

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13961.000122/91-72  
Recurso nº. : 105.203  
Matéria: : IRPJ - EXERCÍCIO DE 1.987  
Recorrente : MANOEL JOÃO TEIXEIRA & CIA LTDA  
Recorrida : DRF EM FLORIANÓPOLIS (SC)  
Sessão de : 07 DE NOVEMBRO DE 1995  
Acórdão nº. : 108-02.492

**IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - DESEMBOLSOS SUPERIORES À RECEITA BRUTA - OMISSÃO DE RECEITAS:** A comprovação de que as aplicações de recursos superam as disponibilidades registradas para o período, evidencia prática de omissão de receitas, ressalvado ao sujeito passivo a prova da origem dos recursos efetivamente utilizados.

**LUCRO PRESUMIDAMENTE DISTRIBUÍDO - FLUXO DE RECURSOS :** A parcela de lucros fictamente distribuída não deve ser considerada como dispêndio na quantificação do fluxo de recursos, salvo se comprovada a efetiva distribuição.

**LUCRO PRESUMIDO - ALÍQUOTA DO IRPJ :** Considera-se lucro presumido, e base de cálculo do IRPJ, o valor correspondente a 50% da receita omitida, que será tributado pela alíquota de 25%, vigente a partir do Decreto-lei 1.967/82.

**TRD - INCIDÊNCIA COMO JUROS DE MORA:**

Face ao princípio da irretroatividade das normas, admitida a aplicação da TRD como juros de mora, somente a partir do mês de agosto/91, quando da vigência da lei 8.218/91.

**RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MANOEL JOÃO TEIXEIRA & CIA LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir da receita considerada omitida a parcela de Cz\$ 47.398,00, no exercício de 1.987, ano de 1.986, reduzir a alíquota aplicável sobre o lucro presumido para 25%, bem como, do crédito tributário remanescente, afastar a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1.991, no que exceder a 1% (um por cento) ao mês, nos termos do relatório e voto que


*Paulo*

*Ed*

passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES que votou pela não redução da alíquota no exercício de 1.987.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



RENATA GONÇALVES PANTOJA  
RELATORA

FORMALIZADO EM: **22 AGO 1997**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, RICARDO JANCOSKI, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA e JOSÉ ANTONIO MINATEL (Portaria nº 1.617/95).

PROCESSO Nº. : 13961-000.122/91-72  
ACÓRDÃO Nº. : 108-02.492  
RECURSO Nº. : 105.203  
RECORRENTE : MANOEL JOÃO TEIXEIRA & CIA. LTDA.

3

## RELATÓRIO

**MANOEL JOÃO TEIXEIRA & CIA. LTDA.** teve contra si lavrado Auto de Infração (fls. 26/28) para exigir o crédito tributário no valor total de Cr\$ 4.477.929,11, sendo Cr\$ 1.552.813,50 de Imposto de Renda, Cr\$ 1.438.681,65 de encargos da TRD, Cr\$ 710.027,23 de juros de mora e Cr\$ 776.406,75 de multa de ofício, por fiscalização realizada nos anos-base de 1986 (janeiro a dezembro) e de 01.01.1987 a 31.03.1987, tendo sido detectadas as seguintes ocorrências:

1. Exercício de 1987 (período-base de 01.01.86 a 31.12.86):

Omissão de Receita-caracterizada pela insuficiência de recursos em relação às aplicações, conforme demonstra no Quadro Demonstrativo de Origem e Aplicação de Recursos (fls. 08) com infração à regra contida nos artigos 153 e 391 do RIR/80;

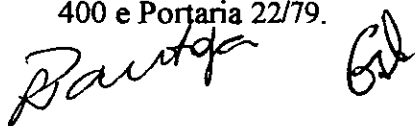
2. Exercício de 1987 (Período-base de 01.01.87 a 31.03.87):

2.1. Omissão de Receita-caracterizada pela discrepância entre o volume de mercadorias estocadas no início do período-base mais as aquisições do referido período em relação às vendas declaradas, como demonstra às fls. 27;

2.2. Microempresa-Descaracterização - o contribuinte não poderia ter pleiteado sua inscrição como microempresa, já que, no ano imediatamente anterior, sua receita bruta ultrapassou o limite de 10.000 OTN, sujeitando-se ao pagamento do imposto de renda com base no lucro arbitrado.

