



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10140.000489/96-11
Recurso nº : 116.111
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1992 E 1993
Recorrente : MÁQUINAS E MÓVEIS TEC MAC LTDA.
Recorrida : DRJ EM CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 11 DE NOVEMBRO DE 1998
Acórdão nº : 103-19.748
RP/103-0.230

IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA - Não logrando o sujeito passivo afastar as provas da existência de saldo credor de CAIXA, configurada restou a hipótese de omissão de receita, prevista no artigo 180 do RIR/80.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES - São dedutíveis na apuração de lucro real, inclusive em relação ao ano-calendário de 1992 a 1994, tendem em vista a inaplicabilidade do art. 7º da Lei nº 8.541/92, por contrariar o art. 43 do CTN.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - Mantidas as exigências relativas a omissão de receita, igual sorte colhe os lançamentos decorrentes, uma vez inexistir fatos ou argumentos a ensejar outra conclusão.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÁQUINAS E MÓVEIS TEC MAC LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer a dedutibilidade dos tributos pelo regime de competência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Edson Vianna de Brito (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

Recurso Nº. : 116.111

Recorrente : MÁQUINAS E MÓVEIS TEC MAC LTDA.

RELATÓRIO

MÁQUINAS E MÓVEIS TEC MAC LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS (fs. 401/407), que manteve o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fs. 01/71.

2. A exigência fiscal está descrita às fs. 3/5 (termo DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL), nos seguintes termos:

* 1. OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa. Tal saldo credor foi constatado através da observação da antecipação da compensação do cheque número 556160, conta número 2.484-8, agência número 0048-5, do Banco do Brasil S.A, de titularidade do contribuinte, no valor de Cr\$ 48.800.000,00 (...), compensado, segundo o extrato bancário, no dia 27.10.92. Tal cheque foi escriturado a débito da conta Caixa (...) e a crédito da conta Banco do Brasil S/A (...) no dia 06.10.92. Tal antecipação indevida evitou que a conta Caixa apresentasse explicitamente um saldo credor no Livro Razão. Com a contabilização correta da compensação do cheque em 27.10.92, observa-se o saldo credor da conta Caixa em vários dias, sendo que o saldo máximo acontece no dia 23.10.92. Nesta data o saldo do caixa apresentado no Livro Razão é de Cr\$ 3.250.765,14 (...) devedor. Com a contabilização do cheque na data correta este saldo é de Cr\$ 48.800.000,00 —Cr\$ 3.250.765,14, o que equivale a Cr\$ 45.549.234,86 (...) credor, que é o valor lançado nesta infração como omissão de receita.

(...)

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa. Tal saldo credor foi constatado através da observação da postergação do depósito dos seguintes cheques na conta número 03858-82, agência número 1105, do Banco Bamerindus S.A., de titularidade do contribuinte, conforme relação(...)

Tais cheques foram depositados, segundo o extrato bancário, no dia 19.04.93. Tais depósitos foram escriturados a débito da conta Banco



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

Bamerindus S.A – (...) e a crédito da conta Caixa (...), no valor total de Cr\$ 361.375.816,00 (...), no dia 29.04.93. Tal postergação indevida evitou que a

conta Caixa apresentasse explicitamente um saldo credor no Livro Razão. Com a contabilização correta dos depósitos em 19.04.93, observa-se o saldo credor da conta Caixa em vários dias, sendo que o saldo máximo acontece no dia 21.04.93. Nesta data o saldo do caixa apresentado no Livro Razão é de Cr\$ 91.177.670,64 (...) devedor. Com a contabilização dos depósitos na data correta este saldo é de Cr\$ 361.375.816,00 – Cr\$ 91.177.670,64, o que equivale a Cr\$ 270.198.145,36 (...) credor, que é o valor lançado nesta infração como omissão de receita.

(...)

2 – AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO – ADIÇÕES – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

O contribuinte não adicionou ao lucro líquido de cada mês os valores referentes as provisões constituídas para o ICMS, COFINS, PIS, INSS, que são dedutíveis somente quando pagas. Além disso, os recolhimentos referentes ao ICMS, COFINS e PIS são inferiores as provisões constituídas. Conforme está demonstrado nos demonstrativos de números 1 a 6, o valor que lançamos a título de falta de adição é o valor total das adições, referentes as provisões constituídas, reduzido do valor total das exclusões, referentes aos recolhimentos efetuados em cada mês.”

3. Além da exigência relativa ao imposto de renda da pessoa jurídica, foram lavrados Autos de Infração referentes ao imposto de renda retido na fonte – art. 35 da Lei nº 7.713/88 (Ano: 1992) e art. 44 da Lei nº 8.541/93 (Ano: 1993) (fls. 22/29), à contribuição social sobre o lucro (fls. 30/35), à contribuição ao Programa de Integração Social-PIS (fls. 36/52), à contribuição para o financiamento da seguridade social-COFINS (fls. 53/67) e à contribuição para o Fundo de Investimento Social-FINSOCIAL (fls. 68/71).

4. Os documentos que instruem a ação fiscal estão anexados aos autos às fls. 73/314.

5. Cientificada da exigência fiscal em 6 de março de 1996, conforme assinatura aposta às fls. 315, a contribuinte apresentou, em 8 de abril de 1996, a peça impugnatória de fls. 334/371, cujas razões de defesa, mencionadas na Decisão de primeira instância, abaixo transcrevemos:

3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11
Acórdão Nº.: 103-19.748

* Preliminarmente:

1) - Foi surpreendida, em 19/07/95, por uma equipe de seis fiscais, fora auxiliares, apreendendo todo tipo de documentos que encontravam, na sede e no depósito, ocorrendo uma revista, constrangedora, que não é normal e legal, pois a Receita Federal não pode realizar batidas, paralisando as atividades da empresa, apreendendo documentos, inclusive pessoais dos funcionários. O art. 955 do RIR/94 não pode ser usado como foi. Os fiscais não sabiam o que procuravam, ocorrendo inconstitucionalidade no procedimento, conf. Comunicado BCB DEFIS 373/87, Ac. 1º CC 105-0.136/83 e Súmula 439 do STF, devendo ser declarado nulo o A.I. amparado em provas ilegalmente obtidas, nos termos do art. 5º, LVI da Constituição;

