



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5

Processo nº. : 13808.001445/00-82
Recurso nº. : 127.548
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1996
Recorrente : NEXTEL TELECOMUNICAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 22 de janeiro de 2002
Acórdão nº. : 107-06.513

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO – Não enseja a nulidade do lançamento ex officio a lavratura de auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte, do qual foi cientificado regularmente e cuja elaboração atendeu os pressupostos de validade estabelecidos pelo art. 1º do Decreto 70.235/72.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – PRELIMINAR DE NULIDADE DO FEITO – IMPROCEDÊNCIA – Tendo sido dado ao contribuinte, no decurso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, improcede a preliminar suscitada.

IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa realizados por pessoas ligadas à pessoa jurídica, a título de aumento de capital ou empréstimos em dinheiro, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autorizam a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 229 do RIR/94.

IRPJ – PASSIVO NÃO COMPROVADO - Insubsiste a exigência legal por não se enquadrar o fato descrito no auto de infração na hipótese legal que autoriza o lançamento com base em presunção de desvio de receitas

CMV – CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – MAJORAÇÃO INDEVIDA - Não logrando a empresa comprovar a majoração dos custos das mercadorias vendidas insertos em sua declaração de rendimentos, é de se manter o lançamento de ofício para a cobrança da diferença de imposto devido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA — CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — IRFONTE - A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), aplica-se aos litígios decorrentes - CSSL e IRF.

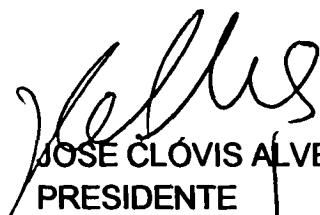
COFINS – DECORRÊNCIA – Reconhecida no processo principal a ocorrência parcial da omissão de receitas, impõe-se

o ajuste do lançamento da contribuição em tela sobre os valores desviados da tributação.

JUROS – TAXA SELIC – Os juros calculados com base na Taxa SELIC incidem, a partir de 01/01/96, sobre créditos decorrentes de pagamentos a maior que o devido, nos termos do art. 39, parágrafo 4º, da Lei nº 9.250/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por NEXTEL TELECOMUNICAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e, no mérito, AFASTAR a exigência fundada no passivo não comprovado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente momentaneamente o Conselheiro Francisco de Assis Vaz Guimarães.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, MAURILIO LEOPOLDO SCHIMITT (Suplente convocado), JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e LUIZ MARTINS VALERO.

Processo nº. : 13808.001445/00-82
Acórdão nº. : 107-06.513

Recurso nº. : 127.548
Recorrente : NEXTEL TELECOMUNICAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 856/880, da decisão da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos seguintes autos de Infração: IRPJ, fls. 38; PIS, fls. 43; Cofins, fls. 47; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fls. 51; e IRFonte, fls. 56.

A exigência fiscal refere-se ao exercício de 1996, tendo sido constituída em razão da constatação de omissão de receitas e da glosa de despesas.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, conforme impugnação de fls. 61/76.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, nos termos da sentença nº 838, de 26/03/01 (fls. 838/851), cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1995

*PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.
LEGISLAÇÃO. JUROS DE MORA E COFINS.*

*Não cabe à autoridade administrativa pronunciar-se
quanto a alegações de inconstitucionalidade de normas
legais.*

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado.

OMISSÃO DE RECEITA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

No ano-calendário de 1995, a legislação tributária veda que a receita omitida apurada pela fiscalização componha a determinação do lucro real e, conseqüentemente, que se proceda à compensação de prejuízos fiscais.

LUCRO REAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

A existência de prejuízo fiscal apurado no próprio ano-calendário fiscalizado, capaz de absorver a base de cálculo das infrações apuradas quanto à Glosa de Custos de Bens ou Serviços e à despesa indevida de Correção Monetária, impõe a retificação do lançamento do IRPJ e da Contribuição Social.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

Caracteriza omissão de receitas a não comprovação da origem e efetividade da entrega do numerário concernentes a empréstimos tomados de pessoas ligadas.

