



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10183.006589/97-81
RECURSO : 118.115
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - Ex.: 1996
RECORRENTE: PYRAMID CONFECÇÕES S/A
RECORRIDA : DRJ EM CAMPO GRANDE -MS
SESSÃO DE : 16 DE MARÇO DE 1999
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.562

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS. A diferença a menor encontrada no estoque final de mercadorias para revenda, entre o levantamento físico e o contábil, caracteriza a saída de mercadorias desacompanhada de nota fiscal e caracteriza omissão de receita, quando não se comprova a natureza das saídas.

OMISSÃO DE RECEITAS NO ANO DE 1995 –TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO PREVISTA NO ART. 43 DA LEI 8.541/92. A previsão da tributação integral das receitas omitidas, sem comunicação com o resultado da pessoa jurídica, base de cálculo para os lançamentos de ofício do imposto de renda pessoa jurídica, no ano fiscalizado (1995), está estabelecida na Lei nr. 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nr. 492 de 05/05/94 e reedições, em seu artigo 43, parágrafos 1º a 3º, convertida na Lei 9.064/95, que teve vigência até 31/12/95, pois revogada expressamente a partir de 01.01.96, pelo art. 36, IV, da Lei 9.249/95. Assim, somente a partir de 01.01.96, novo tratamento para tributar as receitas omitidas foi introduzido pelo art. 24 da Lei 9.249/95. Aplica-se, pois, ao fato gerador do imposto no ano de 1995, o estabelecido na MP 492/94, que deu nova redação art. 43 da Lei 8541/92, porque entrando em vigor no ano de 1994, observou o princípio da anterioridade da lei.

**DECORRÊNCIAS – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE-
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COFINS
RECEITAS OMITIDAS**

Aplica-se aos lançamentos reflexos a mesma decisão proferida no IRPJ, pela relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PYRAMID CONFECÇÕES S/A.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81

ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

RECURSO Nº. : 118.115

RECORRENTE : PYRAMID CONFECÇÕES S.A

RELATÓRIO

PYRAMID CONFECÇÕES S.A pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C/MF sob o nº 36.967.479/0001-87, não se conformando com a decisão prolatada pelo Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos autos de infração de fls.43 a 68 e anexos, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

O Termo de Verificação Fiscal vem aos autos nos seguintes termos:

"A empresa adquiriu, da empresa ROYAL ETIQUETAS S/A; empresa coligada cadastrada no CGCMF sob nº 37.446.853/0001-61, 40.000 (quarenta mil) peças de calças/bermudas, ao preço unitário de R\$ 8,00/cada, perfazendo R\$ 320.000,000, através da Nota Fiscal nº 002, série única, emitida em 21 de dezembro de 1995.

2. DAS VENDAS DE CALÇAS E BERMUDAS EFETUADAS PELA EMPRESA NO PERÍODO DE 21/12/95 A 31/12/95.

De acordo com o livro Registro de saídas de Mercadorias nº 3, Decêndio de dezembro/95 foram efetuadas as seguintes vendas de calças e

de 2000

Jf

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81

ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

bermudas, acarretando saída de igual quantidade destas mercadorias, totalizando 5.479 peças, como segue:

Data	N. F	Quantidade calças/bermudas
21/12/95	407	598
21/12/95	408	1.774
21/12/95	409	1.767
21/12/95	410	773
21/12/95	411	567
	Soma.....	5.479

3. DO ESTOQUE FINAL DE CALÇAS E BERMUDAS NO INVENTÁRIO DE 31/12/95

De acordo com a discriminação das mercadorias, existente em estoque de calças e de bermudas em 31/12/95, no livro Registro de Inventário nº 01, registrado na data de 14/09/93 na Exatoria da Secretária da Fazenda em Coxipo da Ponte, nesta Capital, as folhas 06, temos, 19 peças de calças e nenhuma peça de bermudas.

4.DA OMISSÃO DE RECEITA, PELA VENDA DE BERMUDAS E CALÇAS JEANS, ADQUIRIDAS EM 21/12/95.

Comprovada a entrada de 40.000 peças de calças/bermudas na data de 21/12/95 e constatada a saída de somente 5.479 peças, documentadas pelas Notas Fiscais de Saídas, encontra-se o saldo de 34.521peças de calças e de bermudas, levando-se ainda em consideração que na data da aquisição, o estoque daqueles produtos seja zero.

Considerando-se que a empresa somente encontrou 19 (dezenove) peças de calças e bermudas em 31/12/95, conforme descrito no livro Registro de Inventário, conclui-se que a diferença, isto é, o total de 34.502 peças de

Handwritten signature

Handwritten signature

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

calças/bermudas foram vendidos sem a devida emissão de documentação fiscal correspondentes, resultando em omissão de receita em valor correspondentes.

5.DO VALOR DA OMISSÃO DE RECEITA

Conforme relatado no item 1 acima, o valor unitário das calças/bermudas adquiridas era de R\$ 8,00 e a quantidade de peças não encontradas no Registro de Inventário atinge 34.502 peças. Na quantificação do valor encontra-se o montante de R\$ 276.016,00 (duzentos e setenta e seis mil, e dezesseis reais), como sendo a parcela das receitas operacionais omitida pela empresa, no mês de dezembro/95."

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 49 a 68 em 20 de janeiro de 1998, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação (fls. 73/81):

**I. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA: Ano-
Calendário 1995 OMISSÃO DE RECEITA
OPERACIONAL.**

A diferença a menor encontrada no estoque final de mercadoria para revenda, entre o levantamento físico e o contábil, significa a saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal e caracteriza omissão de receita, quando a empresa não logra comprovar a origem e/ou natureza desta saídas.

AUTUAÇÕES REFLEXIVAS

COFINS

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO

5
5/10/98

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

Aplica-se aos lançamentos reflexos a mesma decisão proferida em relação à autuação principal de pessoa jurídica, dada a íntima relação de causa e efeito.

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE"

Cientificada dessa decisão em 16 de setembro de 1998, a empresa protocolizou recurso a este Conselho, no dia 30 de setembro de 1998, sustentando as seguintes razões:

" Segundo consignado no Auto de Infração datado de 22/12/97, na área do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, a Recorrente teria Omitido Receita Operacional, caracterizada por diferenças no estoque final registrado no Livro de Registro de Inventário, que o Fisco considerou como vendas realizadas no mês de dezembro de 1995, sem emissão de documentação fiscal.