Capitulação Legal: Lei 7.256/84, arts. 2, 3 e 25 do RIR/80, art. 399, inciso I,

400 e Portaria 22/79.



3. Responsabilidade Tributária - Sucessão. As infrações descritas dizem respeito à firma individual de Manoel João Teixeira que teve suas atividades encerradas em 31.03.87 (conforme documentos de fls. 13). A partir de janeiro de 1987 o Sr. Manoel João Teixeira constituiu uma nova empresa denominada Manoel João Teixeira & Cia. Ltda., que deu seqüência à exploração das atividades antes desenvolvidas em nome individual, logo, impõe-se a formalização da exigência fiscal em nome de Manoel João Teixeira & Cia. Ltda.

Após recebimento de AR em 19.09.91 anexou a impugnação em 21.10.91 onde, às fls. 31 a 37 aduz, em síntese:

Quanto ao exercício de 1987 (período-base de 01.01.86 a 31.12.86): não concordar com a demonstração das origens e aplicações de recursos apurada pelo autuante, vez que difere das informações prestadas, além do que, a fiscalização considerou valores que, efetivamente, não se constituíram em saída de caixa, tais como a remuneração "pro labore" e os lucros atribuídos por presunção, que, no caso, não poderiam ser considerados.

Entende ser a diferença de Cz\$ 453.053,21, a qual demonstra.

Discorda da alíquota aplicada por entender ser de 25% e não de 30% como constante da autuação. Cita os Acórdãos n.ºs. 101-77.054/87 do 1.º. CC e 101-75.816/85 como base para sua conclusão.

Do exercício financeiro de 1987, período de 01.01.87 a 31.03.87: concorda, em princípio, com o arbitramento da receita declarada, mas jamais com a arbitragem da suposta omissão de Cr\$ 1.172.709,70, pois que esta, simplesmente, inexistiu. No caso, tratou-se de sucessão empresarial, onde todo o acervo da sucedida foi absorvido pela sucessora, inclusive o saldo de estoque remanescente.

Utiliza-se do PNCST 20/82 para admitir, como única falha, mesmo assim, de caráter formal, a entrega da declaração de rendimentos (Formulário III), que poderia ter sido suprida com a simples solicitação de baixa.



A permanecer a autuação, com base no suposto lucro arbitrado, ocorreria “bis in idem”, uma vez na sucedida e outra na sucessora, e o próprio autuante reconhece a sucessão empresarial (fls. 28).

Ressalta dever o autuante pautar-se pelo disposto no artigo 391-I do RIR/80, vez que não se trata de omissão de receita, mas de declaração inexata, não cabendo a aplicação do artigo 396 do RIR/80 combinado com os itens 15 e 16 do PNCST 19/87. Por decorrência, o mesmo tratamento deveria ser aplicado à pessoa física.

Para corroborar com tudo o que alega, menciona os Acórdãos 102-19.725/83, 101-78.331/89, 101-77.565/88, 104-3.332/82, 101-76.361/86 e 103-8.820/88, todos do 1º. Conselho de Contribuintes.

Refaz os cálculos para demonstrar o que considera devido, tanto pela pessoa jurídica, quanto pela pessoa física.

No tocante aos processos reflexos solicita ratificação dos valores.

Inaplicabilidade da Taxa Referencial Diária - TRD, com base no artigo 5º. inciso XXXVI e 150 inciso III, letra “a” da CF; alega ser inconstitucional a cobrança dos encargos da TRD, no período compreendido entre 01/02 e 30/07/91, data em que passou a vigorar o artigo 3º. da MP 288/91.

Na Informação Fiscal de fls. 103 a 109, o autuante discorda do alegado. Afirma que o método utilizado para levantamento das informações é de larga aplicação no âmbito das ciências contábeis (fls. 15/18) vindo a ser, inclusive, adotado pela legislação comercial brasileira (Lei 6404 art. 188).

Não houve contestação da metodologia de apuração da receita omitida, apenas questionamento de alguns valores considerados no demonstrativo de fls. 08.

*Randona*

*GA*

No entender da empresa, as aplicações dos recursos ficariam resumidas às compras no valor de CZ\$ 3.651.675,00 e despesas operacionais no valor de Cz\$ 108.175,20 (fls. 02); todavia, omite dispêndios indispensáveis ao funcionamento de uma empresa comercial como, por exemplo, os valores pagos a título de INPS, FGTS, energia elétrica, água, despesas com tributos federais, estaduais e municipais, etc.

Em virtude dessas omissões, as despesas consideradas no “Quadro Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos” foram obtidas da Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIEF de fls. 15, com a retificação de “pro labore” de Cz\$ 38.592,00 para Cz\$ 96.987,00 (item 14/01 da Declaração de Rendimentos de fls. 06-v) e a inclusão de despesas com tributos federais de Cz\$ 27.028,52 (fls. 07).

No cômputo da insuficiência de recursos foi ainda considerado o valor de Cz\$ 47.398 relativo ao lucro distribuído que, constituindo elemento para justificar acréscimo patrimonial na pessoa física, deve, evidentemente, ser considerado como aplicação de recursos na pessoa jurídica, sobretudo quando se detecta a falta de registro e comprovação de integralização de capital em moeda corrente (ver contrato social de fls. 40/41) - comprovação esta referente aos pedidos formulados em diligência fiscal documentada a fls. 39, 98 e 99.

O fato jurídico da suposta transferência do acervo patrimonial líquido, inclusive o estoque de produtos de revenda (grifado), da Firma Individual para a Empresa Manoel João Teixeira & Cia. Ltda., não poderia prescindir - em virtude do que determina a Legislação Comercial e Fiscal - de, no mínimo, dois registros fundamentais: (1) no instrumento contratual constitutivo da sociedade (código comercial, art. 302) e (2) em seu Primeiro Livro de Registro de Entradas (RICMS/SC).

O instrumento constitutivo da sociedade juntado por cópia a fls. 40/41 dos autos informa que:



a) a sociedade que constituída em 11.11.86;



b) suas atividades iniciar-se-iam a partir de 01.12.86, enquanto o encerramento das atividades da impugnante ocorreu somente em 31.03.87 (fls. 13), evidenciando coexistência das empresas;

c) o capital social seria de Cz\$ 300.00,00, com uma integralização inicial em moeda corrente no valor de Cz\$ 50.000,00 e o restante em 12 meses subsequentes.

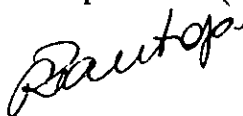
No Livro de Registro de Entradas, cujas primeiras folhas foram juntadas por cópia a fls. 42/44, também não há qualquer anotação da indigitada transferência de estoques. Daí a dificuldade de a impugnante fazer qualquer comprovação de seu alegado.

Não é possível encontrar, nos autos do presente processo administrativo, quaisquer vestígios de amparo às alegações da empresa, no sentido de que, - em havendo sobrado algum estoque no encerramento de suas atividades - este tivesse sido transferido à Manoel João Teixeira & Cia. Ltda. Há isto sim, provas negativas da existência destes estoques a fls. 21, 100 e 102.

A DRF em Florianópolis observa, ainda que o “estoque” a que se refere a empresa é tão irreal que, em nenhum momento de seu discurso, ousou sinalizar qualquer abordagem relativamente a seus aspectos qualitativos ou quantitativos, elementos esses essenciais na composição da matéria tributável em questão.