LUCRO REAL. RESULTADO DO EXERCÍCIO. CUSTO DAS MERCADORIAS/SERVIÇOS VENDIDOS.

O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período-base.

PIS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Cancela-se a contribuição para o PIS, uma vez que constituída com fundamento em legislação declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

TRIBUTAÇÕES REFLEXAS.

A procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, quanto à omissão de receita,

implica a manutenção das exigências fiscais dele decorrentes.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão monocrática em 18/06/01 (AR fls. 854), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 05/07/01 (protocolo às fls. 855), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que é nula a decisão de primeira instância, tendo em vista a falta de apreciação das questões constitucionais postas em debate;
- b) que os juros moratórios com base na taxa Selic e na TRD acumulada, não podem prevalecer, pois trata-se de uma cobrança arbitrária e ilegal;
- c) que a exigência simultânea de três verbas de caráter moratório (juros moratórios, "TRD" e Taxa Selic), em razão de um único fato (mora no pagamento de tributo), configuram nítidos abusos do poder fiscal e ilegal;
- d) que, em relação aos suprimientos de numerário – item 1 do auto de infração -, a empresa arrolada pela fiscalização (Air Link S/A), cujo empréstimo foi impugnado, não é, nem nunca foi sócia-quotista ou coligada da recorrente;
- e) que deve ser declarada a ilegalidade da pretensão fiscal de tentar caracterizar omissão de receita – suprimiento de numerário ou empréstimos tomados de terceiros não sócios quotistas ou coligadas da autuada;
- f) que a fiscalização deveria ter compensado de ofício, integralmente o prejuízo acumulado até o balanço do período-base em questão;
- g) que, ao desconsiderar o prejuízo compensável até o balanço do período-base, o lançamento viola o disposto no § 1º do art. 382 do RIR, e contraria a orientação da jurisprudência administrativa;
- h) que, no item 2 do auto de infração (omissão de receita – passivo fictício), houve cerceamento do direito de defesa pela omissão no fornecimento dos elementos em que se baseia a acusação fiscal, sem a necessária indicação precisa dos elementos essenciais em que se baseia a mesma;

- i) que, consta no Termo de Verificação Fiscal que a empresa apropriou na rubrica "outras contas", o valor de R\$ 620.986,52, e que não foi comprovada parte das exigibilidades em montante equivalente a R\$ 177.009,61, sem contudo esclarecer qual a origem da suposta diferença ou a quais os lançamentos do Diário e do Razão se referia a importância supostamente incomprovada, de modo a possibilitar à recorrente a devida defesa;
- j) que o item 3 do auto de infração, o qual trata da glosa de custos, não só foi "apurado", como foi provocado pela fiscalização, valendo-se de meros erros de transporte de valores cometidos na declaração e fatos arbitrariamente considerados no lançamento fiscal, mas que não configuram fato gerador do imposto de renda;
- k) que é necessário que as diferenças apuradas reflitam a ocorrência de fatos geradores do IRPJ, o que incorreu no caso. O primeiro fato trata-se de erro de transporte do estoque cometido na pág. 3 da Declaração de Rendimentos do ano-base de 1995 (onde constou R\$ 4.259.654,20 deveria constar R\$ 216.503,00, conforme consta da pág. 1), a fiscalização simplesmente desconsiderou o estoque inicial de R\$ 216.503,00;
- l) que, quanto ao segundo fato, a fiscalização considerou somente os valores consignados nas notas fiscais de entrada de mercadorias importadas (R\$ 3.287.893,58), tendo simplesmente desconsiderado as despesas adicionais de despachante, taxas alfandegárias etc., no valor de R\$ 215.073,44 que, não obstante pudessem e devessem ter sido lançadas através de notas fiscais complementares, foram lançadas como despesas operacionais correntes;
- m) que, além disso, as diferenças supostamente constatadas pela fiscalização, além de não terem qualquer reflexo no resultado final declarado, foi apurado no próprio período-base fiscalizado, prejuízo compensável muito superior;
- n) que o lançamento a título de Cofins é nulo, tendo em vista que baseou-se exclusivamente nos artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a citada contribuição, pois a referida lei por si só, não autoriza a cobrança do tributo, o que somente pode ser feito por meio de lei ordinária.

Processo nº. : 13808.001445/00-82
Acórdão nº. : 107-06.513

Às fls. 927/928, a determinação do Poder Judiciário para que seja admitido o recurso voluntário sem o depósito de parte do tributo como condição de admissibilidade e seguimento do mesmo.

 É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Conforme visto do relatório, a recorrente explora, preliminarmente, todas as possibilidades de ver declarados nulos os autos de infração e/ou a decisão recorrida, sobre o que passa-se a analisar.

Não se vislumbra nos autos a alegada nulidade na decisão de primeira instância, pois a autoridade julgadora abordou as questões suscitadas e manifestou o seu entendimento de não ser competente para o exame de inconstitucionalidade de lei. Justifica ainda, com base na orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329/1970, que os agentes da administração são incompetentes para apreciação de ato ministerial.

A recorrente levanta outra ilegalidade contida no auto de infração, manifestando-se contra a cumulação dos juros moratórios de 1% ao mês, com a TRD acumulada e ainda juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, todos sobre o valor corrigido do suposto “débito”, traduzindo-se numa cobrança arbitrária e ilegal.

Aqui cabe um esclarecimento, pois em momento algum foi exigido tributo com a exigência simultânea de três verbas de caráter moratório como afirma a contribuinte. Senão vejamos:

A cobrança de juros moratórios sobre créditos tributários, segundo o art. 2º do Decreto-lei nº 1.736/79, incidiam à razão de 1% (um por cento) por mês calendário ou fração.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 8.177, de 01.03.91, que foi alterada pelo artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, a cobrança dos juros passou a ser feita com base na Taxa Referencial Diária. Porém, sua cobrança somente foi declarada constitucional a partir de 30/07/91, de acordo com o disposto nos artigos 3º, inciso I, e 36 da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218/91.

A própria Administração Tributária, por meio da Instrução Normativa SRF nº 32/97, manifestou-se no sentido de excluir dos créditos tributários, os juros moratórios exigidos com base na variação da TRD no período em questão.

A seguir, com a edição da Lei nº 9.065/95, iniciou-se a cobrança de juros moratórios com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para os débitos tributários não pagos até o vencimento, a partir de 01/01/96, a qual permanece até hoje, porém, sem a exigência simultânea de qualquer outra verba moratória como afirma a recorrente.

Os juros moratórios foram lançados com fundamento no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, como consta do demonstrativo próprio, anexo ao auto de infração, e estão em consonância com a lei nacional.

Com efeito, dispõe o artigo 161 do Código Tributário Nacional:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”
(grifei)

Ocorre que o legislador ordinário, no uso da faculdade que lhe assegurou o § 3º supra, dispôs em contrário, estabelecendo, a partir de janeiro de 1996, a cobrança dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

Por outro lado, não consta, até o momento, que os tribunais superiores tenham decidido sobre a inconstitucionalidade da referida lei, encontrando-se legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

Outrossim, o auto de infração foi lavrado por servidor com atributos legais para tal fim e, a empresa não teve o seu direito cerceado, pois teve acesso a todos os elementos constantes da peça de autuação, perfeitamente fundamentada, nos dispositivos legais que a regem, assim como, gozou do prazo de 30 (trinta) dias da data da ciência da exigência tributária para apresentar a impugnação em apreço, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal.

Deve-se consignar ainda, que, nos termos do art. 59 do Código de Processo Fiscal, só são nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente - o que não é o caso dos autos, pois foi elaborado por dois Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, em pleno uso de sua competência;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente - o que também não é o caso deste processo;

III - ou com preterição do direito de defesa - o que também não ocorreu.

Quanto a preliminar de nulidade da ação fiscal pela lavratura do auto de infração fora do estabelecimento da contribuinte, cabe esclarecer que no processo administrativo fiscal, a nulidade há de ser entendida segundo os termos postos pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com a ressalva do artigo 60. Vale dizer, em princípio ela ocorre somente em relação aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou, não obstante seja ela competente, com preterição do direito de defesa. Por outro lado, incorreção diferentes daqueles pressupostos nem sempre ensejam nulidade a par de inviabilizar o ato, podendo ser sanadas se resultar prejuízo ao contribuinte, a menos que esta tenha dado causa ou que elas não influam na decisão.

Na espécie de que se cuida, considero desnecessário o saneamento dos autos no sentido de se impor a lavratura do auto de infração (confeção, acabamento) no estabelecimento do contribuinte para conferir-lhe validade jurídica, como ato administrativo que é, mesmo porque a empresa autuada interpôs suas razões de defesa tempestivamente, demonstrando pleno conhecimento dos fatos alegados na peça básica, restando descaracterizado qualquer possibilidade de cerceamento de defesa. Além disso, recorreu da decisão "a quo" em alentadas razões e mais uma vez dando mostras de pleno conhecimento da questão.

Convém, ainda, salientar, que, exatamente por ter sido impresso através de processamento de dados, o auto de infração não poderia ter sido confeccionado no âmbito da empresa fiscalizada, porque não dispõe, nem é obrigada a dispor, dos equipamentos adequados e dos programas (software)



necessários à confecção dos autos, incluindo-se a realização dos cálculos do crédito tributário.

Visto pois, que a contribuinte não foi prejudicada a par de ter cerceada sua defesa, conforme dão conta os autos, mormente considerando-se que o auto de infração apresenta todos os elementos necessários a sua formação, tais sejam: a forma, segundo os requisitos intrínsecos ditados pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72; a finalidade, que se manifesta exclusivamente ao fim público; o motivo, caracterizado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do sujeito passivo, sendo a descrição dos fatos; e o objeto, que consiste em certificar uma situação jurídica, tais sejam a infração e os fatos para a qual concorreram.

Assim sendo, o ato atingiu plenamente sua finalidade, razão pela qual não há como invalidá-lo com a declaração de nulidade.

Quanto ao mérito, o voto segue a mesma ordem das matérias constantes do auto de infração.

OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO

A irregularidade fiscal encontra-se assim descrita na peça básica da autuação:

“Omissão de receita, caracterizada pela não comprovação de empréstimos tomados à sócios quotistas ou pessoas a eles ligadas e não comprovados conforme devidamente detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 230 do RIR/94; arts. 195, II, 197 e parágrafo único, 226 e 229 do RIR/94; art. 43 §§ 2º e 4º, da Lei nº 8.541/92, com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95.”

Devidamente intimada (fls. 06) e reintimada (fls. 11), a comprovar a origem das operações registradas a título de empréstimos de pessoas ligadas, a fiscalizada deixou de fazê-lo.

Em sua defesa, argüi que são falsas as premissas em que se baseia a fiscalização, e que as empresas arroladas (Air Link, Telecom Ventures e Wirelles Ventures) jamais foram coligadas da requerente.

Discordo em parte com a decisão de primeira instância, quando afirma que o fato de que *“os empréstimos tomados das empresas Air Link, Telecom Ventures e Wirelles Vent., terem sido lançados à conta do Grupo Passivo – ‘Créditos de Pessoas Ligadas?, ser, por si só, suficiente para, em face da falta da comprovação do empréstimo, proceder-se à autuação por omissão de receita-suprimento de numerário...”*, porém, os documentos acostados aos autos (fls. 150 a 153), que a empresa Air-Fone Participações e Empreendimentos S/C Ltda., detinha mais de 99,99% do Capital Social da recorrente. Por seu turno, a empresa Air Link S/A (antiga denominação da fiscalizada, doc. fls. 179), detinha mais de 99,9% do capital social da empresa Air-Fone. O diretor da empresa Air Link S/A, Dr. José Norberto Pasquatti, é, também, diretor da recorrente (docs. fls. 77 e 179).

Entendo que, dessa forma, fica cabalmente demonstrada a procedência do conclusivo trabalho fiscal realizado pela autoridade autuante, no sentido de fundamentar a irregularidade fiscal caracterizada nos termos do art. 229 do RIR/94, por falta de comprovação da efetiva entrega de empréstimos tomados de pessoas ligadas.

Os suprimentos de caixa efetuados por sócios ou pessoas ligadas, para terem validade, devem ter e espelhar legitimidade, regularidade e

efetividade. Em outras palavras, o suprimento deve ser comprovado de forma hábil, segura e indubitosa, demonstrando a beneficiária que os recursos são provenientes de fontes externas e que os mesmos ingressaram efetivamente em seu caixa.

A legislação dispõe, através do artigo 229 do regulamento do imposto de renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, que:

“Art. 229 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-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 (Decretos-lei ns. 1.598/77, art. 12, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, II).”

Do exposto, depreende-se que o suprimento de caixa registrado na contabilidade da empresa constitui o indício a partir do qual restará ou não provada a omissão de receita. São autênticos os suprimentos de caixa quando se comprova que os recursos provieram de fontes externas à empresa e lhe foram efetivamente entregues.

Porém, são ilegítimos os suprimentos de caixa quando não se comprova que os recursos supridos provieram de fontes externas à empresa. Por conseguinte, a empresa não conseguirá, quando intimada a tanto no curso da ação fiscal, produzir essas provas, impondo-se concluir que os suprimentos foram feitos com recursos financeiros da própria empresa, que estavam sendo girados através de contas alheias aos seus registros contábeis regulares.

Assinale-se que a comprovação adequada implica na  comprovação cumulativa e indissociável tanto da boa origem dos recursos como de 

sua efetiva entrega à empresa. A comprovação isolada ou da boa origem ou da efetiva entrega não é suficiente para desfazer a suspeita de omissão já mencionada. A própria lei, através do § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, veio consagrar a jurisprudência copiosa e pacífica, voltada nessa direção, de que as operações de suprimento de caixa somente são consideradas legítimas se houver a comprovação da boa origem dos recursos cumulativamente com a comprovação de sua efetiva entrega à empresa.

A própria norma legal, abrigada no artigo 229 do RIR/94, reconhece implicitamente que o suprimento de caixa, quando incomprovadas a origem e entrega dos recursos, pode ser tido como presunção de omissão de receita, quando autoriza a autoridade tributária a arbitrar o valor dessa omissão com base no valor do próprio suprimento.

Alega ainda a recorrente que haveria tributação sobre o patrimônio e não sobre a renda, e que a não compensação dos prejuízos havidos no exercício fiscal considerado, implica em total desvirtuamento da tributação constitucionalmente autorizada.

Deve-se ressaltar que o presente item refere-se ao lançamento por omissão de receitas, ainda que estabelecido na norma legal como sendo uma presunção, a caracterização encontra-se plenamente de acordo com a legislação, isto é, ficou devidamente demonstrada a irregularidade fiscal, bem como o seu enquadramento legal.

A esse respeito o art. 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95, estabelece, *verbis*:

"Art. 43.....

§ 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.”

Como visto, o legislador, com muita propriedade, determinou que os valores sonegados à tributação, deverão ser tributados em separado, de forma que não componham o lucro tributável apurado na escrituração comercial e no Lalur. Essa previsão legal é específica para o caso de omissão de receitas, tendo em vista que, existindo desvio de valores dos registros contábeis, não é possível ajustar o lucro apurado contabilmente, mesmo porque o montante omitido não teve ingresso normal no patrimônio da pessoa jurídica.

Sobre o assunto, tomo a liberdade para transcrever excertos do voto condutor do acórdão n.º 107-05.743, sessão de 15/09/99, da lavra da i. Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz, conforme segue:

“Confirmada, pois, a omissão de receita com base nas provas trazidas pela fiscalização, resta-nos examinar quanto as bases de cálculo, utilizadas pela autoridade tributária, sobre as quais incidiram as alíquotas dos impostos e contribuições.

A contribuinte não aceita o critério adotado porque não admitida qualquer dedução na base tributável do imposto.

Com efeito, o auto de infração adotou como base de cálculo a receita bruta, para fins de incidência do IRPJ, ou seja, o valor correspondente a 100% da receita omitida, procedimento fundamentado no art. 43 da Lei 8.541/92.

Examinemos a tributação do valor da omissão desvinculada do resultado da pessoa jurídica.

‘Na sistemática do lucro real, as receitas consideradas omitidas, são igualmente tributadas, mesmo aquelas tidas como presunções legais como o saldo credor de caixa e suprimentos não comprovados.

Nesse procedimento, o parâmetro que o fundamenta é o fato de que os custos relativos às receitas sonegadas já foram agregados ao



resultado do exercício, pelo que legitima a adição do valor integral da receita considerada omitida, como mecanismo de recomposição do lucro real daquele período.'

A propósito em declaração de voto proferida em julgamento que resultou o Acórdão nº103-19.499, o Conselheiro Edson Vianna de Brito, enfrentando a questão da base de cálculo do lançamento de ofício do imposto de renda pessoa jurídica, especialmente a base de cálculo de que trata o art. 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492 de 05/05/94, afirma:

'Ao legislador ordinário compete, nos termos do art. 97 do CTN, fixar a base de cálculo do tributo, que deverá ser inerente ao fato gerador do tributo, no caso o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, observando, para tanto, os princípios constitucionais aplicáveis, dentre os quais destaque-se o da capacidade contributiva e o da proibição ao confisco, e os parâmetros fixados na lei complementar, bem como os diversos fatores de natureza econômica e a complexidade das operações praticadas.

Ora, se a pessoa jurídica ao omitir receita da tributação, destina, ao sócio ou acionista, 100% do valor da receita omitida, é evidente e indiscutível a capacidade contributiva do ente empresarial, mesmo havendo em sua escrituração comercial prejuízos operacionais, ou, na escrituração fiscal, prejuízos fiscais.'

Observe-se, mais uma vez, que a base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas, em situações normais, tem por termo inicial o lucro líquido apurado na escrituração comercial, somente ele, nada mais. Resultado esse que serve de parâmetro de avaliação de desempenho para sócios, acionistas, credores, clientes etc.. Nada impede que outros valores, mantidos à margem da escrituração - registrados ou não em contabilidade paralela -, submetam-se à incidência do imposto, segundo as regras estabelecidas pelo legislador ordinário, dada a peculiaridade da operação ou fato econômico apurado, e à evidente capacidade contributiva do sujeito passivo.



Pode-se concluir, portanto, que, se, como vimos, cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda constitui o fato gerador do imposto de renda, a base para determinação do tributo devido, deve corresponder, preferencialmente, ao valor real da renda adquirida, e, alternativamente, na impossibilidade desta apuração, ao valor arbitrado ou presumido desta renda.

Mitsuo Narahashi em estudo publicado na Revista de Imposto de Renda – CEFIR N° 310, de maio de 1993, p.. 25/33, observa não ser possível atribuir à expressão real 'outro significado que não seja aquele registrado nos léxicos, isto é, aquele que é efetivo, verdadeiro, de fato, sob pena de distorcer o imposto que deve recair tão-somente sobre a renda e proventos de qualquer natureza.'

Em assim sendo, na hipótese versada nestes autos, identificada a omissão de receita – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS -, não pairam dúvidas, de qualquer espécie, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Da mesma forma, não há dúvida de que o valor omitido é representativo de uma renda real, efetiva, verdadeira, tanto que seu valor teve destinação diversa, não integrando o patrimônio da pessoa jurídica, mas, sim, o de seus sócios.

Nos dizeres do i. Ministro Demócrito Reinaldo – 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – ao apreciar o Recurso Especial nº 76.935: 'A lei, por imposição dos objetivos da política fiscal, estabelece, por vezes, a apuração e tributação do lucro por unidade de fato aquisitivo, como prelecionam os tributaristas. E os fatos aquisitivos da renda das empresas ocorrem no dia a dia, conquanto a sua tributação, ora isolada, ora mensal, semestral ou anual, constitui-se em mera técnica de tributação em conjunto de inúmeros fatos geradores simples ou complexos. ...'

Correta, portanto, a incidência do imposto sobre o valor omitido, com fundamento no art. 43 da Lei nº 8.541/92."

Dessa forma, torna-se lógica, legal e correta a impossibilidade da compensação de prejuízos fiscais compensáveis – mesmo que tenham sido apurados dentro do próprio período-base em questão – com as receitas omitidas à

 tributação.

Com respeito à possibilidade da compensação dos prejuízos fiscais com as demais infrações apuradas pela fiscalização, cabe citar que a decisão de primeira instância determinou a redução parcial do crédito tributário, relativamente ao IRPJ e a Contribuição Social, relativamente às infrações descritas nos itens 03 e 04 do auto de infração (glosa de custos de bens ou serviços e despesa indevida de correção monetária), infrações essas que não caracterizam a distribuição de lucros aos sócios, sendo, portanto, cabível a compensação de prejuízo fiscal.

Ante o exposto, o presente item deve ser mantido.

DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

“A empresa fiscalizada foi intimada a comprovar os valores relativos a empréstimos efetuados com pessoas ligadas, acima discriminados, não logrando fazê-lo, razão pela qual serão glosadas a correção monetária e variação cambial, computadas nos empréstimos evidenciados, durante o período fiscalizado, ano-calendário de 1995, no valor de R\$ 135.840,30.

ENQUADRAMENTO LEGAL: arts. 4º, 8º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19, da Lei nº 7.799/89; art. 1º, da Lei nº 8.200/91; art. 4º do Decreto nº 332/91 e art. 48, da Lei nº 8.383/91; Arts. 396, 405, 406, 407, 409, 411 e 414, § 1º do RIR/94.”

O presente item da autuação trata da glosa de despesas registradas a título de correção monetária e variação cambial decorrentes da escrituração a título de empréstimos tomados de pessoas jurídicas ligadas, os quais não foram devidamente comprovados pela fiscalizada, tendo, dessa forma, sido

 considerados como omissão de receitas da empresa.

Na peça recursal, a recorrente deixa de contestar a irregularidade fiscal, motivo pelo qual entendo não existir controvérsia sobre o assunto, motivo pelo qual deixo de me manifestar.

Se mais não bastasse, a matéria ora questionada decorre da glosa de despesas financeiras escrituradas a título de encargos com empréstimos tomados de pessoas ligadas, os quais não foram devidamente comprovados pela recorrente. Assim, a falta de comprovação do ingresso do numerário no caixa da empresa, por presunção legal, deve ser tributado como omissão de receitas, e as pretensas despesas financeiras sobre os empréstimos não comprovados não devem ser admitidas.

Dessa forma, a fiscalização houve por bem efetuar a glosa das citadas despesas.

Pelo exposto, entendo como irretocável a decisão de primeira instância.

OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

“Omissão de receita, caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal.

ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 230 do RIR/94; Arts. 195, II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, do RIR/94; art. 43, §§ 2º e 4º, da Lei nº 8.541/92, com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95.”

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 29), que a empresa  apropriou na rubrica “Outras Contas”, o valor de R\$ 620.986,52, e que deixou de

ser comprovada parte das exigibilidades em montante equivalente a R\$ 177.009,61.

O presente item trata especificamente de falta de comprovação do passivo, e não propriamente do chamado passivo fictício. Essa distinção é importante para o deslinde da questão, conforme a seguir veremos.

Como visto, o lançamento tributário foi levado a efeito tendo em vista a falta de comprovação dos valores mantidos no passivo circulante. Da mesma forma, os trabalhos de fiscalização foram conduzidos no mesmo sentido, pois as intimações se referiam a comprovação da origem da conta de fornecedores, não a sua recomposição por ocasião do balanço para o devido exame da existência de passivo fictício, que é caracterizado pela existência, quando do encerramento do período-base, de obrigações já liquidadas.

Assim, houve uma modificação no rumo da condução da fiscalização que resultou no lançamento pela falta de apresentação dos documentos comprobatórios da origem/existência dos fornecedores e, após a impugnação, com a juntada dos documentos, foram questionados os pagamentos efetuados aos fornecedores, tendo, a partir daí, sido exigida a comprovação da quitação das duplicatas.

Este Colegiado já apreciou matéria idêntica, tendo provido o recurso do contribuinte, por unanimidade, em sessão de 14 de abril de 1999, relator o ilustre Conselheiro Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, como faz certo o Acórdão nº 107-05.612, assim ementado:

"PASSIVO NÃO COMPROVADO: Insubsiste a exigência legal por não se enquadrar o fato descrito no auto de infração na hipótese legal que autoriza o lançamento com base em presunção de desvio de receitas."

De forma brilhante o voto condutor do citado acórdão expõe que:

“Muito se tem questionado a validade do lançamento por presunção de omissão de receitas do passivo não comprovado, sob o pálio do art. 180 do RIR/80, argumentando-se que o dispositivo não contempla essa hipótese, enquanto os que entendem o oposto afirmam que se o contribuinte não apresenta os documentos comprobatórios é porque foram pagos no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de passivo fictício. A segunda corrente terminou prevalecendo na jurisprudência do Colegiado.

O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa omissão, introduziu no art. 228 do RIR/94, um parágrafo dispondo, “in verbis”:

Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

*a).....”omissis”.....
..;*

b) a falta de registro, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Ocorre que, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente tem lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142). Daí, fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), “que tem o seguinte teor:

“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

Com essa norma, instituiu-se uma nova modalidade de presunção de desvio de receitas e que inverte o ônus da prova.

Em regra, cabe ao fisco comprovar o desvio de receitas; a presunção legal de omissão de receitas, inverte essa obrigação.



Diante de determinado fato descrito pela lei presume-se a ocorrência do desvio e o contribuinte deverá infirmar a presunção.

Mas, se de um lado, esse dispositivo legal veio a transferir o ônus da prova, a partir da eficácia da referida lei, por outro, ela veio a confirmar que não havia previsão legal para considerar-se a falta de comprovação de obrigações constantes do passivo do balanço como passivo fictício e aplicar-se a presunção do art. 180 do RIR/80.

Com efeito o art. 180 do RIR/80, tinha a seguinte redação:

"Art. 180. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).

O artigo 228 do RIR/94 tem a mesma redação. Só que lhe foi acrescido o retrotranscrito parágrafo único, sem matriz legal que lhe desse amparo.

O texto é claro na descrição fáctica "...manutenção no passivo de obrigações já pagas.." E, no caso concreto, o fato fora "falta de comprovação de obrigações constantes do balanço", o que é uma outra hipótese não prevista em lei, até então."

Diante do exposto, o presente item deve ser provido.

GLOSA DE CUSTOS

"Glosa de custos, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal.

ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 195, I, 197 e parágrafo único, 231, 232, I, 234 e 247, do RIR/94."

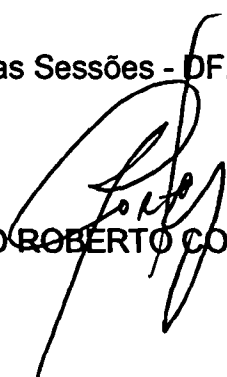
Impõe-se por tal fato ajustar-se a decisão do lançamento reflexo ao decidido no lançamento relativo ao IRPJ.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E IR FONTE

As exigências relativas ao Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, devem ser mantidas parcialmente, pois o lançamento para sua cobrança baseia-se nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão das exigências chamadas decorrentes.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o item relativo ao passivo não comprovado e ajustar os lançamentos decorrentes de Contribuição Social sobre o Lucro, IRFonte e Cofins ao decidido no IRPJ.

 Sala das Sessões - DF, em 22 de janeiro de 2002.


PAULO ROBERTO CORTEZ