Em decorrência dessa pretensa irregularidade, foram lavrados contra a Recorrente 03 (três) outros Autos de Infração, na área do I.R.F., Contribuição Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, igualmente datados de 22/12/97.

Os Autos lavrados não tem como prosperar, eis que totalmente desprovidos de fundamentação fática e legal que lhes possa dar suporte, conforme a seguir se demonstra.

Portanto, o presente Recurso objetiva a reforma integral da decisão a quo com vistas à declaração de total improcedência da exigência em causa.

Consoante já ressaltado na peça impugnativa a irregularidade imputada à ora Recorrente não se pautou, quer em levantamento de Estoque, quer nas Entradas de Mercadorias, muito menos no Levantamento das Vendas realizadas e escrituradas em seus Livros Comerciais. Pautou-se, isto sim, unicamente em Auto de Infração lavrado na esfera Estadual que a empresa Impugnou, encontrando-se, até o presente momento, aguardando decisão naquela esfera.

6
P. 10/11/98

ff

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

Estamos pois, diante de um lançamento procedido na esfera Federal, lastreado unicamente em fatos descritos em Auto de Infração Estadual, ou seja, lançamento embasado na chamada "prova emprestada".

Como é público e notório, o levantamento fiscal levado a efeito na esfera Estadual não possui o aprofundamento necessário à apuração do resultado passível de tributação na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Naquele âmbito os fiscais, simplesmente, verificam o Estoque quantitativo inicial de mercadorias e a ele adicionam as quantidades constantes das Notas Fiscais de compras e, desse montante, subtraem as quantidades vendidas, também constante de Notas Fiscais, apurando o que seria Estoque Final, se não tivesse havido compras ou vendas sem emissão de Notas Fiscais.

Salta aos olhos, de pronto, que esse tipo de levantamento, não tem qualquer consistência ou validade na apuração do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o qual se traduz no Lucro Líquido do exercício, apurado em conformidade com a legislação comercial.

Assim, evidencia-se a primeira grande diferença apuração de possíveis irregularidades na área do ICMS e do IRPJ; enquanto no primeiro (ICMS) toma-se por base os valores registrados nos livros Fiscais, quais sejam, Livro Registro de Entrada de Mercadorias, Livro Registro de Saída de Mercadorias e Livro Registro de Inventário, no segundo (IRPJ), por determinação da própria Lei, a correta apuração da Base tributável é feita mediante verificação da escrituração Comercial, especialmente os lançamentos procedidos no Livro Diário, tido como principal. Os livros Fiscais, para fins do IRPJ, também como definido na Lei de regência, são meramente Livros Auxiliares, se prestando, apenas, como elemento subsidiário.

Ademais, não se pode olvidar que, muito embora a apuração de eventual Entrada ou Saída de Mercadorias, desacompanhada de Notais Fiscais, seja indício revelador de Omissão de Receita, pode o Contribuinte ter ressarcido o Fisco Federal, mediante oferecimento à tributação da Receita, cuja omissão tenha sido apurada no confronto dos Estoque teóricos e Reais, dentro do próprio período-base de apuração, ou então, no período-base seguinte, mas antes da Fiscalização ter apurado a diferença quando então, o Contribuinte se sujeitaria apenas aos ônus da

7 Possíveis

ff

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

postergação, previsto na legislação específica do tributo, ficando, em consequência, excluído de qualquer responsabilidade nos termos do Artigo 138, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, há que se ter em mente que, tratado-se de tributos diversos (ICMS e IRPJ) de competência de poderes tributantes distintos (Estado-membro e União), o simples transporte da prova de um processo para o outro não é suficiente para legitimar o lançamento com base na prova emprestada. É necessário, antes e acima de tudo, que se procedam a averiguações mais profundas, com vistas a apurar se a irregularidade caracterizada pelo Fisco estadual, acarretou igual prejuízo à Fazenda Nacional representada pela redução do Lucro Líquido da Empresa.

Logicamente, tais averiguações imprescindiriam de um exame na escrita da Empresa tendente a verificar se, de fato, as mercadorias descritas na Nota Fiscal de Entrada ingressaram no estabelecimento da Empresa, e a que título, se ditas mercadorias foram pagas e de que forma se processou o pagamento, se as mesmas foram lançadas no Livro Diário e que, portanto, integraram o seu Estoque final ou ainda, se as mercadorias ditas vendidas sem Notas, de fato saíram do Estoque da Empresa, e a que título, de igual sorte, se ainda que sem emissão de Nota Fiscal de Saída, o resultado das vendas foi contabilizado como receita da Empresa, etc. Só assim, se poderia aferir, com segurança, se o fato apurado na esfera estadual, traduziu efetiva redução da base de cálculo do Imposto de Renda.

No presente caso, contudo, os Autuantes não perquiriram nenhum desses aspectos, limitando-se a fundamentar a exigência tributária e federal com respaldo, exclusivamente, nos fatos descritos em Auto de Infração lavrado na esfera estadual, o qual, repita-se, encontra-se em fase de discussão administrativa. Indubitavelmente, esse tipo de prova é insuficiente para justificar a imputação de Omissão de Receita em causa.

Com efeito, a jurisprudência desse Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes é mansa, torrencial e pacífica, no sentido de repudiar autuações na área do IRPJ baseada, unicamente, na chamada "prova emprestada", consoante nos dão conta, dentre outras, as Ementas dos Acórdãos a seguir transcritas, verbis

8
[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

"APURAÇÃO DO FISCO ESTADUAL – A simples constatação de diferença de imposto estadual relativo ao ICM, por si só, não autoriza a tributação pelo imposto de renda, notadamente se não demonstrada clara a omissão de receita, em que qualquer de suas modalidades. Quando muito, a apartada diferença poderá constituir elemento indiciário a recomendar o aprofundamento das investigações, eis que os critério de tributação vigente (sic) para o ICM são diversos daqueles observados no imposto de renda". (Acórdão 1º C.C nº 103-09.213/89).

"APURAÇÃO DO FISCO ESTADUAL – O fato de haver o contribuinte recolhido o crédito tributário exigido pelo fisco estadual, por si só, não implica omissão no registro de receitas mormente se a autoridade lançadora não se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável. A prova emprestada, em certos casos, deve servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto de renda". (Acórdão 1º C.C nº 101-79.415/89).

"APURAÇÃO DO FISCO ESTADUAL – A simples constatação de diferenças de mercadorias inventariadas pelo fisco estadual não autoriza, de per si, presumir omissão de receita tributável pelo contribuinte, tanto mais se nada há que evidencie o ingresso de tais diferenças nos seus cofres, no de seus sócios ou administradores". (Acórdão CSRF/01-857/88).

A autoridade monocrática, no intuito de manter o lançamento, esforçou-se ao máximo para descaracterizar a notória vinculação existente entre a exigência

9

Jf

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

ora guerreada, com aquela procedida no âmbito Estadual. Contudo, a evidência dos fatos é tamanha que a própria Autoridade a quo, em determinado trecho de sua decisão, viu-se obrigada a admitir, expressamente, tal circunstância para "CONHECIMENTO EMPRESTADO (sic)", como nos dá conta o segundo Parágrafo do Ato Decisório, a seguir reproduzido, verbis:

"Pela descrição dos fatos, pode ser constatado que não ocorreu o lançamento baseado na chamada "PROVA EMPRESTADA", como quer fazer crer a Impugnante, quando apenas se transcreve a infração de um auto para outro sem qualquer exame, mas sim no "CONHECIMENTO EMPRESTADO" de um fato que foi primeiramente detectado pela fiscalização estadual, tendo os Auditores autuantes aprofundados as investigações com vista a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável na esfera federal ...omissis... ."(Grifos e destaque nossos).

Em verdade, o procedimento fiscal que a Autoridade monocrática intitula de "investigações aprofundadas" restringiu-se tão somente à conferência dos registros procedidos nos livros fiscais da ora Recorrente, os quais embasaram o lançamento efetuado na esfera Estadual, que deu origem a este, ou seja, o Fisco Federal nada mais fez que trilhar o mesmo caminho perfilhado pelas autoridades estaduais, fato este que, indubitavelmente, enquadra-se perfeitamente, na chamada "prova emprestada".

Os aprofundamentos na investigação a que se referem as Decisões, do Egrégio Conselho de Contribuintes trazidas à colação, obviamente, não se limitam a esse tipo de conferência de dados, mas apontam, isto sim, para o exame dos lançamentos levados a efeito na escrituração comercial e bem assim à demonstração repetida de que a infração apurada pelo Fisco Estadual, efetivamente, tenha acarretado repercussões no Lucro Líquido do Exercício, que é a base de cálculo do Imposto de Renda pretendido.

Por outro lado, não tem qualquer sentido o entendimento da Autoridade recorrida, quando alega que a chamada "prova emprestada" só ocorre quando apenas se transcreve a infração, de Auto para o outro. O seu alcance da realidade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

vai muito além: abrange todo e qualquer procedimento fiscal desenvolvido na esfera federal sob as mesmas bases e fatos autuados pela autoridade estaduais, sem outras averiguações e perquirições tendentes a demonstrara que de fato a irregularidade lá apurada resultou em prejuízo à Fazenda Nacional. E isto visivelmente não ocorreu no caso vertente.

Portanto, tendo restado cabalmente demonstrado que a presente exigência pautou-se, exclusivamente, em fatos descritos em Auto de Infração lavrado na esfera Estadual, ou seja, na chamada “prova emprestada”. e tendo em vista, por outro lado, a torrencial Jurisprudência contrária a esse tipo de lançamento, requer e espera a Recorrente que os Ilustres Membros desse Colegiado determine o cancelamento da exigência fiscal, por absoluta falta de respaldo fático ou legal.

Para arrematar de vez a questão, vale observar que a ora Impugnante, gozando do Incentivo Fiscal de Isenção, concedido pela SUDAM, relativamente aos seus resultados operacionais, não teria qualquer razão ou motivo para omitir receitas, ou praticar qualquer ato tendente a reduzir seus resultados; contrários, até para manter a ampliar os benefícios fiscais de que goza, sua atuação está direcionada, exatamente, no sentido inverso, ou seja, aumentar seus resultados com vistas a se fortalecer.

Finalmente, há que se atentar para um ajuste que se impõe, na base de cálculo do imposto, no exercício fiscalizado, caso venha a remanescer algum valor a título de IRPJ.

Com efeito, sendo o lançamento uma atividade estritamente vinculada, a base de cálculo estabelecida em procedimento de ofício não pode se diferente da que o contribuinte obtém quando aplica a seqüência de procedimentos obrigatórios, determinados no Manual de Preenchimento de sua Declaração de Rendimentos. A diferença do IRPJ exigido de ofício e o apurado em procedimento voluntário deve restringir-se apenas aos acréscimos legais cabíveis (multa de ofício, juros de mora, correção monetária, se for o caso).

Prova

JS

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

Ora, segundo a legislação vigente, a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é determinada após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. No caso, o Fisco, além de não utilizar a forma determinada em Lei para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social, também não observou a seqüência, estabelecida na legislação e em atos normativos da dedução prévia dessa Contribuição. Desta forma, tributou duas vezes os mesmos fatores, o que deve ser cabalmente repellido pelos Excelsos Julgadores ad quem, ainda que se dê procedência à ação fiscal, cabendo, pois, sob pena de se configurar gravíssima injustiça, a retificação da matéria tributável do Imposto de Renda, da Contribuição Social e do Imposto de Renda sobre Lucro Líquido da Recorrente.

A autoridade a quo indeferiu o ajuste sob o argumento de que a Lei em vigor estabelece que a base de cálculo do IRPJ, apurado em procedimento espontâneo deve ser diferente daquela obtida através de procedimento de ofício, transcrevendo o Artigo 43, e seus parágrafos, da Lei nº 8.541/92, em reforço ao seu indeferimento, O dispositivo invocado pela R. Autoridade Singular, em verdade, não se presta para amparar a sua conclusão: a uma, porque não contém qualquer vedação quanto à exclusão da Contribuição da base de cálculo do IRPJ, sendo omissa no particular, a duas, porque em seu parágrafo 1º o citado dispositivo estabelece, expressamente, que sobre a base do IRPJ, recairão as Contribuições para a Seguridade Social incluindo, dentre estas a Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL); a três, porque o dispositivo invocado regula, simplesmente, a alíquota incidente sobre eventual Omissão de Receita apurada.

Aos três aspectos acima apontados, acresça-se o fato de os valores lançados de ofício serem apenados com a respectivas penalidade, cuja finalidade é, exatamente, sancionar o Contribuinte pelo não recolhimento do tributo, de forma espontânea. E mais, a alíquota do imposto aplicada é, precisamente, a mesma que se utiliza quando o tributo é recolhido espontaneamente.

A propósito do tema, é oportuno trazer à colação o entendimento jurisprudencial em voga no Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, representado pelo Acórdão nº 101-91.594, de 20/11/97, que ostenta a seguinte Ementa:

Ementa:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

“INEXATIDÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – LANÇADO DE OFÍCIO – Havendo matéria tributável, apurada em lançamento de ofício, é cabível a exclusão da Contribuição Social sobre o Lucro, da base de cálculo do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, bem como a exclusão do reflexo correspondente na base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.”

Assim sendo, requer, confia e espera a Recorrente que V. Exas. acolham as razões de defesa ora apresentadas para declararem a improcedência do lançamento do IRPJ, ou, na hipótese de remanescer alguma parcela àquele título, que seja procedida à exclusão da base de cálculo do Imposto da Contribuição Social sobre o Lucro lançado de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXAS

a) IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Como é sabido, os lançamentos reflexos são conseqüências do lançamento do IRPJ, intitulado principal, cujas causas foram contestadas pela Recorrente, integralmente. Assim, claro está que uma vez vencedora a Impugnante quanto às infundadas acusações que lhe foram atribuídas naquele lançamento, nada restará s ser cobrada nos procedimentos dele originários, por uma relação de causa e efeito.

A Recorrente nada deve a título de IRPJ , nada devendo, por conseqüência, nos lançamentos elencados como decorrentes, pelos mesmos motivos expostos nos itens precedentes deste Recurso.

Nesta conformidade requer e espera a Recorrente que V. Exas acolham as razões de defesa expendidas na área do IRPJ, retro para declararem a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

improcedência do lançamento daquele tributo e por uma relação de causa e efeito, o cancelamento da exigência relativa ao Imposto de Renda na Fonte.



INEXATIDÃO DA BASE DE CÁLCULO DO I.R.F. LANÇADO DE OFÍCIO

Por último, caso venha a remanescer algum valor a título de I.L.L., o que se admite apenas ad argumentandum, a sua base de cálculo deverá obedecer à legislação de regência.

Com efeito, sendo o lançamento uma atividade estritamente vinculada, a base de cálculo estabelecida em procedimento de ofício não pode ser diferente da que o contribuinte obtém, quando aplica a seqüência de procedimentos obrigatórios, determinados no Manual de Preenchimento de sua Declaração de Rendimentos. A diferença do I.L.L. exigido de ofício e o apurado em procedimento voluntário, deve restringir-se apenas aos acréscimos legais cabíveis (multa de ofício, juros de mora e correção monetária, se for o caso).

Ora, segundo a legislação vigente, a base de cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido é determinada após a dedução do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. No caso, o Fisco, além de não utilizar a fórmula determinada em Lei para a quantificação da base de cálculo do I.L.L., também não observou a seqüência, estabelecida em Lei e em atos normativos da dedução prévia do IRPJ e da Contribuição Social. Desta forma, tributou duas vezes os mesmos fatores, o que deve ser cabalmente repellido pelos Eminentes Conselheiros, ainda que se dê procedência à ação fiscal, cabendo pois, sob pena de se configurar gravíssima injustiça, a retificação da matéria tributável do Imposto de Renda, da Contribuição Social e do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido da Recorrente, pelas mesmas razões nos itens 25 a 28, acima.

Por todo o exposto, confia a Recorrente que os Ilustre Julgadores ad quem cancelem o lançamento relativamente à exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, por manifesta ilegalidade. Na remota e improvável



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

hipótese de manutenção do lançamento, que seja revista a base de cálculo da exigência a fim de ajustá-la nos moldes preconizados na Lei, excluindo-se do seu cômputo o I.R.P.J, lançado de ofício.

b) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Conforme ressaltado nos itens precedentes, a exigência em causa decorre, exclusivamente, do lançamento formalizado contra a empresa na área do IRPJ, representando, pois, mera consequência daquele lançamento, intitulado principal, cujas causas foram contestadas pela Recorrente, não só em sua Impugnação, mas também neste Recurso. Assim, claro está que uma vez vencedora a Recorrente quanto às infundadas acusações que são atribuídas no presente Processo, no que pertine ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, nada restará a ser cobrado nos procedimentos dele originários, por uma relação de causa e efeito.

A recorrente está certa de que nada deve a título de IRPJ, nada devendo, por consequência, nos lançamentos elencados como decorrentes, como é o caso da exigência da Contribuição em causa, pelos mesmos motivos expostos acima, nos itens relativos à contestação das pretensas irregularidades apuradas na área daquele Imposto, as quais requer-se sejam aqui consideradas como se transcritas fossem.

No entanto, ainda que venha a remanescer alguma parcela do crédito tributário na área do I.R.P.J, mesmo assim a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pretendida no Auto de Infração lavrado em separado, não tem qualquer sustentação legal, tendo em vista que segundo definido na Lei de regência a base de cálculo dessa Contribuição, como a própria denominação indica, é o Lucro

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

Líquido do Exercício, ou seja, o Lucro apurado pela Pessoa jurídica no encerramento do Exercício, segundo as Leis Comerciais.

Tal assertiva é lastreada em expressa orientação normativa expedida pelas Autoridades Administrativas, no sentido de que, para que se possa cobrar exigências reflexas sobre valores apurados de ofício é necessária expressa autorização legal, consoante ressaltado no Parecer Normativo CST nº 04/94.

Não obstante citado ato refere-se à exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, sem dúvida alguma as conclusões lá contidas se aplicam, por inteiro, às Contribuições em geral, lançadas por via reflexas, em especial à presente Contribuição Social, prevista na Lei nº 7.689/88, uma vez que ambas as exigências, tanto daquele Imposto como desta Contribuição incidem sobre a mesma base de cálculo, qual seja, Lucro Líquido apurado pela Pessoa Jurídica no encerramento do exercício, submetendo-se, assim às mesmas conclusões consignadas no mencionado Parecer Normativo CST nº 04/94, cujos principais fundamentos a seguir transcrevemos:

“22 – Esta incidência inovou a tributação dos Lucros – pertencentes aos Sócios ou Acionistas – apurados pelas Pessoas jurídicas, ao criar um ônus para o beneficiário do Lucro, fundamentando-se no acréscimo patrimonial em favor daqueles no momento da apuração do Lucro Líquido. Ou seja, o imposto passou a alcançar o lucro contabilmente apurado, independente, de sua distribuição. Este é o entendimento que se extrai pela simples leitura do dispositivo legal em exame,

23 – A base de cálculo desse imposto é o Lucro Líquido do Período-Base, assim considerada a soma algébrica do Lucro Operacional dos Resultados Não Operacionais, do saldo da Conta de Correção Monetária e das Participações, devendo ser determinado com observância da Legislação Comercial.....omissis....

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

24 – O Lucro Líquido, enquanto valor positivo decorrente da soma algébrica das receitas e despesas realizadas pela Empresa, representa, ao final do Período – Base, um acréscimo de patrimônio a favor dos Sócios ou Acionistas, razão pela qual se dá a incidência do Imposto na Fonte (I.L.L). Os recursos advindos desse acréscimo, no entanto, encontram-se, naquele momento – encerramento do Período – Base – em poder da Empresa.

25 – Note-se que o Lucro a que se refere a Lei é aquela constante da Escrituração Comercial, registrado no Livro Diário, e determinado de acordo com os princípios contábeis. O lucro assim apurado, representa um acréscimo de patrimônio da Empresa.

26 – Ora, os valores apurados em procedimento de ofício não produzem acréscimo patrimonial na Empresa. Pelo contrário, a realização de operações visando atribuir rendimentos a terceiros por via oblíqua (Notas Frias, custo ou Despesa Inexistente, etc.) tem como conseqüência a diminuição daquele Patrimônio.

27 – Para que tais valores apurados em procedimento de ofício integrem a base de cálculo do Imposto na Fonte (I.L.L), faz-se necessária expressa autorização legal, a exemplo dos ajustes previstos na legislação tributária para determinação do Lucro Real.

28 - ... omissis ..., se os valores apurados extracontabilmente fossem passíveis de integrar o Lucro Líquido para efeito de incidência do I.L.L, os mesmo deveriam ser considerados na apuração do Lucro da Exploração – base de cálculo de Incentivos Fiscais – uma vez que este

Paulino

Yf

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

toma por ponto de partida, para sua apuração, o Lucro Líquido do Período – base.

29 – Evidentemente, não foi esse o objetivo da Lei nº 7.713, de 1988, mesmo porque esta, seu Artigo 35 não deixa dúvidas **ao referir-se ao Lucro Contábil (neste computadas despesas de natureza diversas, inclusive indedutíveis na apuração do Lucro real) como base para cálculo do I.L.L, não alcançado, por conseguinte, fatos apurados à margem da contabilidade.**

30 – Assim, ao definir o Lucro Líquido do período – base como elemento básico para determinação da base de cálculo do I.L.L, a Lei nº 7.713/88 atribuiu decisiva importância à manutenção de escrituração mercantil regular...omissis...

31 - ...omissis...a vinculação da base de cálculo do Imposto na Fonte sobre o Lucro Líquido apurado com observância da legislação comercial evidencia o intuito do legislador **em tomar por base o resultado contábil, obtido pela empresa, no qual não se incluem, evidentemente , receitas omitidas. Se assim não fosse, a Lei o teria dito, expressamente, a exemplo dos ajustes previstos no parágrafos 1º do Artigo 35, da Lei nº 7.7713/88.**

31.1 – O mesmo poder ser dito a respeito das despesas indedutíveis da determinação do Lucro Real e que **não afetam a base de cálculo do Imposto sobre o Lucro Líquido por absoluta falta de previsão legal.**

32 – Em outras palavras, considerando-se que os ajustes ao Lucro Líquido – base de cálculo do Imposto na Fonte – estão expressamente previstos no Artigo 35, da Lei nº 7.713/88, valores decorrentes, de omissão de receitas, despesas indedutíveis, notas frias, notas calçadas, etc, então se prestam à recomposição da base de cálculo daquele Imposto.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

33 – Mesmo porque, se adotada essa tese, o objetivo da Lei – Tributação do acréscimo patrimonial no momento da apuração do Lucro, citado, inclusive, na sua Exposição de Motivos – seria subvertido pela tributação à alíquota de 8% de rendimentos já distribuídos, e, portanto, não integrantes do Patrimônio da Pessoa Jurídica.

34 – Após essas considerações, tornam-se bem delineadas as características dessa nova incidência, quais sejam:

- a).....omissis.....
- b) Fato Gerador: É a apuração do lucro líquido pelas pessoas jurídicas, no encerramento do período – base;
- c) Base de Cálculo: Lucro líquido apurado com observância da Legislação Comercial; e,
- d) Ajuste ao Lucro Líquido: São somente aqueles expressamente previstos no Artigo 35,...omissis... .

Vê-se assim que, por força da própria orientação emanada pelas Autoridades Administrativas, não tem qualquer cabimento cogitar-se da incidência da C.S.S.L. sobre as pretensas irregularidades apuradas na área do I.R.P.J, posto que, tal como ocorria com o Artigo 35 da Lei nº 7.713/88, o Artigo 2º da Lei nº 7.689/88 tem como hipótese de incidência do Lucro Contábil, na forma da Lei nº 6.404/76, ajustado pelos valores expressamente previstos em Lei e, espontaneamente apurados pela Pessoa Jurídica, não alcançando valores mantidos à margem da escrituração, ainda que alvo de lançamento de ofício pelas Autoridades Fiscais.

Tanto isso é verdadeiro que as Autoridades Fazendárias, posteriormente à edição do mencionado Parecer Normativo nº 04/94, buscaram dar suporte legal às exigências das Contribuições lançadas via reflexa mediante alteração legislativa, o que veio a ocorrer somente em 1995, com a edição da Lei nº

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

9.064 que em seu Artigo 3º previu a incidência da Contribuição também sobre valores omitidos.

Contudo, tratando-se de nova hipótese de incidência tributária a Lei só entra em vigor no exercício seguinte àquele em que for publicada, mercê do princípio da anterioridade. Tendo a Lei nº 9.064 sido publicada no ano de 1995, segundo esse sagrado e inviolável princípio, sua vigência e eficácia somente se aplicam aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1996, não alcançando, pois, os fatos autuados, que dizem respeito ao ano – calendário de 1995, portanto , anterior à vigência da Lei invocada como suporte legal da exigência fiscal.

A propósito da vigência das Leis que instituem ou majoram a tributação, convém trazer à colação o Acórdão CSRF/01-1.911, de 06/11/95, proferido pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, que arrematou a questão da forma brilhante e eminentemente jurídica, declarando em sua Ementa:

“IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA – A Lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O Parágrafo 5º do Art. 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O. de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto, não tem aplicação ao ano – base de 1990.”

No voto condutor do mencionado Aresto o Eminentíssimo Relator concluiu de forma irrefutável que a Lei que institui ou majora tributos somente poderá produzir efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, por força de vedação inserta no Artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor:

Positivo

ff

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, Estados, Distrito Federal e os Municípios:

.....omissis.....

III – Cobrar Tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentado.”(grifo e destaque nossos).

Observou ainda que o Código Tributário Nacional complementa essa norma constitucional, ao dispor, verbis:

“Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de Lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I – que instituem ou majoram tais impostos:

.....omissis.....

Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela Lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

Prosseguindo, ressaltou que o Código Tributário Nacional consagra o princípio de que o fato gerador do tributo é a renda auferida no período – base. Nesse sentido esclarece José Luiz Bulhões Pedreira, em sua consagrada obra Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, Justec Editora Ltda, 1979, pág. 110. Ipsis litteris:





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

“Antes do C.T.N, o regime legal do imposto anual das **peças jurídicas e fiscais** baseava-se na idéia de que os contribuintes eram tributados, em cada exercício financeiro da União pela renda ganha no próprio exercício da tributação; e, para poder cobrar o imposto em função da renda do exercício em curso, a Lei presumia que o contribuinte auferia, em cada exercício financeiro, renda em montante igual à percebida no ano anterior.

Daí a noção de ano – base do imposto. A renda ganha no ano anterior não era fato gerador nem base de cálculo (segundo os conceitos do C.T.N), mas base para estimativa da renda que a Lei presumia como ganha no exercício em que o imposto era devido. Essa noção foi expressamente enunciada no artigo 42 do RIR de 1926 (Dec. 17.390, de 26/07/1926) (destaque e grifos nossos).

O imposto devido em um exercício será calculado tomando-se por base de avaliação rendimentos ou renda global no ano anterior, supostos iguais aos do exercício em que tiver de ser feito o lançamento.”

Coerente com esse princípio, a Lei não tributava a renda auferida pelas pessoas físicas no ano em que transferiam residência para o exterior nem o lucro das pessoas jurídicas no ano da extinção. Além disso, até 1939 o imposto das companhias tinha como “base de avaliação” o lucro apurado no balanço encerrado até 30 de junho do mesmo exercício financeiro em que o imposto era devido.

Legislação aplicável no Lançamento do Crédito Tributário – A definição de fato gerador do imposto adotado pelo C.T.N. tornou insustentável a idéia original de que a renda auferida no ano – base é apenas “padrão de estimativa” da renda ganha no exercício financeiro do imposto...”

Resolução

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

Arrematou dizendo que esses ensinamentos foram acolhidos pela nossa jurisprudência, como se verifica da decisão unânime da 5ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, Ap. 82.686-PR, D.J.U. de 03/05/84. Portanto, a Lei que fundamenta o lançamento do Imposto ora questionado, por força do dispositivo constitucional e da Lei Complementar, somente pode passar a ter eficácia, para efeito de cobrança do tributo, ou sua majoração, a partir do exercício financeiro da União iniciado no dia primeiro de janeiro do ano seguinte ao de sua publicação, alcançando o exercício social das empresas principiado naquela data. **Em resumo: A LEI TRIBUTÁRIA QUE TORNA MAIS GRAVOSA A TRIBUTAÇÃO SOMENTE ENTRA EM VIGOR E TEM EFICÁCIA A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE FOR PUBLICADA.**

A conclusão estampada no mencionado julgado-Acórdão CSRF/01-1.911/95 – aplica-se, por inteiro, ao presente caso, eis que de forma idêntica ao dispositivo legal lá examinado (Artigo 6º, Parágrafo 5º da Lei nº 8.021/90 a Lei adotada para respaldar a exigência relativa ao período fiscalizado (1995), ora guerreada, (Artigo 3º, da Lei nº 9.064/95), não só majorou mas, verdadeiramente, instituiu nova hipótese tributária.

Ao apreciar a aplicação do PN-CST nº04/94, bem assim, a inaplicabilidade da Lei nº 9.064, de maio de 1995, argüidos na Impugnação então apresentada, a R. Autoridade Singular buscou refutar os argumentos então expendidos, alegando, em síntese, que: *i)* O parecer Normativo 04/94 foi revogado, expressamente, pelo Parecer Normativo nº 06, de 23.06.96, portanto, antes da lavratura do Auto de Infração; *ii)* Quanto à Lei nº 9.064/95, afirma que não ocorreu afronta ao princípio da irretroatividade, na medida em que a mesma foi precedida de Medida Provisória nº 492, de maio de 1994, que foi reeditada 12 (doze) vezes, até que foi convertida na mencionada Lei, em maio de 1995. Conclui, assim, que a Recorrente teria se equivocado ao argüir tais fundamentos.

Resolução

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

Os fatos apontam, entretanto, para equívoco não das alegações da Recorrente, mas sim, do entendimento esposado pela Autoridade ora recorrida, posto que a revogação do mencionado Parecer, não obstante ter ocorrido antes da lavratura Auto de Infração, processou-se **APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR** momento este que, em última análise é o que **DEFINE A LEGISLAÇÃO A SER APLICADA** em eventual lançamento de ofício.

Para corroborar tal entendimento, basta ver que a revogação do mencionado Parecer nº 04/94 só se concretizou após a mudança na Legislação do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, ocorrido em janeiro de 1995, com a edição da Lei nº 8.981/95, cuja vigência iniciou-se, somente a partir de 1º de janeiro de 1996.

Nesta circunstância, espera a Recorrente ver cancelada integralmente a exigência, quer pelas razões expedidas na área do I.R.P.J, que originou a presente exigência, quer por falta de previsão legal para a incidência da Contribuição Social sobre valores mantidos à margem da contabilidade e/ou apurados por procedimento de ofício, eis que sua base de cálculo se adstringe ao Lucro Líquido apurado na data de encerramento do exercício, conforme orientado no PN CST nº 04/94;

c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Conforme ressaltado nos itens precedentes, a exigência em causa decorre, exclusivamente, do lançamento formalizado contra a empresa na área de I.R.P.J , tal como visto no lançamento da Contribuição sobre o Lucro Líquido – C.S.L, objeto do item anterior deste Recurso, representando, pois, mera consequência daquele lançamento, intitulado principal, cujas causas foram contestadas integralmente pela Recorrente neste Processo.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

Assim, claro está que uma vez vencedora a Recorrente quanto às infundadas acusações que lhe foram atribuídas nestes Autos, nada restará a ser cobrado nos procedimentos dele originários, por uma relação de causa e efeito.

As razões de mérito aplicáveis à espécie são exatamente as mesmas expendidas nos itens 36 a 52 desta peça Recursal eis que, tratando-se de lançamento decorrente, tal como ocorre em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-C.S.S.L, aplicam-se os mesmos entendimentos lá explicitados, inclusive no que respeita à aplicação do PN-CST nº 04/94.

No particular vale observar que não procede a alegação da Dd. Autoridade Julgadora *a quo* no sentido de rejeitar a aplicação do P.N-C.S.T nº 04/94, por entender de forma simplista que a base de cálculo da COFINS é o Faturamento Mensal, e não o Lucro Líquido, conforme bem apreciado pelo citado Ato Normativo. Ocorre que o Lucro Líquido está englobado no Faturamento, fato este que, desde logo, fragiliza o argumento esposado por aquela Autoridade, de outro lado, a orientação emanada no mencionado Ato, que se pretende aplicar à COFINS, nada tem a ver com a base de cálculo propriamente dita, mas sim com a inexistência de dispositivo legal que autorize a exigência, mediante procedimento de ofício, da Contribuição Social sobre valores mantidos à margem da contabilidade, disposição legal essa que só veio a lume com a edição da Lei nº 9.064/95, Artigo 3º, editada em maio de 1995 e, portanto, com vigência apenas a partir de 01/01/96.

Sendo assim, espera a Recorrente ver cancelada, integralmente a exigência, no tocante também à Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, quer por uma relação de causa e efeito entre o presente lançamento e aquele verificado na área do I.R.P.J, cujas razões de defesa requeremos sejam aqui consideradas como se transcritas fossem, quer por falta de previsão legal para a incidência da referida Contribuição sobre valores mantidos à margem da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107- 05.562

contabilidade e/ou apurados por procedimento de ofício, eis que sua base de cálculo se adstringe ao Faturamento registrado na contabilidade da Recorrente, sem alcançar eventuais valores apurados em procedimento de ofício, conforme orientado no PN CST nº 04/94.

Este o relatório

Ernesto

ff

Processo nº : 10183.006589/97-81
Acórdão nº : 107-05.562

VOTO

CONSELHEIRA MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, RELATORA

O lançamento teve como base omissão de receitas caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, resultado da falta de registro de notas fiscais de vendas.


A primeira objeção levantada diz respeito a prova emprestada, afirmando a recorrente estar o lançamento fundamentado exclusivamente em auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual e ainda pendente de julgamento.

Não é legítimo afirmar que a irregularidade apontada pelo Fisco Federal não tenha se pautado em levantamento de estoques, em entradas de mercadorias e vendas realizadas, tendente a apurar o fato gerador do imposto de renda, que sabemos ser distinto do ICMS.

Os procedimentos da fiscalização, os critérios adotados e as diferenças apuradas no levantamento de estoque foram descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 27/29 e reproduzido neste Relatório. O trabalho da fiscalização, que podemos verificar nos autos do processo, teve como resultado a apuração da venda sem nota fiscal de 34.502 peças.

Como bem afirmou a autoridade de primeira instância, a fiscalizada teve ciência do referido Termo em 04/09/97, tendo solicitado prorrogação do prazo por mais 30 dias – vide fls. 26 – que transcorrido sem que tenha cumprido a intimação constante do Termo de Verificação Fiscal, lavrou o termo de revelia.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, os auditores autuantes aprofundaram as investigações afim de caracterizar adequadamente a matéria tributável na esfera federal, juntaram aos autos do processo a nota fiscal de compra de fls. 31, efetuada pela empresa fiscalizada à empresa Royal Etiquetas S/A., de 40.000 calças e bermudas a preço unitário de 8,00, no total de R\$ 320.000,00. As



Processo nº. : 10183.006589/97 -81
Acórdão nº. : 107- 05.562

notas fiscais de vendas em número de cinco, emitidas pela recorrente estão às folhas 32/36, nas seguintes quantidades: 598; 1.774; 1767; 773 e 567 peças de calças (total de 5.479 peças), que vendidas a preço unitário de 8, 50, soma uma receita de R\$ 46.571,50. As vendas sem emissão de nota fiscal de saída foram, portanto, de 34.502 peças.

São estas as considerações pertinentes à matéria feitas pela autoridade de primeira instância: "Não restam dúvidas de que, estando comprovados o estoque inicial as compras, as vendas e o estoque final através do livros e documentos apresentados pela própria empresa, a diferença a menor no estoque decorre obrigatoriamente de saídas desacompanhadas de documentação fiscal que caracterizam omissão de receita de vendas, resultando em lucro líquido a menor e consequentemente prejuízo à fazenda nacional pelo não recolhimento de tributos e contribuições devidos. Esta conclusão, que não está baseada em nenhuma presunção legal, decorre da regra contábil de apuração do custo da mercadoria vendida para as empresas que revendem produtos fabricados por terceiros (situação que ocorreu com a impugnante em relação ao produto objeto do levantamento de estoque), cuja observância é obrigatória para fins fiscais e tributários de acordo com os artigos 197, parágrafo único, e 231 do RIR/94, também mencionados no enquadramento legal do Auto de infração (fls. 05).

Ressalte-se que a forma de pagamento da compra e das vendas da referida mercadoria em nada afeta o levantamento efetuado para encontrar a quantidade vendida no período, pois esta não varia em função do prazo ou maneira de pagamento, e a natureza das operações ocorridas está consignada nas notas fiscais, sendo que a compra foi efetuada de outra empresa pertencente ao mesmo grupo de sócios, em uma única operação (fls.31), e as vendas foram todas para uma mesma empresa, através de cinco notas com numeração seqüencial (fls.32/36) e todas da mesma data, que inclusive também foi a data da compra. Mesmo que as saídas registradas pela impugnante em seus livros não fossem decorrentes unicamente de vendas, isto em nada alteraria o resultado da apuração fiscal, pois o que se queria encontrar era a quantidade total saída no período para verificar a exatidão final contado e escriturado pela própria empresa, cabendo a ela esclarecer

Processo nº. : 10183.006589/97 -81
Acórdão nº. : 107- 05.562

o destino dado à diferença encontrada quando foi para isto intimada ou agora na impugnação.”

Assim, confirmada a prática de omissão de receitas com base nas provas trazidas aos autos pela fiscalização, resta-nos examinar quanto as bases de cálculo, utilizadas pela autoridade administrativa, sobre as quais incidiram as alíquotas dos impostos e contribuições.

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

A contestação quanto a base de cálculo do IRPJ, deve ser enfrentada quanto ao aspecto temporal da lei e quanto a tributação em separado, desvinculada do resultado da pessoa jurídica.

Com efeito, o auto de infração adotou como base de cálculo a receita bruta, para fins de incidência do IRPJ, ou seja, o valor correspondente a 100% da receita considerada omitida, procedimento fundamentado no art. 43 da Lei 8.541/92, com a nova redação dada pelo Medida Provisória nr. 492 de 05/05/94, convertida na Lei 9.064/95, que teve vigência até 31/12/95, pois revogada expressamente a partir de 01.01.96, pelo art. 36, IV, da Lei 9.249/95. Dessa forma, somente a partir de 01.01.96, novo tratamento para tributar as receitas omitidas foi introduzido pelo art. 24 pela mesma Lei 9.249/95. Aplica-se, pois, ao fato gerador do imposto no ano de 1995, o estabelecido na MP492/94, que deu nova redação art. 43 da Lei 8541/92, porque entrando em vigor no ano de 1994, observou o princípio da anterioridade da lei.

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

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

Nesse procedimento, o parâmetro que o fundamenta é o fato de que os custos relativos às receitas sonegadas já foram agregados ao resultado do exercício, pelo que legitima a adição do valor integral da receita considerada omitida, como mecanismo de recomposição do lucro real daquele período.

Processo nº. : 10183.006589/97 -81
Acórdão nº. : 107- 05.562

A decisão de primeira instância enfrentando a questão assevera:

"A apuração do lucro líquido do exercício conforme a legislação comercial, compreende, simplificada, a diferença entre a receita da venda de bens / serviços e os respectivos custos e despesas, sendo que, no caso concreto, houve a aquisição comprovada de calças/ bermudas, tendo sido contabilizado todo o custo referente à diferença entre a quantidade entrada e o estoque final, mas nem todas as vendas destes produtos foram acompanhadas da correspondente nota fiscal, faltando assim apenas o registro de parte da receita, cujo valor é exatamente igual à diferença que ocorrerá no lucro líquido, pois contabilmente não havia mais nenhum custo ou despesa a ser deduzido desta receita para encontrar-se o lucro."

A previsão da base de cálculo para os lançamentos de ofício do imposto de renda pessoa jurídica, no ano fiscalizado (1995), está estabelecida na Lei nr. 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nr. 492 de 05/05/94 e reedições, em seu artigo 43, parágrafos 1º a 3º:

"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida".

1º. O valor apurado nos termos deste constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

2º. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.

3º. A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR pelo valor desta fixado para o mês da omissão."

A propósito, em Declaração de Voto proferida no julgamento que resultou o Acórdão nº 103-19.499, o Conselheiro Edson Vianna de Brito, enfrentando a questão da base de cálculo para o lançamento de ofício do imposto de renda pessoa jurídica especialmente a base de cálculo de que trata o art. 43 da Lei nº 8541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492 de 05/05/94, afirma:

Processo nº. : 10183.006589/97 -81
Acórdão nº. : 107- 05.562

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

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

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

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

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

PROCESSO Nº. : 10183.006589/97 -81
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.562

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

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

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

Quanto a arguição da recorrente de que o fisco federal pode ter sido ressarcido, mediante o oferecimento à tributação da receita omitida dentro do próprio período-base de apuração ou no período-base seguinte, mas antes da fiscalização ter apurado a diferença, transcrevo o que já foi dito pela autoridade de primeira instância: “ Se tal situação ocorreu, ela não foi encontrada pelos auditores autuantes durante os trabalhos da fiscalização e nem foi apresentada pela empresa quando intimada a esclarecer o ocorrido, competindo a ela trazer aos autos a prova concreta disto, acompanhada dos livros comerciais e fiscais onde estejam registrados tempestivamente os lançamentos de ajustes pertinentes e dos DARF de recolhimentos correspondentes. Meras alegações desacompanhadas de prova, quando se trata de matéria de fato (pagamento espontâneo), não podem infirmar o lançamento efetuado.”

Paulo Sérgio

J

Processo nº. : 10183.006589/97 -81
Acórdão nº. : 107- 05.562

LANÇAMENTOS REFLEXOS

IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Também em relação às autuações reflexas transcrevo os fundamentos da autoridade monocrática: "A base de cálculo para o lançamento de ofício do I.L.L. está estabelecida atualmente na Lei 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nr. 492 de 05/05/94 e com a alteração da alíquota determinada pelo artigo 62 da Medida Provisória nº. 812/94, convertida na Lei 8.981/95, em seu artigo 44, parágrafos 1º e 2º que dispõem:

"Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoa jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§1º. O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios".

O valor da receita deve ser considerado como base de cálculo do lançamento sem autorizar qualquer dedução porque considerada automaticamente distribuído aos sócios e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

CSSL – O lançamento está baseado no art. 43 e parágrafos da Lei 8.541/92, com a redação dada pela MP 492/94, e sucessivas reedições, os quais estabelecem regras específicas para apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o qual corresponde ao valor da receita omitida e não ao lucro líquido apurado na escrituração comercial. A MP 492 de 05/05/94, foi convertida na

Processo nº. : 10183.006589/97 -81
Acórdão nº. : 107- 05.562

Lei nº 9.064/95, portanto, válida a sua aplicação para o ano de 1995, exercício financeiro seguinte àquele em que foi publicada.

COFINS – Embora tratando-se de lançamento efetuado por via reflexa, sobre a mesma matéria já examinada no IRPJ, a base de cálculo da COFINS, está prevista com sendo o faturamento, conforme art. 2º da Lei Complementar nº 7/91, nos exatos valores lançados pela fiscalização. Assim confirmada a omissão de receitas, resulta que tais valores não sofreram a incidência dessa contribuição, devendo ser mantido o lançamento.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 1999.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