2) - Apesar de constar do termo de encerramento que os documentos estavam sendo devolvidos conforme recebidos, não foi isso que ocorreu, havendo violação do art. 5º, LV da CF, conforme doutrina (fls. 342/3), concluindo que o ato de reter a documentação, imprescindível à defesa, constitui típico caso de cerceamento de defesa e quebra do princípio do contraditório e face à arbitrariedade da Administração o procedimento está maculado desde o início, fulminando-o a pecha de nulidade;

Quanto ao Mérito:

3) - Do Saldo Credor de Caixa - Que apesar de não ter elementos documentais para a defesa neste item, vez que o Fisco não devolveu a totalidade dos documentos apreendidos, o saldo credor de caixa não ocorreu, mas mero erro formal de escrituração contábil, com alguns lançamentos fora da ordem cronológica. A partir das fls. 345 até fls. 355, tece extensa exposição doutrinária sobre o sistema tributário nacional, amparada em uma plêiade de tributaristas, para concluir que o imposto de renda incide sobre acréscimo patrimonial (CTN, art. 43), riqueza nova, que é o conceito de renda, e que o fato autorizado para compor a hipótese de incidência é "auferir renda ou proventos de qualquer natureza", não a presunção de renda ou a presunção de proventos, que não são rendas ou proventos. No caso, o A.I. não deve prevalecer pois se baseia em uma presunção, ou seja, apurado suposto saldo credor de caixa, presumiu-se omissão de receita operacional e lançou-se os tributos incidentes sobre estas receitas, mais as multas;

4) - Da Tributação Reflexa - Que o art. 44 da lei nº 8.541/92, utilizado para exigir o IRRF é conflitante com a definição constitucional de renda, fundando-se o Fisco em mera suposição para alcançar situação que não se enquadra no tipo delineado constitucionalmente, conforme a lição de IVES GANDRA ao comentar o art. 8º do DL nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

2.065/83 (fls. 356/7) e decisões do TRF (fls. 358), sendo ilegítima tal exigência;

5) - Da Diferença IPC/BTNF – Tendo em vista os entendimentos doutrinários e jurisprudencial pela inconstitucionalidade da diferença apurada no ano de 1990 entre IPC e BTNF, utilizado nas correções das demonstrações financeiras, pleiteou o aproveitamento integral das referidas parcelas nos meses lançados no presente A l., ou seja, redução do lucro operacional em 221.202,87 UFIR, conf. Cópia da declaração IR/93, parte B do LALUR ou, caso contrário, requereu o aproveitamento nos termos da legislação em vigor, ou seja, 25% em 1992 e 15% em 1993; sendo recalculado o lucro tributável e reduzido o tributo lançado e demais consectários;

6) – Da Dedutibilidade das Provisões de Tributos – Que o art. 7º, § 1º, da Lei nº 8.541/92, ao estabelecer que as obrigações tributárias somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda depois de pagas, é inconstitucional, fazendo com que as empresas que vendem a prazo, como a impugnante, paguem os impostos sobre uma renda não recebida, sem direito de deduzir os tributos incidentes. Esta sistemática (regime de caixa), antecipa o pagamento do IRPJ do período de apuração futuro, descaracterizando o conceito constitucional de renda, visto acima:

7) - Da Inconstitucionalidade do IRRF s/ Lucro Líquido – O art. 35 da lei nº 7.713/88 afronta o art. 145, § 1º da CF, acabando por tributar lucro não distribuído aos acionistas, baseando em mera ficção de disponibilidade de renda, conf. Doutrina e jurisprudência citadas (fls. 365/7);

8) – Quanto à autuação do PIS sobre omissão de receita, não deve ser considerada, pois não sendo comprovado o saldo credor de caixa, não cabe a tributação reflexa, conforme argumentado, e está baseada em presunção. Quanto à segunda parte da autuação, a autoridade utilizou alíquota de 0,75% sem qualquer fundamentação legal, o que deve ser anulado vez que falta elemento essencial ao A l.;

9) – Quanto à COFINS, reitera os argumentos acima (do PIS). No tocante ao não recolhimento de três meses do FINSOCIAL e da diferença da COFINS, trata-se de uma compensação realizada pela autuada em razão do recolhimento a maior do FINSOCIAL, recolhido indevidamente em períodos anteriores à alíquota de 1% , 1,2% e 2%, ao invés de 0,5% como posteriormente julgado pelo Supremo Tribunal Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

10) - Concluiu requerendo a nulidade do lançamento, consoante as preliminares levantadas ou, face às razões supra, seja declarado a sua insubsistência, ratificando o Auto de Infração. Juntou os documentos de fls. 372 a 399. "

6. A autoridade julgadora assim ementou a Decisão de fls. 401/407:

" IRPJ – Anos-Calendários 1992 e 1993.
Omissão de Receita – Saldo Credor de Caixa.
Configura omissão de receita a existência de saldo credor da conta Caixa.
Ajustes do Lucro Líquido do Exercício. Adições.
Os tributos e contribuições são dedutíveis quando pagos.
Autuações Reflexas: IRRF – CSLPJ – PIS – COFINS – FINSOCIAL.
Ao se definir de forma exaustiva matéria tributável na autuação principal, o mesmo resultado é estendido às autuações reflexas.
Impugnação Improcedente. "

7. Em suas razões de decidir a autoridade julgadora afirmou:

" Quanto à primeira preliminar, dispõe a legislação sobre a faculdade que tem o fisco de examinar e apreender documentos e livros contábeis para fins de apuração de tributos e contribuições (RIR/94, arts. 950/959).

