora que ter eliminados, três zeros.

Assim, o desejo da empresa era o de que o aumento de capital correspondesse a 60.000 cruzeiros reais correspondentes a 60.000.000 de cruzeiros e não 60.000.000 de cruzeiros reais.

Prova disso é que a própria correção monetária do capital integralizado, realizada em 18.11.94, alterando-a para R\$ 200.000 (reais), tomando por base o valor de CR\$ de 60.000,00 (Cruzeiros reais), e não a estratosférica soma de Cr\$ 60.000.000,00, conforme cópias de alterações em anexo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

Ademais, a própria declaração do IRPJ da autuada, bem como a do principal sócio, na pessoa física, provam que a empresa jamais teria condição econômico-financeira para realizar tal aumento de capital;

O próprio faturamento da empresa em 1993 demonstra que teria qualquer interesse, contábil, comercial ou fiscal em alterar o capital em tão elevada quantia;

Quanto aos autos decorrentes, é óbvio que não tendo havido a alegada omissão de receia, não devem eles também prosperar;

Se os agentes do Fisco tivessem examinado com mais acuidade a real situação fiscal da autuada, certamente não teriam instaurado o procedimento tributário em tela, pois ele decorre de um único e gritante equívoco.

Nessa linha é de se trazer à colação o brocado latino "*summum jus, summa injuria*", ou seja, o direito aplicado com extremo rigor é uma extrema injustiça,

2.2. Pedido de perícia

A empresa solicita ainda a realização de uma perícia, "para apurar o questionado equívoco dos Senhores Auditores Fiscais do Tesouro Nacional autuantes", apresentando o nome e qualificação de um técnico de contabilidade, ao tempo em que formula quesitos que leio neste plenário (fls. 48);

Encerra-se o Recurso com o pedido de que se julgue improcedente o feito fiscal.

3. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Julgando o feito, a Autoridade de Primeira Instância findou por julgar o auto procedente, exceto no que diz respeito à exigência sobre o PIS.

As principais razões da decisão foram, resumidamente, as seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

5

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

3.1. Perícia

"Quanto ao pedido de perícia, cumpre à impugnante observar os requisitos previstos para sua procedência pelo art. 16, inciso IV, do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972 (...) quais sejam: exposição de motivos, apresentação de quesitos, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito. O pedido de perícia em que sejam formulados os quesitos mas não haja indicação de perito, pode ser tomado como requerimento válido de diligência, a qual, neste processo, conclui-se ser prescindível";

"(...) Não foram apontados vícios, pontos obscuros ou controversos que digam respeito ao trabalho realizado pelos prepostos fiscais, o que justificaria a realização de perícia (...);

3.2. Prova de origem e entrega

A contribuinte não ofereceu impugnação aos fatos principais do auto: a origem e entrega dos recursos que foram levados à integralização do capital da empresa;

Ainda que alegasse que houve engano quanto à moeda, a contribuinte "não fez constar do processo provas suficientes que suportem as suas alegações, não anexando sequer a alteração contratual questionada (...). Caberia à contribuinte, portanto, demonstrar claramente o erro ocorrido em seus registros, através de balanço patrimonial, documentos, escrituração no livro Caixa, Declaração de bens da empresa, pedido de retificação da alteração contratual feito à Junta Comercial, enfim, através de qualquer dos meios de prova admitidos no processo fiscal";

"Ademais, a cópia do livro Razão Auxiliar anexada ao processo (fl.65) indica o valor corrigido de CR\$ 3.724.432,96 (três milhões, setecentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e trinta e dois cruzeiros reais e noventa e seis centavos) para o capital social da empresa, até a data de 31 de agosto de 1.993, mês precedente àquele em que se deu o aumento de capital aludido. Assim, constitui incoerência, sob o ponto de vista legal e lógico, admitir-se que o capital da empresa, após o aumento realizado em 23 de setembro do mesmo ano, seria de CR\$ 60.000,00 (sessenta mil cruzeiros reais), valor notadamente inferior ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

6

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

registrado no livro Razão Auxiliar, pois implica admitir a ocorrência de uma alteração contratual para aumento de capital social em que se teria efetuado a redução deste";

Nos termos da legislação vigente, mesmo sendo optante pelo lucro presumido, a empresa tem a obrigação de manter arquivados, sob boa guarda, os documentos referentes aos atos negociais que praticar até a chegada do prazo decadencial ou prescricional;

De qualquer forma, independentemente do regime de tributação adotado, os aumentos de capital integralizados em dinheiro devem ter sua origem e entrega demonstrada, sob pena de serem tidos como omissão de receitas

A cópia da declaração do principal sócio, no caso, não esclarece a origem dos recursos aplicados no aumento de capital;

O Conselho de Contribuintes tem jurisprudência firmada a respeito, sendo de se citar o Acórdão CSRF/01-797/88, DO de 17.05.90, cuja ementa é a seguinte:

"A não comprovação da origem e efetiva entrega à empresa dos recursos aplicados em integralização de capital autoriza presumir que eles sejam originários de receita omitida";

3.3 Autos Decorrentes

Os autos decorrentes devem ser mantidos, exceto o referente ao PIS, lavrados com base em legislação declarada inconstitucional (DL 2445 e DL2449/88);

A multa de ofício deve ser reduzida a 75%, tendo em vista o art. 44 da Lei n. 9.430/96.

4. RECURSO

Recorrendo contra a decisão de primeira instância, o contribuinte, além dos argumentos já utilizados na Impugnação, apresentou ainda outros que resumimos a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

-Preliminarmente é de ser lembrado que o cerne da questão não está no valor de CR\$ 60.000.000,00 ou de CR\$ 60.000,00, mas sim na comprovação da origem e entrega da quantia referente ao aumento de capital;

-Isto porque quanto ao valor, junta-se o recibo da empresa e documentos que comprovam sua contabilização;

-O valor indevidamente registrado na Alteração Contratual é, apenas, um grande agravante, por elevar em mil por cento o valor da base de cálculo e por consequência o crédito tributário;

-É prática frequentemente adotada pelo Fisco lavrar autos do IRPJ e por via de consequência dos demais impostos e contribuições decorrentes, sempre que verificam que houve suprimento ou integralização de capital realizada em dinheiro;

-Presume-se então omissão de receita, "sob a surrada alegação de que a empresa não comprovou, com documentos hábeis, o efetivo ingresso de numerário;

-Não é levada em consideração, então, a comprovação mediante recibo fornecido pela empresa, desrespeitando reiterados julgados do Conselho de Contribuintes;

-Qual seria o documento hábil, senão o recibo ?

-Questionar na pessoa física dos sócios qual a origem do recurso utilizado é assunto pessoal da pessoa física do sócio, pelo que não pode responder a empresa;

-É dentro dessa linha o Acórdão n. 107.03.646, de 03.12.96 que diz que "se a entrega é feita em dinheiro, não há outra maneira de ser comprovado senão pelos recibos emitidos pela empresa, estribados nos lançamentos contábeis pertinentes";

-Limitaram-se os auditores à recusa dos recibos, sem contudo investigar a escrituração da empresa.

Finaliza a Recorrente requerendo pela improcedência do auto de infração

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

V O T O

Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, Relator

É da lei e da reiterada jurisprudência desta Câmara que a integralização de capital de uma empresa, independentemente de ser feita em dinheiro ou não, deve ter sua origem e entrega, concomitantemente, comprovadas de maneira absolutamente clara.

Essa clara comprovação, quando a integralização é feita em dinheiro torna-se mais difícil, não por intransigência sistemática da Receita Federal, mas sim pela própria natureza da moeda *in natura*. Ela não deixa claros registros em sua trajetória, nem quanto à sua origem, nem quanto à sua entrega, como deixa, por exemplo um cheque, uma ordem de pagamento, etc.

Por ser tradicional essa dificuldade perante o Fisco é que os contribuintes deveriam se acautelar quando utilizam a moeda em espécie para tal mister.

Transcreveu o contribuinte, em seu recurso, um Acórdão deste Conselho, que funciona em seu favor, todavia, e com todo respeito que merece aquela decisão, ela não consubstancia uma linha de jurisprudência marcante ou generalizada.

Acresce dizer ainda que tal Acórdão foi proferido sobre um caso em que a fiscalização não exigiu a comprovação da origem.

Preliminarmente cumpre lembrar que, ainda que se aceitando como boa a prova de entrega, restaria a comprovação da origem.

No caso, por exemplo, dada a utilização de dinheiro em espécie, cremos que caberia como prova de origem, o cheque mediante o qual o valor foi retirado do banco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

9

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

Entretanto essa prova não existe para nenhum dos sócios e como é da jurisprudência deste Conselho, que a simples indicação da situação econômico-financeira do sócio não é suficiente, não vemos como aceitar a referida integralização.

Quanto ao alegado engano de moeda, parece-nos faltar prova mais substancial a respeito, nos termos do que levantou a autoridade monocrática ao lembrar que não se acostou ao processo qualquer pedido de retificação da Alteração Contratual.

Assim, o que resta nos autos é uma Alteração Contratual assinada por todos os sócios, devidamente registrada na Junta Comercial, com valor correspondente a 60.000.000 de cruzeiros reais atribuído ao aumento de capital, sendo, em dinheiro, CR\$ 44.999.700,00.

Aliás, a respeito da alegação de que tal quantia era gigantesca e incompatível com a situação econômica e financeira da empresa e de seus sócios, parece-nos oportuno apresentar os seguintes registros, que se encontram no processo.

Tomando-se por base a UFIR do dia, a integralização em análise corresponde a cerca de 608.575 UFIR;

As receitas operacionais do mês de setembro de 1.993 (fls. 45), conforme balancete, somou CR\$ 35.682.997,08;

Na declaração do IRPF do sócio majoritário (80%), além de duas propriedades rurais com área total declarada de 488,0 há, e rebanho de 495 cabeças de gado, consta ainda ser ele sócio de mais três empresas, sendo que da autuada ele recebe a menor parcela a título de rendimentos tributáveis, 1.996,15 UFIR, no total declarado de 84.830 UFIR.

Consta também nessa mesma declaração do IRPF que ao citado sócio foram conferidos financiamentos bancários que perfaziam até 1.993, mais de 700 milhões de cruzeiros reais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

Assim, entendo que o valor correspondente à integralização de capital, particularmente a parte em dinheiro, não se afigura desproporcional à vida da empresa e dos seus sócios.

Concluo por entender que realmente ocorreu a omissão de receita detetada pelo fisco .

Entretanto, entendo, por outro lado que a caracterização legal da infração, no que diz respeito ao IRPJ, não foi adequada.

Nessa linha, transcrevo abaixo trechos do Voto do eminente Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, proferido no Acórdão n. 103-19.699:

"Com efeito, quanto à quantificação da renda em 100% da receita bruta ou do faturamento, o art. 43 da Lei nº 8.541/92 em seu *caput* não faz restrição às empresas tributadas com base no lucro real. Esta restrição somente está contida em seu parágrafo 2º que estabelece que "*o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto sobre a omissão será definitivo*".

Com a edição da Lei nº 9.064 de 20/06/95, este parágrafo foi alterado por seu artigo 3º que teve a seguinte redação: "*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*".

Entretanto, apesar da aparente revogação do art. 6º da Lei nº 6.468/77 (art. 396 do RIR/80) pelo art. 43 da Lei nº 8.541/92, este não encontra-se revogado, como se infere da própria modificação de seu parágrafo 2º através da Lei nº 9.064/95. Isto se reafirma quando a base de cálculo para o lucro presumido não pode constituir-se em 100% da receita omitida, por afrontar a art. 43 do CTN. Não há como se eleger a receita como base de cálculo do imposto sobre a renda. Pode-se tributar a renda presumida ou arbitrada, mas ela nunca será igual à própria receita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

No caso do lucro real, tributa-se 100% da receita omitida, na presunção de que os custos estão contabilizados. No entanto, se porventura for comprovado que os custos igualmente não foram registrados, estes são admitidos para o cálculo do lucro não tributado, conforme se verifica da jurisprudência deste Conselho.

No caso do lucro arbitrado, o artigo 892 do RIR/94, tem no seu parágrafo 2º o comando de que "no caso da pessoa jurídica tributado com base no lucro arbitrado, será considerado lucro arbitrado o valor correspondente a cinqüenta por cento dos valores omitidos", fazendo remissão ao Decreto-lei nº 1.648/78, art. 8º, parágrafo 6º.

Neste aspecto tem razão a recorrente quando argüi que o art. 43 e parágrafos da Lei nº 8.541/92 se refere às empresas tributadas com base no lucro real.

Desta forma, entendo que a tributação não pode recair sobre a receita mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o art. 43 da Lei nº 8.541/92, que não se reporta às empresas tributadas com base no lucro presumido.

Desta forma, a despeito da existência de omissão de receita, devem ser excluídas a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, bem como a tributação reflexa de fonte, por incorreto o fundamento legal da exigência e as bases de cálculo destes impostos.

Entretanto, as demais exigências reflexas devem ser mantidas, uma vez caracterizado nos autos a omissão de receita.

Com efeito, quanto à quantificação da renda em 100% da receita bruta ou do faturamento, o art. 43 da Lei nº 8.541/92 em seu *caput* não faz restrição às empresas tributadas com base no lucro real. Esta restrição somente está contida em seu parágrafo 2º que estabelece que "*o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto sobre a omissão será definitivo*".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

12

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

Com a edição da Lei nº 9.064 de 20/06/95, este parágrafo foi alterado por seu artigo 3º que teve a seguinte redação: *"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".*

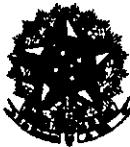
Entretanto, apesar da aparente revogação do art. 6º da Lei nº 6.468/77 (art. 396 do RIR/80) pelo art. 43 da Lei nº 8.541/92, este não encontra-se revogado, como se infere da própria modificação de seu parágrafo 2º através da Lei nº 9.064/95. Isto se reafirma quando a base de cálculo para o lucro presumido não pode constituir-se em 100% da receita omitida, por afrontar a art. 43 do CTN. Não há como se eleger a receita como base de cálculo do imposto sobre a renda. Pode-se tributar a renda presumida ou arbitrada, mas ela nunca será igual à própria receita.

No caso do lucro real, tributa-se 100% da receita omitida, na presunção de que os custos estão contabilizados. No entanto, se porventura for comprovado que os custos igualmente não foram registrados, estes são admitidos para o cálculo do lucro não tributado, conforme se verifica da jurisprudência deste Conselho.

No caso do lucro arbitrado, o artigo 892 do RIR/94, tem no seu parágrafo 2º o comando de que "no caso da pessoa jurídica tributado com base no lucro arbitrado, será considerado lucro arbitrado o valor correspondente a cinqüenta por cento dos valores omitidos", fazendo remissão ao Decreto-lei nº 1.648/78, art. 8º, parágrafo 6º.

Neste aspecto tem razão a recorrente quando argüi que o art. 43 e parágrafos da Lei nº 8.541/92 se refere às empresas tributadas com base no lucro real.

Desta forma, entendo que a tributação não pode recair sobre a receita mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o art. 43 da Lei nº 8.541/92, que não se reporta às empresas tributadas com base no lucro presumido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

13

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

Desta forma, a despeito da existência de omissão de receita, devem ser excluídas a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, bem como a tributação reflexa de fonte, por incorreto o fundamento legal da exigência e as bases de cálculo destes impostos.

Entretanto, as demais exigências reflexas devem ser mantidas, uma vez caracterizado nos autos a omissão de receita."

Entendo, assim, que a linha explicitada no voto transrito é a que se deve adotar para o presente caso. Houve omissão de receita, entretanto, devem ser excluídas a exigência referente ao IRPJ, bem como a tributação reflexa de fonte, por incorreto o fundamento legal e as consequentes bases de cálculo utilizada no auto.

Por contra, uma vez caracterizada a omissão de receita, os autos reflexos restantes devem ser mantidos.

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, meu Voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir as exigências relativas ao IRPJ e ao IRRFonte.

Brasília (DF), em 10 de novembro de 1998

ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

14

Processo nº : 13523.000021/95-49
Acórdão nº : 103-19.738

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em

29 MAR 1999

Cândido Rodrigues Neuber
PRESIDENTE

Ciente em,
29.3.1999.

NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL