

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 13925.000213/91-62.

Sessão de 17 de maio de 1994. Acórdão nº: 107-1.180
Recurso nº. 104798 - IRPJ - Ex. de 1989 a 1991.
Recorrente: ENJOCAM - TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.
Recorrida : DRF/CASCAVEL - PR.

HRT

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL-NULIDADES
Se o ato administrativo preenche os requisitos essenciais à sua formação e atinge a finalidade para a qual foi formalizado, então não cabe declarar sua nulidade. Preliminar que se rejeita.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - DESCARACTERIZAÇÃO - CONVERSÃO EM LUCRO REAL - ELISÃO FISCAL - INSUBSISTENCIA DO LANÇAMENTO.
Insubsiste o lançamento de ofício procedido ao argumento de que houve evasão de tributos em face da existência de mais de uma empresa pertencentes aos mesmos sócios, optantes da tributação simplificada, se os fatos apontados nos autos não demonstram a prática de ilícitos com o fim de escamotear o tributo, mormente se a capitulação legal dos mesmos não é adequada à espécie, cujas empresas tiveram seus resultados unificados pela fiscalização e tributados com base no lucro real como se fosse apenas de uma delas. Procedimentos não previstos em lei. Inobservância do princípio da legalidade.

IRPJ - RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CAIXA - SALDO CREDOR DE CAIXA. Constatada a insubsistência do lançamento que se baseou na consolidação dos resultados de duas empresas, ao argumento infundado de evasão ilícita de tributo, não prospera a acusação de omissão de receita evidenciada por saldo credor de caixa, obtido com a exclusão do valor integralizado pelos

Rel 

PROCESSO Nr. : 13925/000.213/91-62

ACORDÃO Nr. : 107-1.180

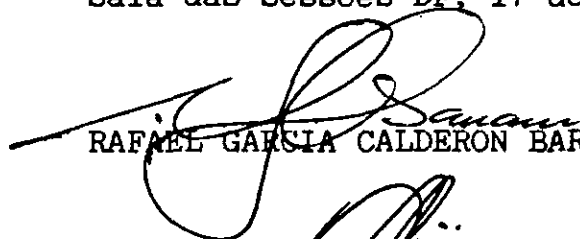
sócios na pessoa jurídica considerada inexistente pela fiscalização, se tal exclusão se deve à tributação conjunta. Da mesma forma, não pode prosperar a acusação, quando os valores excluídos da conta caixa se referem a aportes financeiros feitos por terceiros estranhos à pessoa jurídica, comprovados com a exibição de notas promissórias, sem que a fiscalização trouxesse aos autos elementos seguros e convincentes, capazes de se constituírem em indícios veementes de omissão de receitas.

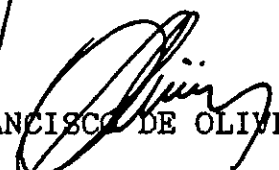
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ENJOCAM - TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, rejeitada a preliminar de nulidade e no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões-DF, 17 de maio de 1994.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA
FAZENDA NACIONAL

PROCESSO Nr. : 13925/000.213/91-62

ACORDAO Nr. : 107-1.180

VISTO EM SESSAO DE: 22 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MAXIMINO SOTERO DE ABREU, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, NATANAEL MARTINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA, MARIANGELA REIS VARISCO e DICLER DE ASSUNÇÃO.



4

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 13925.000213/91-62.

RECURSO Nº. 104798. - ACÓRDÃO Nº: 107-1.180
RECORRENTE: ENJOCAM - TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.
RECORRIDA : DRF/CASCAVEL - PR.

R E L A T Ó R I O

Recorre a este Colegiado a pessoa jurídica acima nomeada, já qualificada nos presentes autos, contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em sua jurisdição fiscal, que determinou o prosseguimento da cobrança do crédito tributário cuja exigência foi formalizada através do TERMO COMPLEMENTAR AO AUTO DE INFRAÇÃO - PESSOA JURÍDICA de fls. 294.

Consta às fls. 241 a descrição dos fatos e o enquadramento legal referentes ao Auto de Infração de fls. 246, inicialmente lavrado, que a pessoa jurídica omitiu receita operacional em razão de ter-se apurado saldo credor de caixa em 31.12.88, conforme demonstrado às fls. 237, face à recomposição da referida conta, com a exclusão de valores registrados a título de empréstimos obtidos de terceiros, sem comprovação, por parte da fiscalizada, do efetivo recebimento, bem como, da importância referente ao capital integralizado pelos sócios da mesma na constituição da empresa Transportadora Zero Grau Ltda., cujo lançamento tomou por fulcro os artigos 154, 157, 167, 179, 180, 181 e 387 do RIR/80. Consta, ainda, a infração denominada lucro real não declarado, ao fundamento de que a autuada optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, por possuir outra empresa (Transportadora Zero Grau Ltda.), localizada no mesmo endereço, constituída pelos mesmos sócios, exercendo a mesma atividade e com motoristas e veículos comuns, o que teve por fulcro os artigos 157, 167, 179 e 389 do RIR/80. Este último fato encontra-se detalhado no "TERMO DE VERIFICAÇÃO E AÇÃO FISCAL" de fls. 239 e 240, conforme a seguir transcrito:

" A empresa fiscalizada, dedicada ao ramo de transporte de cargas rodoviárias, no exercício financeiro de 1988, ano-base de 1987, apresentou a sua declaração de rendimentos do Imposto de Renda pelo Formulário III, Lucro Presumido, com receita bruta operacional excedente ao limite legal.



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão nº. 107-1.180

2.- Assim,prevendo a impossibilidade de optar pela declaração do lucro presumido nos exercícios financeiros seguintes, em função do alto faturamento,os sócios da Enjocam Transportes Rodoviários Ltda., Nelson Pedro Covati e sua esposa, Conceição Rodrigues da Silva Covati, criaram a sociedade Transportadora Zero Grau Ltda., que teve seu contrato social arquivado na Junta Comercial do Estado em 11 de outubro de 1988.

3.- No exercício seguinte, ou seja no de 1989,a empresa fiscalizada, tendo em vista ter excedido, no ano base anterior, o limite previsto para opção pela tributação pelo lucro presumido, apresentou a respectiva declaração de rendimentos pelo lucro real, e a firma Transportadora Zero Grau Ltda.,optou pela tributação simplificada.

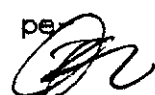
4.- Nos exercícios financeiros posteriores,as duas empresas apresentaram as suas declarações de rendimentos no Formulário III (Lucro Presumido).

5.- Com a criação da Transportadora Zero Grau Ltda. a empresa ENJOCAM TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA., procurou por linhas tortas, segundo a legislação fiscal, eximir-se de pagar imposto maior (apurado pelo Lucro Real) e continuou gozando indevidamente pela tributação favorecida pelo regime do lucro presumido, segmentando a receita de transportes de cargas rodoviárias entre as duas transportadoras, de sorte que ambas se situassem abaixo do limite de faturamento previsto para exercer a opção de declarar pelo Formulário III.

6.- A existência de duas empresas, estabelecidas no mesmo endereço, Rua Paranaíba, nr. 267, em Toledo-PR., constituídas pelos mesmos sócios (Nelson Covati e sua esposa), exercendo a mesma atividade, com motoristas e veículos comuns e com preponderância de receita oriunda de fretes da Frigobras, revela que se trata, sem sombra de dúvida, de uma só empresa.

7.- O procedimento adotado pelo contribuinte, com clara intenção de evasão fiscal, vem contra o princípio que norteou a tributação simplificada.

8.- Diante do exposto, concluímos que para os fins do imposto de renda, existe somente o contribuinte ENJOCAM TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA., o qual pe



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão nº. 107-1.180

los artifícios descritos tentou, nos exercícios financeiros de 1989 a 1991, base dos anos de 1988 a 1990, omitir das suas declarações de rendimentos parte de sua receita (atribuída à outra empresa), com infração dos artigos 157 parágrafo 1º., 167, 179 e 389 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nr. 85.450/80, e que, por este procedimento de ofício, terá seu lucro apurado pelo regime de tributação real, com a unificação de ambas as empresas, acrescido da omissão de receita operacional decorrente de saldo credor de caixa conforme Quadro Demonstrativo de fls. _____ (Art. 180 do mesmo diploma legal)."

O procedimento foi instruído com os documentos de fls. 03 a 238 (Contratos Sociais, demonstrativos, termo de intimação e documentos de receitas omitidas pelas duas empresas).

Em sua impugnação, às fls. 251 a 258, à qual faz juntada dos documentos de fls. 259 a 268, a pessoa jurídica expõe as seguintes razões de defesa, em resumo:

1. quanto ao saldo credor de caixa, no que se refere aos empréstimos feitos por terceiros, estranhos ao quadro societário da empresa, descabe a exigência, conforme entendimento já esposado por este Colegiado e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas transcritas, não lhe competindo comprovar a origem dos valores na pessoa dos supridores; que, quanto ao valor integralizado na empresa Transportadora Zero Grau Ltda., por se tratar de capital inicial, descabe sua exclusão do saldo de caixa, pelo que transcreve ementa do Acórdão nº. 101-77.879/88;

2. quanto à tributação com base no lucro real diz:

a. os fiscais, ao fazerem o lançamento com base no lucro real, não observaram as disposições dos artigos 153, 154 e 155 do RIR/80 (que transcereve), sendo ora tributado o lucro líquido antes do imposto de renda, ora este mesmo lucro depois do referido imposto (conforme demonstra com base em seus balanços patrimoniais), cujas divergências indicam que não se sabe quais os lucros deveriam ser tributados e que não se trata de lucro real, posto que o mesmo tem origem no lucro líquido do exercício, com as adições e exclusões previstas em lei;



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no. 107-1.180

b. face à desclassificação do critério de tributação com base no lucro presumido, deveria ela ter sido intimada pela fiscalização a apresentar seu lucro real para tributação e em não o fazendo seria o caso de ter seus lucros arbitrados, porém não se deve confundir lucro líquido com lucro real;

c. embora optante do lucro presumido possuía contabilidade, porém sem preocupação em se ater às normas comerciais e fiscais, o que se verifica por seus balanços, cuja depreciações não eram contabilizadas, sendo tal despesa, por se tratar de atividade de transportes, redutora de todo ou quase todo o lucro do exercício;

d. relativamente ao lucro real, que, grande parte do lucro líquido provém do saldo credor de correção monetária, cuja tributação é passível de diferimento nos termos do art. 361 do RIR/80, não tendo optado pelo mesmo em face da tributação simplificada e porque o fisco não lhe deu oportunidade para apresentar o lucro real;

e. que, tendo em vista seu direito líquido e certo de proceder aos ajustes ao lucro líquido de acordo com as prescrições legais, passa a demonstrá-lo, utilizando-se das depreciações e do diferimento do lucro inflacionário acumulado, do que resultou lucro real, antes da compensação de prejuízos, no exercício de 1991;

f. indaga se a contabilidade, da forma apresentada, se prestaria para apuração do lucro real, uma vez que não estava obrigada a mantê-la em face da opção pelo lucro presumido.

Pede, a final, a insubsistência do auto de infração.

Ao arrazoado fez juntar cópias de notas promissórias passadas pelos credores por empréstimos e de declarações de dívidas passadas por ela em favor dos mesmos.

A fiscalização, em suas contra-razões de fls. 275/276, sugere a manutenção integral do feito, ao argumento de que os documentos apresentados apenas provam a dívida mas não provam o ingresso dos numerários, os quais foram feitos por pessoas desobrigadas de apresentação da declaração de rendimentos, cuja comprovação deve ser feita através de escrituração regular sujeita a verificações fiscais e que a empresa foi intimada a comprovar seu efetivo recebimento, não a origem; quanto ao valor da integralização, que

Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no. 107-1.180

não se está exigindo prova da sua origem, o qual foi excluído do saldo de caixa por ter-se tributado o resultado como se fora uma só pessoa jurídica, cuja descaracterização implica em não se admitir como recurso de caixa o valor integralizado na segunda empresa; quanto à tributação com base no lucro real, além de sustentá-la diz que quanto aos exercícios financeiros de 1989 e 1990 cometeu equívoco na apuração dos valores tributáveis, mas que a pessoa jurídica foi beneficiada, pelo que não há o que modificar; contrapõe-se à dedução da depreciação sob o fundamento de que se trata de uma faculdade e que deve ser exercida através de procedimentos contábeis próprios e oportunos (segundo Acórdão deste Colegiado, que cita), e que o diferimento do lucro inflacionário deve ser feito no ato da entrega da declaração de rendimentos; o não exercício da opção, em face do descumprimento das normas legais pertinentes, impede que a mesma seja feita a destempo.

Em seguida, o processo foi encaminhado à DIV-TRI/SRRF/9a. RF, através de despacho exarado às fls. 277, pelo Chefe do Serviço de Tributação da DRF/Cascavel, "para preparo de julgamento, conforme entendimento, e para os devidos fins sobre o assunto.", o que deu origem à INFORMAÇÃO FISCAL de fls. 279/282, elaborada pela AFTN SUELI MARIA RIBEIRO, que após analisar a autuação e as razões da impugnação sugere sejam tomadas providências afim de melhor instruírem e corrigirem o lançamento, consistentes em intimar os sócios da Transportadora Zero Grau Ltda. a esclarecerem a origem e a efetividade da entrega dos numerários referentes ao capital integralizado e na lavratura de auto de infração complementar para cobrar diferença de crédito tributário obtida em razão do refazimento dos cálculos que demonstra, sendo recomendado que seja feita a compensação do imposto declarado com o apurado de ofício.

Assim, foram os referidos sócios intimados, através dos termos de fls. 285 e 286, os quais comunicaram não ser possível atendê-los porque os autos se encontravam com seu advogado e as instituições financeiras pediram o prazo de trinta dias para fornecimento dos extratos bancários.

Após, foi lavrado o "TERMO COMPLEMENTAR AO AUTO DE INFRAÇÃO - PESSOA JURÍDICA", tendo os mesmos fundamentos de fato e de direito constantes do auto de infração inicial, com alteração dos valores tributáveis, cuja exigência foi impugnada às fls. 297/308, com as seguintes alegações, em síntese:



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão no. 107-1.180

1. questiona novamente a apuração do saldo credor de caixa ao argumento de que em se tratando de empréstimos cujos valores foram vencíveis e pagos nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1988, a apuração do referido saldo deveria ser demonstrada pela fiscalização, se é que de fato tal saldo existiu;

2. quanto à tributação com base no lucro real:

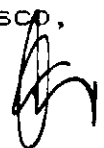
a. que os dispositivos legais que fulcraram a desclassificação da tributação pelo lucro presumido para tributá-la com base no lucro real são inaplicáveis à espécie; não existe qualquer proibição legal nas disposições do RIR/80 que tratam do Lucro presumido pelo fato de uma empresa participar do capital da outra ou de o contribuinte possuir várias empresas, estando o procedimento do fisco fora da intenção do legislador; indaga sobre se estando a nova empresa em outro local seria legal a presunção de lucros e se teve ela (impugnante) intenção de provocar evasão fiscal, o que, se fosse o caso, teria tomado as cautelas necessárias; aduz que a criação da nova empresa deveu-se à necessidade de separar as espécies de cargas e prevenir uma iminente separação da sociedade conjugal, a fim de facilitar a divisão do patrimônio;

b. que, ao contrário do que alegam os fiscais autuantes, a par de ser a tributação pelo lucro presumido tão prejudicial à arrecadação, a Lei no. 8.383/91, além de elevar o limite de receita para 3.600.000 UFIR, criou enormes dificuldades para a apuração de resultados a serem tributados com base no lucro real;

c. a pretensão fiscal de querer tributar seus resultados pelo lucro real é inusitada e pitoresca, sendo suficiente analisar os dispositivos legais pertinentes a tal forma de apuração, os quais se não cumpridos, até mesmo pelo simples fato da falta de escrituração do LALUR, enseja a desclassificação da contabilidade, com o consequente arbitramento do lucro;

d. conforme dispõem os artigos 173 e 174 do RIR/80 a apuração do lucro real compete ao contribuinte, cabendo à autoridade tributária a sua convalidação ou não em razão do sistema adotado;

e. que, à vista de citações colhidas da informação fiscal (que transcreve), considera que, embora mantivesse contabilidade, o que tinha a finalidade apenas de atender às instituições financeiras e aos fornecedores, não estava obrigada perante o fisco,



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no. 107-1.180

por ter optado pelo lucro presumido, não havendo, portanto, como proceder à depreciação de seus ativos nem diferir o lucro inflacionário, e que não fora intimado para apresentar a apuração de seus resultados pelo lucro real, oportunidade em que teria buscado a adequação de sua contabilidade às normas que regem a apuração do lucro real; caso não houvesse realizado a depreciação, nem diferido o lucro inflacionário é que se poderia falar em não opção, o que não aconteceu;

f. indaga se os valores constantes dos balanços elaborados sem qualquer preocupação com o resultado poderiam servir de base ao lançamento fiscal a partir da determinação do lucro real em substituição ao contribuinte, o que, além de inusitado contraria o procedimento correto a ser adotado no caso, conforme entendimento deste Conselho, que segundo o Ac. 103-05.781/83, a falta de documentação comprobatória autoriza o arbitramento do lucro, não obstante não seja o seu caso, pois que não houve falta de apresentação de documentos, mas sim a tributação com base no lucro real sem a ela ser dada a oportunidade de apresentar seu verdadeiro lucro real, para o qual permanecem os dados integrantes da primeira impugnação, ao qual poderão ser acrescidos outros dados;

3. A seguir, a impugnante passa a discorrer sobre aspectos de nulidade do lançamento, tais sejam a Informação Fiscal da AFTN Sueli Maria Ribeiro, sobre o que suscita dúvida sobre sua competência para participar do procedimento, em razão de ser estranha ao mesmo, bem como quanto à lavratura do Termo Complementar ao Auto de Infração, de fls. 294, sobre o qual indaga se o mesmo atende às pretensões do julgador, se os valores constantes do auto de infração original continuam válidos e quais os destinos que tiveram, e, se não houvesse sua manifestação quanto às incongruências do processo, seria este lançamento anulado de ofício, em razão da falta de liquidêz.

4. finalmente, insurge-se contra a cobrança da TRD, notadamente no período anterior a agosto de 1991, considerada a vigência da Lei nº. 8.218/91 e as disposições do CTN que tratam da vigência e aplicação da lei tributária.

Requer, face ao exposto, a nulidade total do processo.

Novamente comparece a autoridade fiscal atuante, que, na contestação de fls. 310, sugere a manutenção da exigência.

Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no. 107-1.180

Em síntese, fundamenta seu propósito aos argumentos de que, quanto ao saldo credor de caixa, a alegação é improcedente porque o valor tomado emprestado permanece no passivo circulante como títulos a pagar; quanto à modalidade de tributação, o art. 389 do RIR/80, citado no auto de infração, estabelece que somente as pessoas jurídicas com receita não superior ao limite legal poderão optar pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido, o que não é o caso da impugnante, que teve sua receita além do limite nos exercícios fiscalizados; diz que não pode ser suscitada a nulidade do auto de infração, por ser o Delegado da Receita Federal competente para determinar o saneamento do processo e, quanto à TRD, que foi aplicada com observância da legislação pertinente, descabendo à autoridade administrativa o julgamento de sua inconstitucionalidade.

O desate em primeira instância deu-se às fls. 312 a 328, cujos fundamentos passo a resumir.

1. preliminarmente a Autoridade afasta a nulidade arguida, alegando que a ela cabe o julgamento do processo e, ao Sistema de Tributação, a apreciação do mesmo e elaboração de minutas de decisão, não implicando em preterição do direito de defesa da autuada o preparo de julgamento por servidora não pertencente àquela DRF, estando o processo à disposição do contribuinte, para vistas, na ARF/Toledo, de acordo com o art. 15, parágrafo único, do Dec. no. 70.235/72; diz ainda, da previsão do art. 29 do mesmo Decreto, acerca da determinação das diligências necessárias para instruir o processo e formar sua convicção; que foi reaberto prazo para defesa em razão do agravamento da exigência, a teor do art. 20; que o enquadramento da infração está correto, pois não preenchendo os requisitos do art. 389 do RIR/80, passou a sujeitar-se à tributação pelo lucro real, por possuir escrituração, cuja forma de tributação é prevista nos arts. 157, 167 e 179 do RIR/80; que é certo que o lucro real deve ser apurado pelo contribuinte, tanto que a fiscalização aceitou a apuração efetuada, glosando apenas lançamentos não respaldados em documentação hábil e idônea, como exige a legislação do imposto de renda; a defesa foi amplamente exercida pelo contribuinte, de acordo com as petições de fls. 251/258 e 297/308, pelo que não se vislumbra nenhuma afronta aos artigos 10 e 59 do Dec. 70.235/72; o auto de infração de fls. 294 engloba todo o crédito tributário exigível no processo, e, por conseguinte, não obstante continuem válidos todos os atos e termos lavrados, devem ser cancelados o auto de infração de fls. 246 e seus demonstrativos de cálculo.



Serviço Público Federal - Processo nº 13925.000213/91-62.
Acórdão nº. : 107-1.180

2. no mérito, a Autoridade assim fundamentou seu decisorio:

a. quanto à exclusão do regime de tributação simplificada, diz que a autuação não merece reparos, pelos seus próprios motivos, que reproduz, afastando as alegações sobre os objetivos apontados pela impugnante na criação da segunda empresa, dispondo, ainda, que o assunto já foi objeto de decisões deste Colegiado, no sentido de que se tributam como de uma só os resultados de duas ou mais empresas com as características apresentadas pela impugnante, e que, outrossim, improcede a afirmação de imprestabilidade da escrituração, que não foi impugnada pelos autuantes, não cabendo à empresa desacreditar de sua própria contabilidade;

b. manifesta-se quanto à retificação de declarações, alegando ser incabível tal pretensão depois de iniciado o procedimento fiscal, o que contraria o disposto no art. 147, par. 1º., do CTN, e no art. 7º., I, par. 1º., do Dec. nº. 70.235/72;

b.1. quanto à depreciação, diz que esta é uma faculdade exclusiva do contribuinte, devendo ser registrada em cada exercício, enquanto que o diferimento do lucro inflacionário é opção a ser exercida na declaração de rendimentos, segundo os artigos do RIR/80 citados, o que é confirmado pela jurisprudência deste Conselho;

c. quanto ao saldo credor de caixa, diz que os documentos trazidos ao processo com a impugnação comprovam os empréstimos, mas não o efetivo ingresso dos recursos no caixa da empresa, o que poderia ser feito através de documentos bancários. Diz, ainda, que a fiscalização não exigiu a comprovação da origem dos recursos utilizados para emprestar, porque as pessoas não pertencem ao quadro societário da empresa e por isso não eram objeto de ação fiscal, mas qual a empresa deve provar a ocorrência dos fatos (a origem) e que os recursos efetivamente ingressaram no caixa, cuja comprovação não foi feita e daí a exclusão dos valores; se não for necessário comprovar a efetividade da entrega de recursos de terceiros a omissão de receita poderá ficar sem controle, e uma vez que os lançamentos contábeis estão sujeitos à comprovação, por que os que se referem a débitos de caixa a títulos de suprimentos não o estariam? a obrigatoriedade de documentar os lançamentos contábeis decorre da legislação fiscal e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Por fim, assevera ser desmentida a afirmação da impugnante de que os valores emprestados foram pagos nos meses de outubro a novembro, por constarem do



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no. : 107-1.180

passivo circulante em 31.12.88;

c.1. ainda quanto ao saldo credor, mas especificamente no que se refere à importância que integralizou o capital na segunda empresa, a Autoridade alega que os sócios, após intimados, não lograram comprovar que tais valores não foram obtidos pela própria empresa, pelo que deve permanecer o saldo credor apurado em razão de seu expurgo, sendo evidente que, se os resultados das duas empresas foram unificados, o que descaracterizou a criação da segunda empresa, não há falar em integralização de capital inicial, mas sim em suprimento de caixa, sujeito às comprovações de lei;

d. quanto à apresentação de novos elementos, diz que tal pretensão não pode ter acolhida, segundo o disposto no art. 15 do Dec. 70.235/72;

e. finalmente, quanto à cobrança da TRD, se utiliza dos mesmos fundamentos da informação fiscal, mantendo-a integralmente.

A ciência da decisão monocrática deu-se através de A.R. (fls. 332), em 27.11.92.

No recurso, às fls. 335 a 346, com os anexos de fls. 347 a 359, protocolizado na repartição de origem no dia 29.12.92, a recorrente exhibe as seguintes razões de apelo, em síntese:

1. preambularmente, alega que o procedimento fere o princípio da legalidade, posto que inexistindo lei definidora da obrigação tributária, inexistente o fato gerador, sendo aquela obrigação decorrente tão somente de lei, ao contrário do que entendeu o fisco; diz que inexistem nos autos fundamentos legais para a descon sideração do lucro presumido, cuja legislação não impede a opção pelo regime em razão de os sócios serem proprietários de mais de uma empresa, ainda que instaladas no mesmo prédio, havendo tal impedimento apenas na legislação da microempresa, pelo que não há razões legais para a descaracterização do lucro presumido; que é incorreto o lançamento que teve por base um lucro real não apurado por ela, não havendo como se adotar lucros de balanços elaborados com outras finalidade e sem a preocupação de obedecer preceitos contábeis, posto que optara pelo lucro presumido e não estava obrigada à escrituração com base em lucro real; que tais ilegalidades são mais patentes ao se analisar os valores tomados pelo fisco, pois no ano de 1989, embora a receita operacional líquida das duas empresas somas,



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

se NCZ\$ 2.012.170,78, foi tributada a importância de NCZ\$ 2.680.300,98, como lucro real, o que é um verdadeiro confisco, posto que representa 130% da receita líquida do período, ao passo que, mesmo em caso de arbitramento de lucros de sua atividade, a administração fazendária estabelece um percentual de 10%;

2. a seguir, a recorrente passa arguir a nulidade do processo, para tanto dispondo sob a forma incorreta de formalização do procedimento e de citações da decisão a cercearem seu direito de defesa. Alega que:

a. com o cancelamento do auto de infração deve ser cancelado seu complemento, transcrevendo lição doutrinária pertinente, asseverando que o Termo Complementar não aponta o fato ou circunstância que pretende aditar ou retificar ou consolidar, sendo dado o entendimento de instauração de outro procedimento fiscal em razão do cancelamento do feito anterior, o que deveria ter ocorrido antes da lavratura do segundo procedimento; transcreve item do PN CST 67/86, que trata das modalidades pelas quais o contribuinte pode interferir na alteração do crédito tributário, para afirmar ser inegável seu questionamento contra lançamento procedido em razão de balanços irreais; diz que o julgador se omitiu quanto à observância do princípio da legalidade, e transcreve novamente itens do referido PN, destacando que "a autoridade tem o dever de reconhecer o ato ilícito", o que foi ignorada ao ser validado o lançamento sobre pseudo lucro real, ao mesmo tempo que não foram aceitas suas reivindicações quanto à depreciação e ao diferimento do lucro inflacionário, restando prejudicado em seus direitos de ser tributado segundo a lei, por não ter a Autoridade cumprido seu dever de ofício, não havendo que se falar em preclusão do direito de alterar o lançamento, independentemente da instância, se pelos motivos expostos o lançamento e a decisão não forem anulados em razão dos vícios que os tornam ilegítimos;

b. quanto à exclusão do regime de tributação simplificada, sobre o que existem decisões emanadas deste Colegiado, acerca da criação de várias empresas (transcreve ementa do Ac 103-07.260/86), que a ela não se aplica tal entendimento por não haver provas de evasão tributária, que não existiu, e que por se tratar de atividade de transporte jamais teria benefícios com a criação de outra empresa, seja uma ou outra, sendo as decisões deste Colegiado voltadas para atividades industriais e ou comerciais, onde é evidente o intuito de subfaturamento da empresa declarante pelo lu-



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão nº.: 107-1.180

cro real, mascarando seu resultado e direcionando os lucros para empresas com reduzidos faturamentos e que por isso declaram pelo lucro presumido, não sendo esta sua intenção e sobre o que não há provas;

c. não se referiu, em sua impugnação, à imprestabilidade da escrituração, havendo, entanto, formulado pedido de reconsideração dos valores tributados, posto que os mesmos não poderiam ser tratados como lucro real, os quais constavam de balanços elaborados por empresa tributada com base no lucro presumido, desobrigada, portanto, de apresentar contabilidade, segundo prevê a legislação pertinente (cita o art. 394 do RIR/80 e transcreve a questão nº. 438 do manual de perguntas e respostas IRPJ/89, segundo a qual o imposto de renda calculado sobre o lucro presumido deve prevalecer ainda que a empresa optante por esta forma de tributação apure em balanço levantado com base em escrituração regular, por ela mantida para outros fins, um lucro maior que o declarado); diz, ainda, que não solicitou retificação de declaração, pelos mesmos motivos acima;

d. quanto aos encargos de depreciação, a Autoridade fere a legislação, e para sustentar seu entendimento transcreve a questão nº. 442 do precitado manual, que orienta o procedimento de pessoa jurídica que se retira ou é excluída do regime de tributação simplificada, tenham ou não mantido escrituração contábil, segundo o qual se julga com direito à utilização de tais encargos;

e. não poderia ter optado na declaração de rendimentos para diferir o lucro inflacionário, por ter sido tributada com base no lucro presumido e não ter oportunidade de demonstrar seu lucro real;

3. relativamente ao que denominou "Dos Fatos e do Direito" a recorrente tece alegações acerca do lucro real, do saldo credor de caixa e da TRD, como adiante em resumo:

a. lucro real: torna a alegar acerca das finalidades de sua escrituração, a qual serviu de base para ser tributada pelo lucro real apurado pela fiscalização, ressaltando como falha grosseira o elevado valor do saldo credor de correção monetária do período-base de 1988 com a finalidade de reduzir o resultado negativo da empresa recorrente, além da não utilização dos encargos de depreciação em todos os anos fiscalizados, razão pela qual elaborou os demonstrativos anexados ao recurso, onde constam os valores referentes ao lucro real apurado segundo a fiscalização, bem como o lucro real por ela (recorrente) apurado, com os encargos de depreciação e



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão nº.: 107-1.180

o diferimento do lucro inflacionário, onde se verifica a existência de prejuízos fiscais nos anos de 1988 e 1989, apresentando resultado positivo, caso não seja anulado o procedimento fiscal, apenas em 1990, o que deveria ser observado pela fiscalização e pela autoridade julgadora, segundo entendimento legal e jurisprudencial que transcreve, ressaltando que, no caso em comento, haveria de ser aplicado o arbitramento, sendo este mais um motivo de nulidade do procedimento fiscal, em face do que dispõem os incisos I e II do Art. 399 do RIR/80;

b. saldo credor de caixa: limita-se a reportar-se às razões impugnativas, para afirmar que a tributação é inconsistente;

c. TRD: em suma, reedita as razões da impugnação.

Por derradeiro, roga pela nulidade do lançamento, inclusive dos decorrentes.

É o Relatório.



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

V O T O

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator.

Considerando que o recurso preenche as condições para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

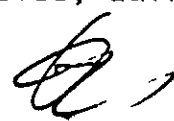
A recorrente, no afã de arguir a nulidade do feito, sedimentou em suas razões preliminares questões relativas à lavratura do Termo Complementar a Auto de Infração, à descaracterização do lucro presumido, porquanto foi tributada com base no lucro real, tendo os resultados das duas empresas unificados, e à desconsideração, por parte do Fisco, de valores passíveis de reduzir o montante tributável, tais sejam os que se referem à depreciação e ao diferimento do lucro inflacionário.

Quanto à questão primeira, entendo tratar-se realmente de preliminar, posto que de seu julgamento dependerá o julgamento das demais. Quanto a estas, as vejo como questões de mérito, a serem apreciadas em razão do que se decidir preliminarmente, e como tal serão, oportunamente e se for o caso, devidamente analisadas.

Há, no Processo Administrativo Fiscal, vícios que podem atingir o ato (auto de infração, decisão) em sua essência, de modo a invalidá-lo, tais como incompetência da autoridade e preterição do direito de defesa, a teor do disposto no artigo 59 do Dec. no. 70.235/72. Há, também, vícios que atingem o ato em outros aspectos, de menor relevância, tais sejam as irregularidades, incorreções ou omissões, de sorte que não comprometem a sua validade, a sua subsistência.

Estes últimos, se não houverem causado prejuízo ao sujeito passivo e desde que não importem em nulidade absoluta, podem ser sanados, segundo a prescrição do artigo 60 do precitado decreto.

No caso vertente, a fiscalização, ao complementar o auto de infração, cometeu uma incorreção, quando, ao invés de lançar a diferença do crédito tributário o fez de modo integral, ou seja, exigiu no Termo Complementar a soma do crédito inicialmente constituído com a diferença apurada a posteriori. Entretanto, ao ser julgada a lide, a Autoridade "a quo" sanou tal incorreção ao declarar que o auto de infração e respectivos demonstrativos, lavrados anteriormente, foram cancelados.



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

Sobreleva notar que após a lavratura do novo auto de infração, por assim dizer, à pessoa jurídica autuada foi devolvido prazo para manifestar-se, e o fez através de alentada e proficiente argumentação.

De fato a intitulação TERMO COMPLEMENTAR A AUTO DE INFRAÇÃO, considerando-se que do mesmo constou o total do crédito tributário, que como vimos foi sanado pela decisão singular, é imprópria para o fim proposto. Entretanto, há que se ter em conta, antes de se arguir sua nulidade, se o ato preenche os requisitos gerais e específicos, a par de ser praticado por autoridade competente, ter finalidade específica, obedecer à forma prescrita em lei, possuir uma causa, bem como, objeto lícito, a teor do disposto no art. 82 do CC, posto que trata-se de ato jurídico e, portanto, há também de observar tais requisitos. Especificamente como ato destinado a apurar infrações e exigir o crédito tributário delas decorrente, deve obedecer ao disposto no art. 10 do Dec. no. 70.235/72, que exige: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; e, a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de sua matrícula.

Examinando atentamente os autos, na parte em que a recorrente se insurge, às fls. 289 a 294, vejo que se encontram presentes todos esses requisitos, o que consagra sua validade e eficácia no plano formal

Resta considerar, além dos aspectos formais até aqui esposados, que o ato objurgado, ainda que seja considerado como de forma diversa da prevista em lei, pelo simples fato da titulação que recebeu, mas tenha alcançado a finalidade prevista pela forma legal, não ensejaria declarar sua nulidade em razão do vício de forma.

Nesse sentido, o artigo 244 do CPC dispôs a seguinte regra:

" Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará valido o ato, se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade".

Na espécie sub-judice não resta dúvida que o ato alcançou plenamente sua finalidade.



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão nº.: 107-1.180

Por tais considerações, rejeito a preliminar de nulidade.

A questão vinda a desate já foi objeto de diversos julgados proferidos por este Colegiado, como é o caso dos Ac. 105-3.253/89 e 105-4.217/90, cujos autos versam sobre a criação de duas empresas com o mesmo objetivo social e tributadas com base no lucro presumido, com destaque para a apropriação de despesas por apenas uma delas; o Ac. 103-07.260/86 versa sobre a criação de oito empresas de uma só vez, também tributadas sob o regime simplificado, sendo considerada a constituição das mesmas como um autêntico negócio simulado. Em ambos foi negado provimento ao recurso. Na mesma ordem de idéias foi prolatado o Ac. 105-4.361/90, que segundo dão conta os autos foi simulada a criação de determinada empresa, sendo, todavia, provido o recurso, sobre o qual manifestou-se a CSRF, no Ac.01-01.101/90, mantendo a decisão do aresto paradigma.

No caso dos autos se apresenta situação diversa das demais. Não consta que houve simulação. Ao contrário, a fiscalização constatou a existência de fato e de direito das duas empresas. Não consta que as despesas sejam comuns às duas. Ao contrário, cada uma mantinha escrituração comercial independente, com apuração de resultados autônomos, não obstante a opção pela tributação mitigada.

Entendeu a fiscalização que o fato de as empresas possuírem os mesmos sócios, com motoristas e veículos comuns, com preponderância de receitas de fretes oriundas de um mesmo cliente, situadas no mesmo endereço, tratava-se, na verdade, de uma só empresa e que o procedimento adotado deixou clara a intenção de evasão fiscal por parte do contribuinte.

Neste particular sobreleva notar que, examinando as folhas do livro Diário de ambas as empresas, é fácil constatar que possuíam veículos registrados em seu ativo imobilizado, receitas de fretes próprias e despesas com pessoal, dentre outras rubricas contábeis registradas em cada uma delas.

Não vejo, pois, na espécie sub examen, qualquer semelhança com aqueles casos em que restou configurada, com base em fatos trazidos pela fiscalização, a prática manifesta de artifício doloso tendente a escamoteação de tributos. Não há, nos presentes autos, nenhum fato que autorize afirmar-se, com segurança, que a recorrente tenha praticado qualquer ilicitude, a par de ter infringido a lei com a criação de outra empresa, também tributada a partir do



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

lucro presumido.

Não obstante a inexistência de fundamentos legais que autorizem o lançamento com base em intenção, a questão, em meu sentir, merece ser apreciada, e, para tanto, sob três enfoques, necessários ao seu definitivo deslinde:

1. o que se refere à temática da evasão fiscal;
2. quanto ao princípio da legalidade; e
3. sobre a desconsideração da existência de fato e de direito da Transportadora Zero Grau Ltda.

O primeiro enfoque se justifica por ter o Fisco considerado a intenção de evasão fiscal. O segundo, porque intimamente ligado àquele. A terceira abordagem é, na verdade, o corolário das duas anteriores.

Quanto à primeira, tem-se que, não consta dos autos a forma de evasão intencional (dolosa) ali referida, se lícita ou ilícita, em que pese a descaracterização da personalidade jurídica da Transportadora Zero Grau Ltda. deixar implícito tratar-se de evasão ilícita assim caracterizada sob fundamento puramente econômico.

Pelo que se extrai dos autos, houve certa confusão entre ato a ser considerado infração e ato cuja hipótese configure simplesmente economia de imposto, ou evasão lícita, ou ainda, elisão.

No caso de infração teríamos o que se denomina evasão ilícita, que acontece normalmente nas hipótese de fraude, simulação ou conluio, ações estas voltadas para o objetivo claro e escuso de alterar a realidade dos fatos com o escopo consequente de não pagar tributo, no todo ou em parte, ou retardar seu pagamento. Não existe nos autos nenhuma evidência clara de que a recorrente tenha cometido qualquer atitude do gênero ou que a ele possa se assemelhar, ressaltando-se que a multa de lançamento de ofício aplicada foi de 50 %, o que desqualifica a suposta infração. Ao contrário, não obstante os fatos apontados pela fiscalização, que não implicam em fraude, simulação ou conluio, as duas empresas possuíam vida própria, com receitas, custos, despesas, obrigações e patrimônio autônomos, conforme evidenciam as folhas do Diário apensadas aos autos.

Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

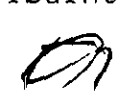
Não se trata, destarte, de abuso de direito quanto ao uso de formas jurídico-privadas anormais e inadequadas, com o intuito de enganar a lei, na estruturação das relações do contribuinte, a fim de fraudar ou impedir a tributação, mas sim, de estruturação mediante formas normais e legítimas, não defesas em lei, cujas faculdades, asseguradas pela ordem jurídica, permitem que a empresa se organize de modo a pagar menos imposto.

Neste caso, não cabe ao intérprete ou ao aplicador da lei tributária dar-lhe interpretação extensiva de modo a interferir além dos limites por ela traçados, impedindo, discricionariamente, dentre as várias opções oferecidas pela legislação fiscal ao contribuinte, a escolha da que lhe for menos onerosa. Assim procedendo, restaria, como de fato restou, inibida as oportunidades de elisão em matéria fiscal, o que afronta os princípios da segurança jurídica e da legalidade, como se verá.

A verdadeira elisão fiscal (evasão lícita, economia de impostos) consiste exatamente no que a recorrente praticou, ou seja, baseada na premissa de que o legislador, se não a desejou, se não a quis, pelo menos não a vedou expressamente. Nesse sentido, é de se observar que, desde que atento à lei, o contribuinte não está obrigado a adotar, insisto, a solução econômico-fiscal mais onerosa na busca de seus objetivos negociais, para satisfazer o interesse do Fisco, mas está, sim, eticamente liberado, para se organizar em torno do que lhe poderá ser menos oneroso, minimizando seus custos e maximizando seus resultados.

Ruy Barbosa Nogueira, em seu "Curso de Direito Tributário", 10a. ed. Saraiva, 1990, á pág. 206, lecionando acerca da questão, assim a conclui:

" O Professor e na época Ministro Presidente da Corte Federal de Justiça Fiscal (BFH), Hugo von Wal-lis, comentando essa disposição, ressalta que 'em princípio o Código Tributário permite ao contribuinte fazer uso na sua vida profissional das possibilidades de economizar impostos e de dirigir suas atividades conforme os preceitos tributários. Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos (...), pois a possibilidade de uma estruturação, que em face da legislação tributária seja mais favorável, corresponde ao interesse justo do contribuinte, reconhecido pela ordem jurídica...'. "



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão nº.: 107-1.180

Alberto Santos Pinheiro Xavier, ao proferir palestra sob o tema intitulado "Evasão e Elisão Fiscal e o Art. 51 do Pacote" (referindo-se à Lei nº. 7.450/85), publicada na RDT nº. 40, às pág. 190 a 197, assim se pronunciou:

" Esta distinção se baseia no momento da ocorrência do fato gerador. Diz-se que ocorre evasão fiscal se é praticado uma ação ou omissão tendente a evitar ou retardar o pagamento de uma prestação tributária já devida em decorrência da verificação do fato gerador; pelo contrário, existiria a elisão fiscal, se o contribuinte pratica atos ou omissões tendentes a evitar ou a retardar a própria constituição da obrigação tributária, isto é, impedir o surgimento do fato gerador, ou a modelar este fato gerador em termos que determinem uma prestação tributária inferior."

Este é o caso que se nos apresenta e, em meu sentir, não se pode falar em evasão ilícita por parte da recorrente, ou mesmo em ilegitimidade tributária.

Sob este enfoque considero, desde já, que o lançamento é de todo insubsistente, por total ausência de motivação. O fato jurídico-tributário o desautoriza.

Visto a questão sob o prisma do princípio da legalidade, que se coloca em razão da não proibição expressa de lei para a constituição de outra empresa pelos mesmos sócios, a ser tributada por qualquer modalidade que se escolha, inclusive na do lucro presumido, e da falta de subsunção dos fatos à norma que os embasou, o destino dos autos não será diferente do anterior.

No Estado de Direito, o Estado do império da lei, reluz o princípio impostergável da legalidade, ou seja, há de se estabelecer uma relação jurídica entre o Estado e o administrado, ao invés de uma relação de força ou de poder. Em nosso sistema constitucional vigente o princípio da legalidade, colocado de forma genérica, decorre do que veicula o artigo 5º. segundo o qual:

" Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

Segundo este princípio, aplicado no plano tributá-

Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão nº.: 107-1.180

rio, o Fisco só pode exigir tributos que estejam previstos em lei. Sendo certo os dizeres da norma emanada do artigo 5o. transcrito, é óbvio que o primeiro ente a obedecer tal prescrição é o Fisco, o qual não pode impor obrigações ao contribuinte se inexistente lei que as estabeleçam. É o que Geraldo Ataliba (in Hipótese de Incidência Tributária) denomina de subsunção.

Nesse sentido, o artigo 97 do CTN estabelece que somente a lei pode estabelecer:

1. a instituição de tributos ou a sua extinção;
2. a majoração de tributos ou sua redução;
3. a definição do fato gerador da obrigação tributária principal;
4. a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
5. a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela previstas;
6. as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades

No plano da administração pública o princípio da legalidade apresenta contornos peculiares, posto que a validade de seus atos decorre do concreto atendimento aos pressupostos legais por parte dos agentes do poder público, ressaltando-se que o exercício da atividade estatal impositiva não se conforma apenas com o princípio genérico da legalidade ao qual está jungida a atividade administrativa. Com efeito, em matéria tributária tal princípio é qualificado pelo que se denomina legalidade específica, ou estrita legalidade, ou, ainda, tipicidade cerrada, que consubstancia uma garantia constitucional ao sujeito passivo, seja pessoa física, seja pessoa jurídica. Neste sentido, o magistério de José Afonso da Silva, que assim preleciona:

" o fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não á simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica que, em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei. Esta legalidade específica constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar que veda á União, aos Estados, ao Distrito Federal



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I)". (Curso de Direito Constitucional Positivo, 6a. ed. págs. 368/369).

Por sua vez, Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 16a. ed., pág. 78), em lição lapidar, ensina que:

" Na administração pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular, significa 'pode fazer assim'; para o administrador público significa 'deve fazer assim'."

É exatamente por isso que o exercício da administração tributária está tolhido, em todos os seus movimentos, pela estrita obediência aos ditames da lei. O artigo 142 do CTN dispõe, com efeito, que o lançamento é ato administrativo vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade pessoal do agente. Na atividade administrativa de lançamento a autoridade fazendária deve aplicar a lei de forma objetiva, vale dizer, de maneira imparcial e isenta de qualquer subjetivismo.

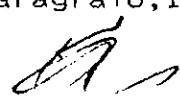
Aurélio Pitanga Seixas Filho, em sua obra " Dos Recursos Fiscais, à pág. 18, assevera:

" A Fazenda Pública arrecada tributos em obediência a um imperativo legal, não porque possua interesse subjetivo a defender."

O discurso até aqui posto tem por escopo deixar patente que a administração fazendária, por seus agentes, no exercício do lançamento, deve observar, sempre, a perfeita subsunção dos fatos aos dispositivos legais que se reputem infringidos.

No caso vertente não houve esta subordinação.

É que, no que pertine ao enquadramento legal que fulcrou o lançamento, inexiste, na legislação de regência do lucro presumido (Lei no. 6.468/77 e D.L. no. 1.706/79), qualquer vedação quanto ao proceder da recorrente. Não há um só artigo, parágrafo, in-



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

ciso ou alínea que expressamente vede a tributação com base no lucro presumido em caso de criação de mais de uma empresa, nas condições que tais, pelos mesmos sócios. Como inexistente também qualquer determinação legal, na legislação tributária, no sentido de que nestas condições as empresas devem ser tributadas com base no lucro real.

Assim sendo o lançamento fere frontalmente o princípio da legalidade.

E como não bastasse, nenhum artigo citado nos autos, como fundamento legal para a exigência decorrente da descaracterização das empresas e da forma de tributação por elas eleita é aplicável à espécie.

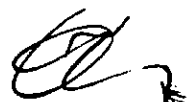
Com efeito, os artigos 157, 167 e 179 do RIR/80 se referem ao lucro real: escrituração das operações; princípios, métodos e critérios de escrituração; e reconhecimento da receita bruta de vendas e serviços. Tais artigos, juntamente com o 389 (de que falaremos adiante), foram dados por infringidos por ter a recorrente optado pela tributação com base no lucro presumido, tanto quanto a outra empresa constituída, as quais tiveram seus resultados condensados e tributados com base no lucro real determinado pela própria fiscalização.

Entendo que os artigos 157, 167 e 179 somente poderiam enquadrar fatos relacionados com infrações cometidas por contribuinte declarante no formulário I (lucro real). Nunca em relação ao lucro presumido. Para este há legislação própria.

Especificamente quanto ao artigo 389, trata-se também de disposição totalmente inadequada à espécie, posto que, vimos alhures, não há qualquer vedação legal quanto à autorização para se optar pelo lucro presumido, de que trata, no caso de criação de mais de uma empresa pelos mesmos sócios, como na presente questão.

Sendo assim, mais uma vez resta configurada a violação ao princípio da estrita legalidade tributária, porquanto o lançamento não tem respaldo na lei em que se fundou. Inexiste, por assim dizer, a infração apontada nos autos, por absoluta falta de previsão legal.

Por derradeiro, a respaldar as abordagens até aqui esposadas, transcrevo, a seguir, lição de Alberto Pinheiro Xavier, que, com apoio em Sainz de Bujanda e Nissen, assevera:



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

" a livre iniciativa exerce-se através de planos econômicos elaborados pelos empresários para um dado período e nos quais se realiza uma previsão mais ou menos empírica, dos custos da produção, do volume dos investimentos adequado à obtenção de dado produto e da capacidade de absorção do mercado. Tal previsão não pode deixar de assentar na presunção de um mínimo de condições de estabilidade, dentro do que a normal margem de riscos e incertezas razoavelmente comporta para o horizonte de planejamento a que respeita. O planejamento empresarial, por que a iniciativa privada se concretiza, supõe assim uma possibilidade de previsão objetiva e esta exige, por seu turno, uma segurança quanto aos elementos que a afetam. É sabido que o volume dos tributos - dado o papel que assumem na economia global - representa para a empresa não só elevada percentagem dos seus custos de produção, como determina as disponibilidades que, no mercado representam procura para os seus produtos. Um sistema que autorize a Administração a criar tributos ou a alterar os elementos essenciais de tributos já existentes, viria do mesmo passo a criar condições adicionais de insegurança jurídica e econômica, obrigando a uma constante revisão dos planos individuais, à qual a livre iniciativa não poderia resistir. Pelo contrário, um sistema alicerçado numa reserva absoluta de lei em matéria de impostos confere aos sujeitos econômicos a capacidade de prever objetivamente os seus encargos tributários, dando assim as indispensáveis garantias requeridas por uma iniciativa econômica livre e responsável." (Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação - Ed. Revista dos Tribunais, 1978, págs. 53/54).

Por mais estas considerações, e sobre o que não cabe mais alongar, não há como subsistir o lançamento.

Resta, por última das abordagens, comentarmos a respeito da desconsideração da existência jurídica e de fato da empresa Transportadora Zero Grau Ltda.



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

Ao unificar os resultados das duas empresas (recorrente e Transportadora Zero Grau Ltda.), tributando-as com base em um único lucro real, a fiscalização desconsiderou a existência da segunda. Entretanto, não obstante alguns precedentes, sobre os quais não houve manifestação da ordem que aqui se põe, discordo com o procedimento.

Na verdade, o Fisco extinguiu a segunda empresa. Deu término à sua existência, entretanto sem estar legalmente autorizando.

A Lei Civil Brasileira elenca as hipóteses possíveis, segundo a qual :

" Termina a existência da pessoa jurídica:

I. Pela sua dissolução, deliberada entre os seus membros, salvo o direito da minoria e de terceiros;

II. Pela sua dissolução, quando a lei determinar;

III. Pela sua dissolução em virtude de ato do Governo, que lhe casse a autorização para funcionar, quando a pessoa jurídica incorra em atos opostos aos seus fins ou nocivos ao bem público."

Não se pode, pois, ao alvedrio próprio, ainda que apenas para determinados fins, praticar atos que impliquem em terminar a existência da pessoa jurídica. As possibilidades são apenas as ditadas pela própria lei, e nos autos nada indica a existência de alguma hipótese contemplada por ela.

Analisando o procedimento fiscal à luz da Lei do Anonimato, que contém formas específicas de extinção de empresas, pode-se concluir facilmente que a unificação dos resultados conforme procedido pela fiscalização implica na forma de dissolução denominada pelo legislador de incorporação, segundo o disposto no artigo 227. As empresas ocupavam posições desiguais; a recorrente, porque foi considerada como o único sujeito passivo da relação jurídica, continuou existindo, enquanto a Transportadora Zero Grau Ltda., ao ter seus resultados agregados aos da "incorporadora", por assim dizer, desapareceu do mundo jurídico. Deu-se, como tal, a terminação da pessoa jurídica da segunda empresa, porém, sem as formalidades exigidas pelas leis comerciais e fiscais, de maneira autoritária e singela, em contraposição aos princípios da liberdade, da igualdade e da legalidade insculpidos em nossa Carta Política vigente.



Serviço Público Federal - Processo nº. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

Os fatos apontados pela autoridade autuante são impertinentes à capitulação legal que os fulcrou, que, portanto, não se subsumem àquelas normas, a par de incidirem e autorizarem a tributação em conjunto das operações da recorrente com a Transportadora Zero Grau Ltda.. Em verdade, sequer existe, no direito positivo pátrio, qualquer previsão legal que ampare os procedimentos fiscais presentes nos autos.

Resta, ainda, analisar o lançamento referente à imputação de omissão de receita, evidenciada por saldo credor de caixa, no período-base de 1988.

Entendeu a fiscalização que deveriam ser excluídos do saldo da conta caixa da recorrente os valores de CZ\$ 10.000.000,00 e CZ\$ 24.100.000,00, correspondentes, respectivamente, à integralização de capital, pelos sócios da mesma, na empresa Transportadora Zero Grau Ltda., e a empréstimos concedidos por terceiros.

No primeiro caso a fiscalização argumenta que " O valor de Cz\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzados) foi excluído da recomposição do saldo de caixa, em face da tributação como de uma só pessoa jurídica o resultado das duas empresas."

Ora, como aquele procedimento, vimos de ver, tornou-se insubsistente, porquanto sem fundamentos de fato ou de direito que o autorizasse, a importância assim considerada há de permanecer no caixa da Transportadora Zero Grau Ltda., deixando, assim, de produzir o efeito negativo correspondente na conta caixa da recorrente.

Quanto aos empréstimos efetuados por terceiros, estranhos à recorrente e a seu favor, em que a mesma colaciona à sua impugnação as notas promissórias e declarações de dívidas correspondentes, manifestaram-se, autoridade fiscal e autoridade julgadora, no sentido que tais documentos fazem prova da realização dos empréstimos, ressaltando, todavia, que não provam a efetividade da entrega dos recursos. Sustenta, ainda, a Autoridade "a quo" que o fato de constar do balanço da recorrente idêntico valor, como Títulos a Pagar, contraria a afirmação de que referidos empréstimos foram quitados durante o período-base. Quanto à legalidade dos documentos nada foi comentado.

Serviço Público Federal - Processo nº 13925.000213/91-62.
Acórdão nº.: 107-1.180

É certo que os suprimentos são inválidos quando não comprovados com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, notadamente se a fiscalização, ao excluir tais valores, na recomposição do saldo da conta caixa, apura saldo credor. Entretanto, além da falta de comprovação como referido, para que se evidencie a irregularidade faz-se mister a existência de indícios veementemente de omissão de receita, o que implica em que a fiscalização deve proceder a devida investigação para assegurar tamanha acusação.

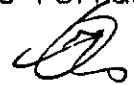
No caso vertente, a pessoa jurídica produziu a prova documental, sem que fosse suscitada qualquer dúvida quanto à sua legitimidade, e a fiscalização não empreendeu esforços no sentido de dar maior segurança ao feito.

Deveria ter estendido as verificações aos mutuantes, não obstante a ação fiscal não estar sendo exercida sobre os mesmos e, tampouco, por tratar-se de pessoas desobrigadas de apresentação da declaração de rendimentos à Receita Federal, quando então seriam intimadas a esclarecer sobre a capacidade financeira de cada uma delas, sobre a circulação e a origem dos numerários emprestados e de que forma foram repassados para a tomadora, se em espécie ou em cheques, seguindo-se as verificações para confirmação das respostas obtidas em tais indagações. Mas não o fez. Preferiu-se acusar sem nenhum elemento de certeza e segurança, ao menos.

O fato de constar do passivo da recorrente importância idêntica à emprestada, sem identificação do credor ou credores, e sem que fossem tomadas as providências mencionadas alhures, pode, ao muito, se prestar ao exame da possibilidade de tratar-se de passivo fictício, mas nunca para tirar a ilação de que os numerários não transitaram pelo caixa da recorrente.

De sorte que, em que pese o esforço empreendido pela fiscalização, não há prova convincente de que a recorrente omitiu receitas, a par de não ter recebido em seu caixa as importâncias tomadas por empréstimos. Mesmo porque não se subsume à omissão de receita o fato isolado consistente na falta de comprovação do efetivo ingresso de recursos entregues à pessoa jurídica por pessoa diversa das mencionadas no artigo 181 do RIR/80, ainda que a suposta irregularidade seja identificada por linhas travessas, como é o caso dos autos.

Por último e por pertinente, atente-se para a dicção proferida pelo eminente Conselheiro Dr. Amador Outereiro Fernandez, em



Serviço Público Federal - Processo no. 13925.000213/91-62.
Acórdão no.: 107-1.180

brilhante voto proferido no R.P/103-0.029, condutor do Ac. CSRF/01-0.220, segundo o excerto aqui transcrito:

" Quando o suprimento se dá através de empréstimos obtidos junto a pessoas não integrantes da empresa, não há porque inquirir de suspeição tal operação, pois é regra de bom senso entender que a empresa não registraria direitos de terceiros contra ela se tais direitos, de fato, não existissem."

Ora, ao excluir os empréstimos da conta caixa, a fiscalização levantou a mencionada suspeita, que, como se vê da lição transcrita, não se justifica.

Por todo o exposto, não tem como prosperar tal exigência.

Face a todas as considerações antecedentes, conheço do recurso, por tempestivo, rejeito a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, voto no sentido de dar-lhe provimento, para declarar insubsistente o auto de infração de fls. 294, razão pela qual fica prejudicada, por desnecessária, a apreciação das demais razões expostas pela recorrente.

Brasília, DF, 17 de maio de 1994.

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR.