Os termos (fls. 86/90) revelam que foram apreendidos documentos e livros de interesse da fiscalização, mas também agendas, extratos bancários de empregados e sócios, caixa com documentos sem relacionar-se minuciosamente o que foi apreendido (v. fls. 88/9) e termo de solicitação de esclarecimento das contas bancárias dos empregados e sócios Hélio de Lima, Alcides Kurita de Lima, Yoneko Tobara Kumiyoki, Saeko Suzuki Yamasaki, Cristovão Estevu Silva (fls. 94/8, 101/110), inclusive cópias de declarações de rendimentos de empregados e sócios (fls. 107), que não estavam sob fiscalização e cujas intimações foram endereçadas à empresa (!?) – v. fls. 107 e 142.

Seja como for, em que pese eventuais excessos, estes não que ser questionados perante o poder competente e não nesta sede onde a nulidade só é aplicada nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Assim, observa-se que incorreu qualquer das nulidades referidas, ao caso presente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

De fato, as autuações tem por objeto saldo credor de caixa e adições não computadas no lucro real, cujos documentos eram da contabilidade da empresa, que estava obrigada a apresentá-los ao fisco. Não se baseou em nenhum documento obtido ilicitamente e sim naqueles encontrados na empresa e ou fornecidos por ela. Logo, não ocorreu violação ao preceito constitucional do art. 5º, inciso LVI.

O Comunicado BCB DEFIS 373/87 (fls. 339) refere-se à aquisição de movimento bancário às instituições financeiras, inaplicável ao caso, o Ac. 1º CC nº 105-0.136/83 (fls. 34), é favorável à atuação do fisco e não vem em benefício do contribuinte, pois diz que não torna nulo o ato administrativo a apreensão de documentos durante a fase de fiscalização. O mesmo se diga da Súmula nº 439 do STF (FLS. 340).

A impugnante alegou, ainda, que muitos documentos não foram devolvidos, apesar de constar do termo de devolução, escorando-se na lição de ilustres mestres quanto à violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório. Porém, apesar do magistério correto invocado, no caso, não precisou quais documentos não foram devolvidos e, por conseqüência, qual o prejuízo para a defesa, vez que não se sabendo de qual documento se trata não há como aferir-se do real prejuízo ocorrido.

Constitui norma probatória universal que compete à parte a prova de sua afirmação . Aqui, constou de termo que todos os documentos e livros foram devolvidos (v. termo de fls. 156). Logo, se a interessada não protestou, na ocasião, por eventual documento não devolvido, perempto se tornou invocar, posteriormente, como agora o fez na impugnação, a devolução de documento, mormente sem especificá-lo com precisão.

Desta maneira, é de se indeferir as preliminares deduzidas (item 1 e 2 supra), vez que inexistiu violação dos incisos LV e LVI da Constituição. Com relação ao mérito, a respeito do saldo credor da conta Caixa, inicialmente a impugnante alegou que não podia defender-se convenientemente "por não Ter elementos documentais necessários", já que o fisco não os teria devolvido. Não é exata essa proposição, vez que os documentos nos quais o fisco se baseou para o lançamento estão nos autos, conforme fls. 248/273 e 274/300.

Ora, ao ser intimada do lançamento (fls. 02 e segs.), foi-lhe aberto prazo de 30 dias, para ampla defesa e o contraditório (CF/88, art. 5º, LV), não podendo agora alegar desconhecimento dos documentos que instruem os autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

Outrossim, concordamos com a doutrina esposada de que o imposto incide sobre o acréscimo, ressalvando que foi o que ocorreu aqui: a empresa já havia apresentado declaração, e os valores apurados pelo fisco constituem acréscimo tributável.

Apurou-se, através do meio de prova chamado presunção, a omissão de receita (renda) decorrente da existência de saldo credor de caixa, motivo pelo qual está se exigindo os tributos e contribuições incidentes. Na verdade, a interessada confunde meio de prova adotado pelo fisco para apurar a hipótese de incidência (fato gerador) sujeito ao tributo, com tributação de presunções. Ora, uma coisa é meio de prova, outra é tributação de presunções.

In casu, dispunha o art. 180 do RIR/80 (hoje o art. 228 do RIR/94), tendo por fulcro legal o art. 12, § 2º do DL nº 1.598/77, que "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 da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

Dessa forma, estabelece a lei uma presunção a favor do fisco, mas presunção relativa, de que a existência de saldo credor da conta caixa faz presumir omissão de receita, cabendo ao contribuinte a contraprova dessa presunção.

Na espécie, apurou-se que a autuada lançou alguns cheques emitidos, na conta Caixa, em datas diversas da emissão, para efeitos de supri-la e não deixar transparecer o saldo credor, que de outra maneira apareceria (fis. 248/259 qto. ao período-base 1992; e fis. 260/273 qto. ao período-base 1993 – fis. ¾, item 1 do A I.

A impugnante em momento algum contestou a materialidade do levantamento fiscal, limitando-se a alegar mero erro formal na escrita contábil, com alguns lançamentos fora da ordem cronológica. Nada mais. Ora, competia-lhe demonstrar tal erronia e a sua desimportância para o lançamento. Mas nada comprovou.

Não bastasse a clareza do dispositivo legal acima transcrito, a prova por presunção é totalmente admissível em Direito: "A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção"(Cf, Acórdão CSRF/01-0.004, de 26/10/79). "A presunção é a ilação que se extrai de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido" (a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

omissão)"(Cf. ANTONIO DA SILVA CABRAL, Processo Administrativo Fiscal, 1993, p. 311).

No mesmo sentido é a jurisprudência administrativa consoante se vê do excelente Acórdão da CSRF/01-0.220, relator o eminente Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, que esgota o exame da matéria.

Dessa maneira, constatando a fiscalização saldos credores na conta Caixa da empresa, com fulcro nos documentos bancários e escrita contábil (vol. I – fls. 248/283) e não tendo a interessada infirmado a presunção legal, relativa, do fisco, impõe-se a manutenção do lançamento ex vi legis.

Não prospera, igualmente, as alegações de inconstitucionalidade do art. 44 da lei nº 8.541/92 (item 4 supra), da diferença IPC/BTNF (item 5 supra), do art. 7º, § 1º do mesmo diploma legal (item 6 supra) e do art. 35 da Lei nº 7.713/88 (item 7), vez que é defeso à autoridade administrativa o seu questionamento, conforme orientação do PN CST nº 329/70 e do recente PGFN/CRF nº 439/96 exarada no processo nº 10951.000930/95-49 (item 34). Ademais, as decisões judiciais só valem para as partes litigantes, não se estendendo a terceiros (Decreto nº 73.529, de 21/01/74).

Com relação à diferença IPC/BTNF, o texto legal é claro no sentido da compensação a partir de 1993, conforme citou a impugnante (fls. 359) e não alcança a tributação com base em omissão de receita, sendo deduzida do lucro real.

Quanto à tributação do IR-Fonte sobre os lucros (item 7 supra), o STF considerou inconstitucional o art. 35 da Lei nº 7.713/88, quando se refere à expressão "o acionista", porque entendeu que no caso das companhias o lucro não é distribuído em 31 de dezembro (encerramento do período-base), ficando para a assembléia de acionistas decidir a referida data. Porém, é constitucional a exigência no caso de titular de empresa individual, e sócio cotista de sociedade por cotas, "salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição"(Ac. RE 172.058-1 SC, do STF, rel. Min. MARCO AURÉLIO).

Na espécie, a interessada não produziu prova de que seu contrato social disponha na forma acima referida, pelo que não pode ser aceita sua argumentação. A alteração contratual de fls. 372/3 nada diz a respeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

No que concerne ao PIS (item 8 supra), é evidente que com a manutenção da tributação principal, incide a contribuição sobre a receita omitida apurada. A alíquota de 0,75% vem prevista na LC nº 17/73 (art. 1º, par. único, "b"), que adicionou 0,25% à alíquota de 0,50% prevista na LC nº 7/70 (art. 1º, "b"), as quais constaram da autuação (fls. 40), repriminadas com a decretação de inconstitucionalidade dos DL s nº 2.445 e 2.449 de 1998, que haviam aumenado as alíquotas.

Com relação à compensação do FINSOCIAL com a COFINS (item 9 supra), a mesma só deve ocorrer depois de verificado pelo fisco, preenchidos os requisitos do art. 170 do CTN, o que não foi o caso já que a empresa utilizou-se do instituto unilateralmente, sem demonstrar a exatidão do alegado. O Finsocial está sendo cobrado com base na alíquota de 0,5% (fls. 70), nos termos legais.

Desta maneira é de se manter integralmente os lançamentos, tanto o principal (IRPJ), como dos reflexos IRRF, PIS, CSLL, COFINS e FINSOCIAL e face à determinação do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 07/01/97, é de se reduzir o percentual das multas aplicadas para 75%, conforme o art. 44 da lei nº 9.430, de 27/12/96."

8. Cientificada da decisão em 07/10/97 (AR às fls. 4223), a recorrente apresentou, em 05/11/97, recurso de fls. 435/471, no qual reproduz fundamentalmente aos argumentos contidos em sua peça impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO EDSON VIANNA DE BRITO, RELATOR

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

DAS PRELIMINARES

A contribuinte, preliminarmente, requer a nulidade do auto de infração sob o argumento de ter havido obtenção ilegal de provas, com abuso de fiscalização e excessos de poderes.

Aduz, ainda, ter havido cerceamento do direito de defesa tendo em vista não ter contado com os documentos apreendidos para poder se defender da autuação fiscal, alegando que os mesmos não foram devolvidos pela fiscalização.

As preliminares de nulidade suscitadas devem ser rejeitadas, uma vez que, do exame dos autos, não se verifica a ocorrência de qualquer um dos fatos apontados pela contribuinte.

A exigência fiscal decorreu de exame procedido na escrituração comercial e fiscal da contribuinte, cujos livros pertinentes foram fornecidos à fiscalização tendo em vista a solicitação contida no termo de fls. 92. Às fls. 93 e 156 encontramos os Termos de Devolução dos livros comerciais e documentos, utilizados pela fiscalização, no procedimento fiscal, não havendo qualquer ressalva por parte do sócio e do contador que atestaram a devolução dos mesmos. O mesmo se diga em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11
Acórdão Nº.: 103-19.748

relação aos documentos constantes do Termo de Apreensão de fls. 86/90, cuja devolução foi atestada pelo sócio em 20/07/97 (fls. 91).

MÉRITO

Quanto ao mérito, a exigência principal, relativa ao imposto de renda da pessoa jurídica, teve por base inicialmente, o valor correspondente ao saldo credor de caixa apurado pela fiscalização, conforme mencionado no termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 93/94.

Os documentos que instruíram a ação fiscal, neste particular, estão anexados aos autos às fls. 248/360.

Basicamente, a autuação ocorreu em razão da recomposição do saldo da conta caixa, mediante a realocação para a data correta de determinados cheques registrados a débito dessa conta. A contribuinte chegou a alegar a ocorrência de erros contábeis – efetivação de lançamentos fora de ordem cronológica, todavia, não apresentou qualquer demonstrativo, acompanhado dos documentos e livros correspondentes, que comprovasse os fatos alegados.

A tributação se fez com base nas disposições contidas no art. 180 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980, que está assim redigido:

"Art. 180 – O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a 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)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

Trata-se, nesse caso, de presunção legal, admitida como meio de prova, podendo ser afastada mediante contraprova, a ser produzida pelo contribuinte.

Sobre o assunto, vale transcrever parte do voto proferido pelo i. conselheiro AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, no Acórdão n ° CSRF/01/220:

"Efetivamente, a omissão de receita pode ser apurada de forma direta ou indireta.

Na apuração de forma direta, que é mais rara, geralmente o Fisco detecta não só o momento em que a fraude é praticada como qual é, exatamente, o montante sonegado v.g." as famosas "notas calçadas"(aquelas em que seu emitente coloca um valor na 1ª via, que é a do destinatário, e outro na última via dos talonários, que ficam em poder dos emitentes para a escrituração e fiscalização).

Na apuração indireta, o Fisco, normalmente não consegue precisar nem o exato momento em que ocorreu o desvio de receita, nem qual o seu verdadeiro montante. A apuração indireta se faz através de indícios e presunções. Nesta modalidade de detecção de sonegação de receitas avultam aquelas formas consistentes no Saldo Credor de Caixa (conhecido como "estouro" de caixa, apura-se que o Caixa desembolsou recursos além do montante de que dispunha registrados)), Passivo Fictício (os credores não são mais os que figuram nos registros contábeis, mas sim os sócios, em virtude da liquidação extracontábil (com recursos desviados) das dívidas da sociedade e os intitulados "Suprimentos de Caixa", em que os sócios são creditados pelo aporte de recursos, sob as mais diversas formas: "Suprimentos de Caixa", propriamente ditos (crédito na c/c do sócio); Aumentos de Capital (crédito nas de capital do sócio); empréstimos formalizados com títulos de crédito, emitidos a favor dos pseudo fornecedores dos recursos (geralmente Notas Promissórias), etc.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

No caso da omissão de receita detectada através do "Saldo Credor de Caixa" e "Passivo Fictício, ou Passivo Inexistente", a tributação se fazia por presunção simples.

Com efeito, quando o Fisco apurado os "Estouros de Caixa" (a empresa pagando contas em montante superior às suas disponibilidades de Caixa); ou o Passivo Fictício (a pessoa jurídica liquidando dívidas com recursos extracaixa, isto é, não contabilizados), presumia que os recursos desembolsados naquelas condições tinham origem no desvio de receitas da pessoa jurídica (presunção juris tantum, pois o sujeito passivo podia provar a efetiva origem dos recursos).

Com efeito, a presunção de que nesses casos se tratava de disponibilidades geradas dentro da empresa e que os sócios estavam fazendo retornar, ocultamente, para pagamento de contas ou dívidas da sociedade era evidente, pois é certo que inexistindo geração espontânea de riqueza, aplica-se-lhe o dito popular, segundo o qual: "quem cabritos vende e cabras não tem, de algum lugar lhe vêm".

A presunção, segundo a doutrina dominante, é o efeito que determinada circunstância ou antecedente produz no ânimo do julgador quanto à existência do fato, dizendo GALDINO SIQUEIRA, (citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra o Processo Penal, nº 76) que são "os juízos formados sobre a existência do fato probando...".

Qualquer que seja a definição adotada, o certo é que ela é meio de prova, expressamente admitida pelo artigo 136, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), e igualmente reconhecida pelo artigo 332, do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/73), bem como, implicitamente, pelo artigo nº 29, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, ilidível contudo por prova em contrário, em face de sua própria natureza " (grifamos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

Por sua vez, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, cujo art. 12, § 2º, é a matriz legal do art. 180 do RIR/80, acima transcrito, somente consolidou a matéria em um texto legal, objetivando disciplina-la, afastando, assim, qualquer argumentação no sentido de que a tributação não estaria suportada em texto legal.

Desse mesmo Acórdão extraímos ainda o seguinte trecho:

* Em relação ao saldo credor de caixa e ao exigível ficto, citado diploma legal nada mais fez do que erigi-los em presunção legal que autoriza o lançamento do imposto respectivo, ressaltando-se ao contribuinte prova em contrário.

A constatação de saldo credor de caixa e de obrigações pagas e não contabilizadas passou a ser tratada pelo legislador como presunção legal relativa, que permite ao contribuinte a produção de prova de que os recursos assim utilizados tiveram outra origem que não a receita auferida pela própria empresa e omitida nos respectivos registros contábeis.

Para a jurisprudência administrativa e judicial, pois há décadas mantém o mesmo entendimento, a existência, na escrita do contribuinte, de saldo credor de caixa ou de obrigações pagas e não contabilizadas, são presunções de omissão de receita, quando o contribuinte não comprova outra origem para esses recursos.

Tal presunção está calcada na evidência, entendida como certeza manifesta, da utilização de recursos financeiros extra-contábeis na efetivação dos pagamentos que deram origem ao saldo credor de caixa e ao exigível ficto.

Embora a jurisprudência administrativa e judicial, no caso de saldo credor de caixa ou exigível fictício, anteriormente à nova lei, se firmasse numa presunção simples, o procedimento da fiscalização não foi alterado com a vigência daquela norma.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

Com efeito, constatadas essas irregularidades, isolada ou simultaneamente, estava a fiscalização tributária autorizada a promover a autuação, cabendo ao contribuinte, no curso do processo fiscal, efetuar a prova de que o numerário utilizado teve origem diversa.

As posições, portanto, sempre foram bastante claras no processo. À fiscalização tributária cabe a prova de que existe saldo credor de caixa ou exigível ficto. Ao contribuinte sempre coube a prova de que o dinheiro assim empregado é oriundo de fonte externa e não da própria empresa.

Portanto, quer no período anterior à vigência da norma nova, quando a autuação estava embasada em presunção simples, quer no período posterior e sua vigência, quando o lançamento está alicerçado em presunção legal relativa, o ônus da prova da existência de saldo credor de caixa ou de passivo fictício sempre coube e cabe ainda à fiscalização do tributo, e sempre incumbiu ao contribuinte elidir essa prova, o que somente pode ser feito através da comprovação de que os recursos utilizados tiveram origem em fonte externa e não na própria empresa.

Dessa maneira, o novo dispositivo legal erigiu em presunção legal relativa uma presunção comum, tornou clara e explícita uma situação que já era aceita mediante a interpretação de dispositivos legais dispersos e específicos e tornou evidente a autorização de lançamento por presunção. "

Em face do exposto, deve ser mantida a tributação, relativamente a este item.