Ressalva não questionar a TRD, aplicando-a por imposição legal. Finaliza pela manutenção integral do lançamento relativo a Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, e pela manutenção integral dos lançamentos decorrentes relativos a: Contribuição para o Finsocial, contribuição para o PIS/PASEP; PIS/DEDUÇÃO, e Imposto de Renda - Pessoa Física.

A decisão da autoridade singular (fls. 112 a 118) relata as peças componentes do processo fundamentando o decisório, em que:



A Lei n.º 6468/77 estabelece no artigo 1.º que as empresas de reduzida receita bruta poderão optar pelo pagamento do Imposto de Renda com base no lucro presumido, quando enquadradas nas condições ali estabelecidas.

O DL 1647/78 introduziu alterações nos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 7.º, 8.º, e 10 da Lei acima mencionada, elevando a alíquota constante do artigo 2.º, para 30%. O DL 1706/79 manteve a mesma alíquota; no mesmo sentido o fez o 1895/81. Já o artigo 24 do DL 1967/87 reduz a alíquota de 30 para 20% (transcreve).

Todavia, releva que a legislação posterior à Lei 6.468/77 não modifica o artigo 6.º da mesma que trata da forma de apuração do imposto nos casos de omissão de receitas (transcreve).

Conclui no sentido de que a redução da alíquota prevista no inciso II do DL 1967/82 aplica-se somente à declaração anual da pessoa jurídica, pois os artigos alterados 2.º e 7.º da Lei 6468/77, não dizem coisa diversa.

Mantém a alíquota de 30% de acordo com o Auto de Infração de fls. 26/28.

Do desenquadramento como microempresa, a própria interessada concorda desde que se utilizasse o valor declarado (fls. 12) como base tributável. E o inciso III do artigo 6.º da Lei 7.256/84 impede que empresa já constituída opte pelo regime especial das microempresas, se a receita bruta do ano anterior ultrapassar o limite fixado no artigo 2.º (transcreve).

No que se refere aos rendimentos distribuídos 3,5% da receita bruta a título de remuneração “pro labore” tributado na cédula “C” e 50% do lucro apurado, tributado na cédula “F” da declaração de rendimentos da pessoa física, fundamenta-se na Lei n.º 6.468/77, art. 8.º, DL 1647/78 art. 1.º, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 1895/81, artigo 1.º III e art. 2.º

*Dautaja*

*Est*

Embora a contribuinte alegue que tais valores não saíram do Caixa, é de se estranhar que o titular da firma individual passe um período anual sem fazer qualquer retirada.

Os valores de Cz\$ 96.987,00 e Cz\$ 47.398,00 constam da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 06-v) e mais, constituem elemento para justificar acréscimo patrimonial na pessoa física. Evidentemente, devem compor a aplicação de recursos na pessoa jurídica, sobretudo quando se detecta a falta de registro e comprovação de integralização de capital em moeda corrente (Contrato Social fls. 40/41 e pedidos em diligência fls. 39, 98 e 99). Desta forma, decide pela manutenção destes valores no cômputo da insuficiência de recursos apurada.

Quanto à sucessão empresarial, ratifica as razões da informação fiscal de fls. 107/108, mantendo a autuação neste tópico.

Do encargo da TRD no período entre 01.02.91 a 31.07.91 manifesta-se incompetente para tratar da matéria.

Por fim, declara devido o Imposto de Renda equivalente a Cr\$ 1.552.813,50, com multa de 50% e demais acréscimos legais.

A fls. 121/130 foi interposto, tempestivamente, recurso a este Conselho de Contribuintes, onde a recorrente repete as argumentações trazidas na fase impugnatória, repetindo não ter ocorrido ilícito fiscal, mas, tão-somente falha de caráter formal. Solicita reforma da decisão recorrida e conseqüente arquivamento do processo.

*R. Antoja*

É o relatório.

*Gal*

## VOTO

Conselheira RENATA GONÇALVES PANTOJA - RELATORA

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A matéria de mérito já é por demais conhecida neste Tribunal Administrativo, que tem pautado as suas decisões no sentido de que a existência de desembolsos pela pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, em valores superiores às disponibilidades apuradas no mesmo período, evidencia a prática de omissão de receitas, ressalvada ao sujeito passivo a prova da origem dos recursos utilizados. Citem-se, a título de exemplo, os Acórdãos 101-81.646/91, 101-78.333/89 e 105-03.748/89.

A Recorrente não contesta essa evidência, centrando sua contrariedade no *quantum* apurado, entendendo que não seria possível considerar no fluxo de desembolsos valores que não constituíram saída de caixa, tais como o valor das retiradas "pro labore" e os lucros atribuídos por presunção.

No tocante às retiradas "pro-labore", é de ser registrado que a Recorrente não demonstrou que o valor efetivamente desembolsado pela pessoa jurídica, no período-base de 1.986, é inferior ao valor mínimo consignado no fluxo de recursos, pelo que é de ser rejeitada a sua pretensão.

Já, quanto ao valor dos lucros atribuídos por mera presunção, assiste razão à Recorrente, uma vez que, por se traduzirem em valores fictos, não devem ser considerados como aplicações de recursos, por consequência, não devem afetar o fluxo financeiro de disponibilidades. Nessa linha de entendimento pode ser citado o Acórdão nº

*RPantoja*

*Ed*

101-81.646/91, o que autoriza seja excluída da base tributável, no ano de 1.986, a parcela de Cz\$ 47.398,00.

A outra objeção da Recorrente é matéria de direito, pretendendo que seja aplicada a alíquota de 25% para as receitas omitidas, e não 30% como consta do lançamento. Mencionou em abono de sua pretensão os Acórdãos 101-77.054/87 e 101-75.816/85, ambos da Primeira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Parece razoável o pleito da Recorrente, uma vez que a alíquota de 30%, prevista no art. 396 do RIR/80, que dá sustento à autuação, havia sido fixada pela Lei 6.468/77 que, no entanto, foi alterada pelo art. 24 do Decreto-lei 1.967/82, que reduziu a alíquota aplicável na sistemática de tributação do lucro presumido para 25%. O fato de o Decreto-lei 1.967/82 não fazer referência ao art. 6º da Lei 6.468/77 que tratava de omissão de receitas parece irrelevante, uma vez que a alíquota do tributo não pode ser graduada em função da conduta do sujeito passivo, já que, a teor do art. 3º do Código Tributário Nacional tributo não pode ser utilizado para sancionar ato ilícito. Assim, é de ser reduzida a alíquota constante do auto de infração para 25%.

No tocante à matéria tributada no período-base que vai de 01.01. a 31.03.87, não há reparo a fazer no trabalho fiscal, uma vez que a Recorrente não logrou provar suas alegações.

Resta o exame do questionamento acerca da TRD, cuja controvérsia já está pacificada neste colegiado, posto que já foi objeto de exame pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais que, no julgamento do Recurso RD/ nº 101- 0.981, em sessão de 17 de outubro de 1994, por unanimidade de votos, selou administrativamente a controvérsia relativa à questionada aplicação da TRD, pelo Acórdão nº CSFR/01-1.773, assim ementado:

*Pantofa*

*"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo*

*62*

*101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido."*

Assim, do remanescente da exigência tributária, deverá ser afastada a incidência da TRD relativa ao período de fevereiro a julho de 1.991, no que exceder ao percentual dos juros legais de 1% (um por cento) ao mês.

Em conclusão, por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para:

- a) EXCLUIR da receita considerada omitida no período-base de 1.986, exercício de 1.987, a parcela de Cz\$ 47.398,00;
- b) REDUZIR a alíquota aplicável na sistemática do lucro presumido para 25%; e
- b) EXCLUIR crédito tributário remanescente a incidência da TRD excedente de 1% (um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1.991.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 1995

*Renata G. Pantoja*  
RENATA GONÇALVES PANTOJA - RELATORA