Em relação, ainda, à exigência principal, a fiscalização procedeu à glosa dos valores relativos à tributos provisionados (ICMS, COFINS, PIS, INSS E ISS), tendo por fundamento o disposto no art. 7º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, que está assim redigido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo Nº.: 10140.000489/96-11

Acórdão Nº.: 103-19.748

*Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

(...)"

Às fls. 274/280 encontramos os demonstrativos de apuração dos valores glosados, que correspondem ao valor líquido resultante da soma algébrica dos valores provisionados contabilmente com os valores dos tributos pagos no período seguinte, corrigidos monetariamente.

Na determinação do valor sujeito à incidência do imposto de renda, a fiscalização procedeu também à compensação dos prejuízos fiscais existentes.

Não obstante entender que a adoção, para efeitos fiscais, do regime de caixa no reconhecimento de despesas é inadequada para a apuração do lucro tributável, devo reconhecer que a sistemática prevista na Lei nº 8.541, de 1992, não acarreta para o contribuinte nenhum prejuízo, vez que o valor adicionado em um período é excluído, corrigido monetariamente, no período-base seguinte, quando do pagamento do tributo. Esta determinação legal implica tão-somente numa antecipação de imposto, o que não é vedado, tendo em vista a ocorrência do fato gerador e o ajuste determinado ser relativo à apuração da base de cálculo. Ademais, deve ser salientado que, esta política de administração tributária – regime de caixa - é aplicável também em relação a outras operações, como por exemplo: venda de bens do ativo permanente a longo prazo (art. 319 do RIR/80), contratos com entidades governamentais (art.282 do RIR/80). O mesmo se diga em relação a antecipação do imposto: v. tributação da reserva de reavaliação, na hipótese em que o valor correspondente é incorporado ao capital social (art. 326, § 3º, "a", do RIR/80).

Correto, portanto, o procedimento fiscal neste particular.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11
Acórdão Nº.: 103-19.748

Por outro lado, a contribuinte, tanto em sua peça impugnatória, como na recursal, requereu o aproveitamento do valor correspondente à diferença de correção monetária IPC/BTNF, para efeito de determinação do valor tributável, nos anos de 1992 e 1993, tendo anexado aos autos cópias das declarações de rendimentos, das páginas do livro Diário, do Razão e da página do Livro de Apuração do Lucro Real, nas quais estão demonstrados os valores correspondentes ao saldo devedor da correção monetária IPC/BTNF (fls. 389/399).

A jurisprudência deste Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de admitir a dedutibilidade do valor correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária IPC/BTNF, consoante se vê das ementas dos seguintes acórdãos:

"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ANO DE 1990 - DIFERENÇA IPC X BTNF - Reconhecida expressamente pela Lei nº 8.200/91, é legítima a apropriação como despesa, da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1990, em respeito ao regime de competência. Nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1991, uma vez não gerado nenhum prejuízo para o Fisco." (Acórdão nº CSRF/02.313, de 08 de dezembro de 1997, votação: unanimidade de votos, Relator: Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias).

"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA IPC/BTNF - RECONHECIMENTO DOS EFEITOS - Não procede a glosa do reconhecimento, em 31/12/92, dos efeitos da correção monetária pela diferença IPC/BTNF referente ao período-base de 1990, sob pena de tributação de valores fictícios e conseqüente imposição ilegal de Imposto de Renda." (Acórdão nº 101-91.897, de 18 de março de 1998).

Entendo, pois, que deva ser ajustada, no ano-calendário de 1992, a base tributável relativa à omissão de receita/saldo credor – e no ano-calendário de 1993, somente a base tributável referente à glosa de despesas correspondentes às provisões de tributos não pagos, uma vez que a receita omitida submete-se à tributação em separado, não integrando o lucro real do período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11
Acórdão Nº.: 103-19.748

LANÇAMENTOS REFLEXOS

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

No Auto de Infração de fls. 22, a fiscalização exigiu o imposto de renda na fonte sobre os valores correspondentes à receita omitida, caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa.

A exigência tem por fundamento legal o art. 35 da Lei nº 7.713/88 (período-base 1992) e o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992 (ano-calendário de 1993).

Na apreciação do litígio principal – imposto de renda da pessoa jurídica, verificamos que a contribuinte não apresentou qualquer prova que pudesse afastar a presunção de omissão de receitas, tendo sido mantida, por consequência, a exigência fiscal.

Assim, uma vez que a exigência do imposto de renda na fonte tem por pressuposto os mesmos fatos que ensejaram a exigência do imposto de renda na fonte, a decisão proferida em relação ao litígio principal, aplica-se, por inteiro, ao litígio decorrente ou reflexo.

Cabe lembrar ser ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que a receita omitida da escrituração comercial configura lucro distribuído aos sócios ou administradores. Essa presunção decorre de um raciocínio lógico, qual seja: não estando incorporada ao patrimônio da empresa, o valor da receita não contabilizada teria de estar incorporado ao patrimônio de alguém. Conseqüentemente, o beneficiário desse rendimento só poderia ser alguém com poder de decisão no âmbito da empresa, ou seja, o sócio, o acionista controlador ou o administrador. Essa presunção está traduzida na norma contida no art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº. : 10140.000489/96-11

Acórdão Nº. : 103-19.748

Nesse sentido também é o Acórdão nº 103-19.135, de 6 de janeiro de 1998 - Relator: Cândido Rodrigues Neuber.

" O lançamento teve como base legal o art. 739 do RIR/94 (art. 44 da Lei nº 8.541/92), em vigor à época do fato gerador, que implementou tratamento diferenciado para os casos de omissão de receitas, não permitindo a exclusão pleiteada, pois toma expressamente como base de incidência do imposto, exclusivamente na fonte, o valor total da receita omitida.

(...)

Ademais, é necessário ter presente que os valores omitidos estavam à margem da contabilidade da empresa, não transitaram pela conta de resultado do exercício e, portanto, não integram o patrimônio da pessoa jurídica.

Por estas razões tais valores são considerados como integralmente em poder dos sócios e são por eles controlados e livremente disponibilizados. Como não sofreram a incidência do imposto à época em que auferidos foram apropriados pelos sócios na sua totalidade, líquidos de desconto de imposto ou de contribuição, a qualquer título, o que afasta a possibilidade de se descontar da base de cálculo do imposto de renda na fonte o valor do imposto de renda da pessoa jurídica exigido posteriormente, via auto de infração, por absoluta falta de previsão legal. Pelo contrário, conforme dessume-se da legislação, acima referida, os valores omitidos são considerados integralmente distribuídos aos sócios e são tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica. Sempre que necessário ajustar a base de cálculo de qualquer imposto ou contribuição o legislador o fez expressamente, a exemplo do que ocorre no regime tributário com base no lucro arbitrado. "

No que respeita à inconstitucionalidade do imposto de renda na fonte determinado segundo a norma contida no art. 35 da Lei nº 7.713/88, a jurisprudência deste Colegiado, em consonância com as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, vêm se pautando no sentido de que a incidência do imposto sobre o lucro líquido pressupõe a ocorrência do respectivo fato gerador - disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no caso o lucro líquido. Em se tratando de sociedades por quotas de responsabilidade limitada o fato gerador se concretiza quando o contrato social prevê a disponibilidade imediata do rendimento. No caso presente, em se tratando de receita omitida, cujos valores são considerados distribuídos aos sócios, correto se afigura a exigência do tributo, dada a ocorrência da disponibilidade do rendimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11
Acórdão Nº.: 103-19.748

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A exigência desta contribuição tem por pressuposto os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica. Em assim sendo aplica-se a esta o mesmo entendimento manifestado em relação ao julgamento do litígio principal, ou seja, não afastada a presunção de omissão de receitas deve-se manter a tributação relativa à contribuição social sobre o lucro.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS

A exigência dessa contribuição tem por pressuposto a constatação de receita omitida, caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, e de diferenças nas bases de cálculo correspondentes aos períodos de janeiro de 1992 a dezembro de 1993, e foi corretamente determinada segundo as regras contidas nas Leis Complementares nºs 7/70 e 17/73, razão pela qual a argumentação da recorrente, relativa a inadequação da alíquota utilizada – 0,75%, é improcedente.

No mais, tendo sido confirmada a ocorrência de omissão de receita, quando da apreciação do litígio principal, o mesmo entendimento aplica-se em relação ao litígio decorrente.

Mantém-se, pois, a tributação relativa à contribuição ao PIS.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

A exigência dessa contribuição tem por pressuposto, também, a constatação de receita omitida, caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, e de diferenças nas bases de cálculo correspondentes aos períodos de janeiro de 1992 a dezembro de 1993, e foi corretamente determinada segundo as regras contidas na Lei Complementar nº 70/91 (fls. 55/67).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 10140.000489/96-11
Acórdão Nº.: 103-19.748

Em relação à omissão de receitas, como mencionado anteriormente, a contribuinte não apresentou qualquer prova que pudesse afastar a presunção de sua ocorrência, devendo, pois, ser mantido integralmente o lançamento.

CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL – FINSOCIAL

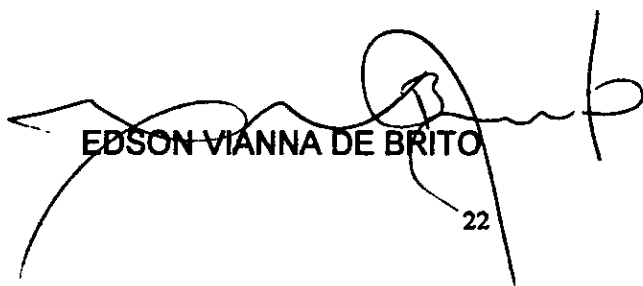
A exigência tem por pressuposto a falta de recolhimento da contribuição ao FINSOCIAL nos meses de janeiro a março de 1992, tendo sido calculada mediante a aplicação da alíquota de 0,5% sobre o faturamento correspondente a cada um desses meses.

A contribuinte alegou que o não recolhimento dessa contribuição, bem como da diferença de COFINS, decorreu de compensação realizada em razão do recolhimento a maior da contribuição ao FINSOCIAL, em períodos anteriores, com base nas alíquotas de 1,0%, 1,2% e 2,0%, todavia, não apresentou qualquer documento que corroborasse seus argumentos. Mantém-se, pois, a exigência.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso interposto para que, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, o valor correspondente à diferença de correção monetária IPC/BTNF seja considerado na determinação da base tributável, no ano-calendário de 1992, e, no ano-calendário de 1993, na parte relativa à glosa de despesas relativas a tributos não pagos.

Brasília - DF, em 11 de novembro de 1998


EDSON VIANNA DE BRITO





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10140.000489/96-11
Acórdão nº : 103-19.748

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

Acompanhei o voto do ilustre relator designado, Dr. Edson Vianna de Brito, à exceção da exigência relacionada aos tributos cuja dedutibilidade não foi aceita pelo fisco, por serem despesas incorridas, mas não pagas dentro do período de apuração do lucro real.

Segundo o artigo 7º da Lei nº 8.541/92, "as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas."

Ocorre que este artigo 7º da Lei nº 8.541/92 é inaplicável, não só porque incompatível com os artigos 43 e 44 do CTN, mas porquanto ofende não só estes artigos quanto todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Isto porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas dentro de um determinado ordenamento jurídico e, é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.

Assim, o artigo 7º a Lei nº 8.541/92 deve ser interpretado dentro do contexto de toda a legislação que rege direta e indiretamente a exigência do imposto de renda e não isoladamente, para se concluir pela indedutibilidade dos tributos e contribuições não recolhidos. Por consequência, deve-se analisar, além da Constituição Federal, o CTN e as demais leis e outras normas que regem o imposto de renda.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10140.000489/96-11
Acórdão nº : 103-19.748

Estabelece o CTN (Lei Complementar) em seu artigo 43, que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, como definidos em seus incisos I e II. Ou seja, o campo impositivo do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais. Isto ressaí do estabelecido no inciso II, que define proventos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos como o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos.

Esta mesma lei complementar estabelece em seu artigo 44 que "a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis". Por seu turno, a lei ordinária define esta base como sendo o lucro real, arbitrado ou presumido, dentro dos limites do artigo 43 anteriormente referido.

Com efeito, cabe aqui ressaltar a regra do artigo 110 do CTN que proíbe à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Com estas considerações pode-se concluir que, em face das normas da Lei nº 6.404/76, o legislador ordinário pode instituir regras sobre a disponibilidade e sua aquisição econômica ou jurídica, na medida em que elas não modifiquem as regras da lei das sociedades anônimas (aplicáveis a todas as sociedades tributadas com base no lucro real), tendo em vista o artigo 110 do CTN, como também de seu artigo 109.

Analizados estes fatos, por outro prisma, toda a legislação tributária, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, que admitiu todos os conceitos da Lei nº 6.404/76, tem a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10140.000489/96-11
Acórdão nº : 103-19.748

tributação da pessoa-jurídica sob o regime de competência, ou econômico, que tem como critério de apuração do lucro tributável, aquele que leva em consideração as despesas e as receitas tendo em vista os fatos a que corresponderem, no período em que tais fatos acontecem. Distinto, portanto, do regime de caixa, que leva em consideração as receitas e despesas tendo em vista os efetivos pagamentos e recebimentos.

Neste contexto, o artigo 7º da Lei nº 8.541/92 veio em confronto com toda a legislação pertinente ao lucro real, ao estabelecer uma regra pelo regime de caixa, quando é indiscutível a apuração do lucro real pelo regime de competência. Tal flagrante desrespeito ao artigo 43 do CTN levou a administração tributária a rever esta matéria e alterar este dispositivo. Assim, a Lei nº 8.981/95, retornou a dedutibilidade dos impostos ao regime de competência, a partir de janeiro de 1995, conforme estabelecido em seu artigo 41.

Resta, portanto, verificar se este artigo 7º vigio nos anos calendários de 1993 e 1994, interpretando-o à luz do ordenamento das normas que regem o imposto de renda das pessoas jurídicas e frente ao CTN, e não como um artigo isolado, pois este faz parte de um sistema de normas que constitui uma unidade, com uma estrutura hierárquica.

Como visto, não resta dúvida de que a norma do artigo 7º é incompatível com o ordenamento da legislação do imposto sobre a renda, ao estabelecer um regime de caixa para a dedutibilidade dos tributos, em confronto com o regime de competência que rege a apuração do imposto com base no lucro real.

Também é incompatível com o artigo 43 do CTN, que determina a incidência deste imposto sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial. Sendo os tributos e contribuições dedutíveis na apuração do lucro real, contabilizada a despesa, sob a forma de provisão, como exigido pela Lei nº 6.404/76 e mesmo o Decreto-Lei nº 1.598/77, há uma redução do patrimônio da empresa. Se atendido o artigo 7º, teremos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10140.000489/96-11
Acórdão nº : 103-19.748

que fazer um acréscimo ao lucro líquido, para se apurar o valor tributável e, então, termos como consequência o pagamento de imposto de renda sobre uma redução patrimonial.

Torna-se evidente, que a exigência do art. 7º confronta-se com o artigo 43 do CTN e como consequência é uma norma incompatível com esta lei complementar.

Nestas considerações, deparamo-nos com os casos de antinomias jurídicas, onde encontramos duas normas incompatíveis. O artigo 7º ao colocar a dedutibilidade no regime de caixa é incompatível com a Lei nº 6.404/76, que determina a apuração do lucro pelo regime de competência. É, também, incompatível com o artigo 43 do CTN que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial e, o artigo 7º determina um pagamento mesmo na existência de decréscimo patrimonial.

Para solucionar as antinomias temos os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, aceitos em nosso direito pátrio.

Relativamente à incompatibilidade com o CTN, aplica-se o critério hierárquico, também denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicável o artigo 7º da Lei nº 8.541/92.

Analisada a incompatibilidade deste artigo com a Lei nº 6.404/76, temos a solução no próprio CTN, nos artigos 109 e 110, que em resumo determinam que a lei tributária não pode alterar os conceitos do direito privado e, a Lei 6.404/76 define a apuração do lucro pelo regime de competência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10140.000489/96-11

Acórdão nº : 103-19.748

Por conclusão, diante do que foi exposto, a restrição contida no artigo 7º da Lei nº 8.541/92 ofende diretamente o artigo 43 do CTN, posto que sua aplicação resulta numa base de cálculo maior do que o acréscimo patrimonial havido no período em que se tornam devidos as contribuições questionadas.

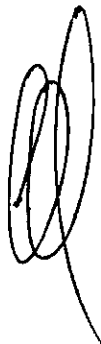
Nestas considerações, há que se admitir a dedutibilidade das contribuições questionadas e afastada, também, esta exigência, não só por contrária ao artigo 43 do CTN, como por não ser considerada infração frente ao disposto no artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Quanto à diferença IPC/BTNF, não há como acolher o pleito da recorrente, uma vez que, formalizado o lançamento de ofício, não pode o sujeito passivo trazer matéria nova, não contemplada no autos, a fim de ver reduzido o montante da tributação.

Desta forma, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a dedutibilidade dos tributos pelo regime de competência.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1998


MARCIO MACHADO CALDEIRA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10140.000489/96-11
Acórdão nº : 103-19.748

INTIMAÇÃO

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

Brasília - DF, em 01 JUL 1999


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 05.07.1999


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL