



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24
Recurso nº : 115.688 - *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS.: 1993 A 1995
Recorrentes : A.A. DE LIMA JUNIOR - ME e DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 14 DE OUTUBRO DE 1998
Acórdão nº : 102-43.404

RECURSO DE OFÍCIO - LIMITE DE ALÇADA - De acordo com a Portaria Ministerial nº. 333/97, o novo limite de alçada se aplica aos presentes autos, por estar abaixo do limite estabelecido.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - A não comprovação com documentação hábil à origem do ingresso do recurso no caixa da empresa, nos suprimentos de caixa ou aumentos de capital, caracteriza-se omissão de receitas.

IRRF - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL-PIS-COFINS - TRIBUTAÇÃO DECORRENTES - Tratando-se de tributação reflexa, o decidido no processo principal, constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes.

Recurso de ofício não conhecido.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por A.A. DE LIMA JUNIOR - ME e DRJ em BELÉM - PA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso de ofício, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário relativamente ao IRPJ e por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário relativamente ao PIS/PASEP, ao IR-FONTE, à Contribuição Social e à COFINS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

Recurso nº : 115.688

Recorrentes : A.A. DE LIMA JUNIOR - ME e DRJ em BELÉM - PA


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros URSULA HANSEN, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

Recurso nº : 115.688

Recorrentes : A.A. DE LIMA JUNIOR - ME e DRJ em BELÉM - PA

RELATÓRIO

A. A. DE LIMA JUNIOR-ME, CGC N. 34.931.659/0001-83, recorre para esse E. Conselho de Contribuintes de decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou parcialmente procedente sua impugnação de fls. 187/195, declarando devidos à Fazenda Nacional os seguintes valores em UFIR's, a serem acrescidos de multa de ofício e juros de mora:

IRPJ	12.256,21
PIS RECEITA OPERACIONAL	943,06
COFINS	3.274,20
IRRF	773,82
IRRF S/OMISSÃO DE RECEITAS E/OU	
REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO	40.830,91
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	<u>9.558,00</u>
TOTAL EM UFIR's	67.636,20

Inicialmente, a Recorrente foi intimada a recolher à Fazenda Nacional, crédito tributário no montante de 211.417,94 UFIR, apurado através de Autos de Infração, pela constatação de omissão de receita da revenda de mercadorias, sem emissão de notas fiscais, verificada através do cruzamento das informações das receitas e despesas apresentadas pelo próprio contribuinte, onde os gastos necessários à atividade desenvolvida foram superiores a receita bruta operacional declarada.

Inconformada com a exigência, a interessada apresentou tempestivamente impugnação (fls. 112/115), requerendo o improvimento dos Autos de Infração.

Tendo em vista a impugnação da Recorrente, o processo foi encaminhado à Delegacia Regional de Julgamento/PA, sendo posteriormente encaminhada à DRF/Macapá, para anexação de cópias das DIRPJ dos anos-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

calendários de 1993 e 1994, para saber em que formulários a autuada apresentou suas declarações de rendimentos, em razão de ter ela alegado em sua impugnação que é microempresa, devendo, portanto, ser aplicada as consequências tributárias da omissão de receita apurada pelo Fisco.

Constatado pelo Fisco que a Recorrente apresentou suas Declarações de Rendimentos no Formulário II (Microempresa), novamente o processo foi devolvido à DRF/Macapá, para que, através de diligência fiscal junto a interessada, fosse feita a tributação em consonância com os Pareceres Normativos 19/87 e 29/87, com a lavratura de Auto de Infração Complementar (§ 3º do art. 18 do PAF), reabrindo prazo à Recorrente para interposição de defesa.

Tendo sido constatada omissão de receitas, que somada à receita declarada ultrapassa o limite de isenção para microempresa, foi arbitrado o lucro em função da receita excedente, conforme preceitua os Pareceres Normativos 19/87 e 29/87, com lavratura dos Autos de Infração dos tributos devidos em função da omissão, e reaberto prazo para interposição de defesa, apurando-se os seguintes valores em UFIR's, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal e Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	50.894,74
PIS	2.120,61
COFINS	7.509,68
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	1.733,00
IRRF S/OMISSÃO DE REC. E/OU	
REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO	93.656,35
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	21.561,60



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

Intimada dos Autos de Infração, tempestivamente a Recorrente apresentou sua impugnação, asseverando em síntese que:

- a) o enquadramento legal é pressuposto básico para a eficácia do lançamento, sem o qual, os Autos de Infração são nulos de pleno direito;
- b) quanto ao IRPJ, o referido lançamento foi efetuado sob a forma de ARBITRAMENTO DO LUCRO nos meses de 08/94, 09/94, 10/94, 11/94 e 12/94, **“tendo em vista que o contribuinte, tendo ultrapassado o limite legal para as microempresas em função da constatação de omissão de receitas, conforme Termo de Constatação anexo, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ...”**, sendo incabível o enquadramento legal enfocado no Auto de Infração – artigo 539, inciso I, do Decreto n. 1.041/94, pois entende que referido dispositivo aplica-se a contribuinte obrigado a tributação com base no lucro real, o que não é o seu caso, conforme previsto no art. 190 do Decreto n. 1.041/94;
- c) deixando o enquadramento de existir ou sendo declarada sua inaplicabilidade, não terá o efeito desejado o Auto de Infração, dada a sua íntima relação com a causa, ou seja, como inexiste lei que obrigue a Impugnante a declarar pela forma do Lucro Real (art. 5º, II, da CF), não há o que se falar em arbitramento;
- d) mesmo que a figura do arbitramento não seja descartada, sua tributação teria embasamento legal previsto no § 6º do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.648/78, que diz:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

“No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, será considerado lucro arbitrado, o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos.”

Entretanto, as autoridades lançadoras efetivaram o lançamento sobre o montante da receita omitida e sobre a receita declarada, em total contraposição aos dispositivos mencionados e, inclusive, aos PN ns. 19/87 e 29/87, haja vista que, mesmo havendo excedente no ano-base fiscalizado, esse fato não acarretou a perda de condição da microempresa, e que no mês de agosto de 1994, quando foi detectado o primeiro e único excedente (20.681,58 UFIR), os autuadores não observaram o princípio da proporção ao limite de isenção;

e) quanto ao IRRF, os lançadores utilizaram como enquadramento legal os arts. 5º, § Único da Lei n. 9.064/95 e art. 44 da Lei n. 8.541/92 c/c o art. 3º da Lei n. 9.064/95, considerados inaplicáveis para microempresa, dentro do que determina o Capítulo IV do Código Tributário Nacional, tendo eficácia somente para os contribuintes optantes ou obrigados a apurar o Lucro Real, o que não é o caso da Impugnante. Destarte que o art. 43 da Lei n. 8.541/92 c/c 892 do RIR/94, é base legal para o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ, enquanto que o art. 44 da mesma Lei c/c o art. 739, é base legal para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRPF, ambos exclusivos para empresa sujeitas à tributação com base no Lucro Real, sendo modificado os dispositivos citados, através do art. 3º da Lei n. 9.064/95, onde a base de cálculo foi estendida para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, além das tributadas pelo Lucro Real, produzindo efeitos, com referência aos arts. 1º, 2º, e 5º, a partir de 1º de janeiro de 1994;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

- f) os arts. 40 a 42 da Lei n. 8.383/91, base legal citada no Auto de Infração S/N, cujo total do Crédito Tributário ficou em 46.948,86 UFIR, em nada tem a ver com a impugnante, principalmente porque foi utilizada como base de cálculo a dita receita omitida, desde janeiro de 1993 a julho de 1994, um completo absurdo, pois naquele período era microempresa, não sujeita a esse tipo de tributação;
- g) em assim sendo, os dispositivos utilizados para o lançamento do IRRF não procedem, assim como os do IRPJ, que se o Julgador convencer-se em favor dos argumentos apresentados, o que ficar julgado no Auto Matriz, refletirá nos demais.
- h) quanto a Contribuição Social sobre o lucro, verifica-se uma interpretação contrária ao que dispõe o § 1º do art. 43 da Lei n. 8.541/92, não modificado pelo art. 3º da Lei n. 9.064/95, pois quando referido parágrafo previu; **“O valor apurado nos termos deste artigo...”**, entende-se que a Base de Cálculo das contribuições para a seguridade social é o resultado da multiplicação da alíquota de 25% sobre a receita omitida, senão o legislador ao invés de colocar a expressão **“o valor apurado”**, colocaria **“o valor da receita omitida”**, conforme fez no § 2º, e que ao introduzir as modificações nos artigos 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, através do art. 3º da Lei n. 9.064/95, acrescentou **“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...”**, o que reforça seu entendimento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

Inexplicavelmente, os autores do procedimento lançaram à contribuição social a alíquota de 10%, que mesmo sendo devida seria a base de 10% sobre 10%, ou habitualmente feita à alíquota de 1%, demonstrando que os Auditores trabalharam sem nenhum critério que beneficiasse o contribuinte, e que citaram no enquadramento o art. 3º da Lei n. 9.064/95, sabendo que o art. 7º do mesmo diploma legal, determinava que a Lei entra em vigor na data da publicação (21.06.95), produzindo os efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, somente para os artigos 1º, 2º e 5º.

i) quanto a Cofins, os arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, da Lei Complementar n. 70/91, utilizados como base legal para o lançamento, refletem que a base de cálculo é o faturamento e não a possível receita omitida. A propósito disso é que a legislação de regência determinou no se § 1º do art. 43, da Lei n. 8.541/92 que **“..., quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.”**;

j) quanto ao PIS, assim como ocorreu na Cofins, o enquadramento legal utilizado para o PIS, não condiz com a situação, visto que os artigos mencionados dizem que a base de cálculo é a Receita Bruta e não a possível receita omitida. A alíquota prevista para a época do lançamento era 0,65% e não 0,75% como foi lançado. “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente...”;

k) quanto a multa de ofício, requer o benefício do art. 44 da Lei n. 9.430/96 e Ato Declaratório Normativo Cosit n. 1/97;

Por fim, destaca que o art. 3º da Lei n. 9.430/95, como majorou o imposto de renda e definiu novas hipóteses, sua eficácia e vigência somente se deu a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

partir do primeiro dia do exercício seguinte (1996) àquele em que ocorreu sua publicação (21.06.95), nos termos dos arts. 104, inciso I e II; e 97, § 1º do C.T.N.

Entende também, que o lançamento da forma em que foi efetuado não tem condições de prosperar, pois não foi feita nenhuma investigação minuciosa, como conferência do estoque inicial e final, duplicatas pagas em cartório, extratos bancários, saldo de caixa, empréstimos bancários. Anexa acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, que trata da exigência de tributos com base em Ingressos e Saídas de Recursos, e requer a anulação de todos os Autos de Infração.

À vista da impugnação da Recorrente, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância, julgou insubsistente o lançamento original, consubstanciado nos Autos de Infração de fls. 62, 74, 82, 90 e 100, julgando parcialmente procedente o lançamento complementar, recorrendo de ofício ao E. Conselho de Contribuintes, em virtude do valor exonerado estar acima do limite de alçada fixado no art. 34, inciso I, do Decreto n. 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n. 8.748/93, por entender que:

- a) o primeiro lançamento deve ser tido por improcedente, porquanto, em decorrência da posterior mudança nos fatos descritos e enquadramento legal, foi substituído por outro complementar (§ 3º do art. 18 do PAF);
- b) quanto a ocorrência das infrações apuradas e respectivos valores, a contribuinte nada questiona. Insurge-se apenas quanto a forma de tributação adotada;
- c) conforme estabeleceu o PN CST n. 29/87, se a receita omitida somada à declarada ultrapassar o limite de isenção, sem o desenquadramento da microempresa, a tributação da pessoa



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

jurídica far-se-á sobre o valor excedente , de acordo com uma das duas formas admitidas pelo imposto de renda: lucro real ou lucro arbitrado;

d) em virtude da interessada não dispor de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, a autoridade tributária arbitrou o lucro da pessoa jurídica, estribando-se, pois, no art. 539, inciso I, do RIR/94;

e) consoante o item 6, "b", do PN 29/87, quando a receita omitida somada à declarada ultrapassa o limite legal, sem o desenquadramento da microempresa, para as pessoas jurídicas que não tiverem condições de apurar o lucro real, a autoridade tributária procederá ao arbitramento do lucro, para fins de exigência do imposto de renda devido;

f) na situação "sub examine", a fiscalizada apresentou declaração de rendimentos no Formulário II (microempresa). A tributação da receita por ela informada foi efetivada, de forma acertada, mediante arbitramento. Por sua vez, a receita omitida, na sua totalidade, foi considerada como base de cálculo para a apuração do tributo devido;

g) o art. 8º do Decreto-lei n. 1.648/78 institui que, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, será considerado lucro arbitrado o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos, mostrando-se correto o entendimento da autuada, devendo o IRPJ ser reduzido de 20.773,20 UFIR para metade, ou seja, 10.386,60 UFIR;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

h) quanto ao IRRF, entende que na ótica da defendente, o enquadramento legal apontado somente cabe aos contribuintes optantes ou obrigados a apurar o lucro real – o que não é o seu caso –, já que o art. 43 da Lei 8.541/92 c/c o art. 892 do RIR/94, são a base legal para o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica-IRPJ, enquanto o art. 44 da mesma lei c/c o art. 739 do RIR/94, a base para lançamento do imposto de renda retido na fonte-IRRF, ambos exclusivos para empresa sujeitas à tributação com base no lucro real; mostrando-se incorreto esse raciocínio, pois o art. 739 do RIR/94 (matriz legal: Lei n. 8.541/92, art. 44), disciplina a tributação na fonte da omissão de receita apurada, independentemente da forma de tributação adotada: lucro real, presumido ou arbitrado;

i) a Contribuição Social sobre o lucro da empresa em geral, exceto das entidades do sistema financeiro, é calculada mediante a multiplicação da alíquota de 10% (art. 2º da Lei n. 7.856/89) pela base de cálculo apurada consoante o art. 2º da Lei n. 8.034/90, e que no caso de omissão de receita, a base de cálculo da CSSL é a receita omitida, agindo, portanto, legalmente ao determinar a CSSL ; multiplicando o valor omitido nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro do ano-calendário de 1994, pela alíquota de 10%;

j) com relação à Cofins, o art. 1º da LC n. 70/91 elegeu como sujeito passivo da obrigação tributária da contribuição social sobre o faturamento as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, incidindo dita contribuição sobre a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

de serviço de qualquer natureza, sendo que o art. 43, § 1º, da Lei n. 8.541/92, determina que, constatada omissão de receita, o valor omitido constituirá base de cálculo para o lançamento das contribuições sociais, e que, no âmbito das contribuições destinadas à seguridade social inclui-se a Cofins;

l) quando ao PIS, com referência ao "quantum tributável", a questão já foi anteriormente analisada: a base de cálculo da contribuição é a receita omitida. Já a alíquota aplicada, conforme "Demonstrativo do Cálculo do PIS-Receita Operacional" as fls. 144, foi de 0,75%, e que o Senado Federal através da Resolução n. 49/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis ns. 2.445 e 2.449/88, em virtude de eles haverem sido julgados inconstitucionais pelo STF, voltando portanto, a ser reguladas pelas Leis Complementares ns. 7/70 e 8/70, com modificações da Lei Complementar n. 17/73. Daí o porque da utilização da alíquota de 0,75%, em vez de 0,65%;

m) não procede as razões finais da defendente quando assevera que a eficácia e vigência do art. 3º da Lei n. 9.064/95, que majorou o imposto de renda e definiu novas hipóteses de incidência, somente se deu a partir do primeiro dia do exercício seguinte (1996) àquele em que ocorreu sua publicação (21.06.95), até por que, todo o enquadramento legal apontado nos Autos de Infração, não há qualquer referência a esse dispositivo legal apontado pela defendente. Todos os artigos citados nos Autos de Infração, são do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 1.041/94 (RIR/94);

n) quanto a asseveração da defendente de que não houve nenhuma investigação minuciosa pela fiscalização, salienta a autoridade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

julgadora que a auditoria detectou receita omitida caracterizada pelo confronto entre receitas e despesas brutas operacionais e receita não declarada, segundo informe de faturamento do contribuinte, apontando pagamentos em valor excedente às disponibilidades, sem ser esclarecida pelo contribuinte a origem dos recursos utilizados, e que a receita não declarada considera-se receita omitida porque não oferecida à tributação, independentemente de estar ou não escriturada, sendo esse o entendimento pacífico do 1º Conselho de Contribuintes.

Intimado da decisão de primeira instância, tempestivamente apresentou seu recurso voluntário, asseverando em síntese que:

a) a autoridade lançadora indicou como dispositivo legal infringida o art. 539, inciso I do RIR/94, e que esse inciso somente terá a eficácia desejada se aplicado às pessoas jurídicas **obrigadas à tributação com base no lucro real**., reproduzindo o artigo 190 caput, seus incisos e parágrafos, do RIR/94, que demonstram claramente não está a autuada submetida a tal regime de tributação, e, como **“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”** (inciso II do art. 5º da CF/88), deve tal enquadramento legal ser descaracterizado;

b) se for esse o entendimento desse E. Conselho, o auto de infração de IRPJ, também chamado de Matriz, não terá condições de prosperar, visto que não foi observado o pressuposto básico previsto para o lançamento, conforme dispõe o inciso IV, do art. 10 do Decreto n. 70.235/72;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

c) como a decisão ora recorrida manteve o enquadramento legal impugnado, sob o argumento de que, “o § 1º ressalva às pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste (daquele) artigo a possibilidade de optar por essa forma de tributação. Assim, é de se concluir que qualquer contribuinte do IRPJ pode ser tributado pelo lucro real”. Pede que seja declarada sua improcedência, visto que, tal entendimento seria válido para os OPTANTES pelo regime do lucro real, não sendo o caso da defendente, que é Microempresa;

d) não procede a afirmação da autoridade julgadora de que os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 são aplicáveis a todas pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação, visto que, o § 2º subordinado ao supracitado artigo 43 afirma claramente que “... o valor da receita omitida não comporá a determinação do Lucro Real e o imposto...”. O raciocínio do julgador somente poderá ser válido a partir da eficácia do art. 3º da Lei nº 9.064/95, publicada em 21.06.95, que alterou o parágrafo, passando a dispor: **“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) Quanto ao artigo 44, esse faz menção a frases como **“Determinação dos Resultados”** e **“Redução do Lucro Líquido”**, quando entende que o **Lucro Real é o Lucro Líquido do período-base** (art. 6º, do Decreto-lei n. 1.598/77),

f) o art. 43 diz que: **“Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25% de ofício,**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10235.001057/95-24

Acórdão nº. : 102-43.404

considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.”

Seu § 1º diz: **“O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para o lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.”;**

g) no tocante a Cofins e ao PIS, o entendimento do ilustre julgador foi equivocado;

h) quanto a alíquota do PIS lançada, 0,75 ao invés de 0,65%, a decisão vai mais uma vez contra a legislação, que dispõe no art. 144 do CTN o seguinte: **“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”** Em 1994 (período fiscalizado) a legislação que regia a matéria em vigor eram os Decretos-Leis ns. 2.445/88 e 2.449/88.

Por fim, assevera que a Microempresa está dispensada de escrituração, nos termos do art. 15 da Lei n. 7.256/84, ficando descartado de vez, o seu enquadramento no inciso I do art. 539 do RIR/94, e requer o deferimento do presente recurso e o improvimento da decisão.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões de fls. 235/236, requerendo a improcedência do recurso, mantendo a decisão recorrida.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento, não há preliminar a ser analisada.

Inicialmente, vale destacar, que a Recorrente não ataca o mérito da omissão de receita apurada pela fiscalização, mas tão somente o enquadramento legal das irregularidades apuradas.

Entendo que não assiste razão ao Recorrente em suas asseverações, devendo, portanto, ser integralmente mantida a r. decisão de primeira instância que bem interpretou a legislação e aplicou o direito.

Como se verifica a fls. 141 dos autos, a razão do arbitramento do lucro da Recorrente, foi a constatação de omissão de receitas apuradas pela fiscalização em valor superior ao limite legal estipulado para as microempresas, tendo como enquadramento legal o artigo 539, inciso I do RIR/94, aprovado pelo Decreto n. 1.041/94, que dispõe:

"Art. 539. A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 7º, e Leis nºs. 8.218/91, arts. 13 e 14, parágrafo único, 8.383/91, art. 62, e 8.541/92, art. 21):

I – se o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal."

Da leitura do artigo acima utilizado pela fiscalização para o enquadramento legal, constata-se que não tem razão a Recorrente quando assevera que não foi observado o pressuposto básico previsto para o lançamento, ou melhor, o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10235.001057/95-24

Acórdão nº. : 102-43.404

enquadramento legal não corresponde à forma de tributação escolhida pelo contribuinte, no caso, microempresa, em contraposição ao que dispõe o inciso IV, do art. 10 do Decreto n. 70.235/72.

Isto posto e para uma melhor análise dos fatos discutidos nos presentes autos, apresento breve histórico acerca do tratamento dispensado às microempresas.

Até o advento da Lei n. 7.256/84, conhecida como Estatuto da Microempresa, as pessoas jurídicas e firmas individuais de reduzida receita bruta gozavam de isenção do imposto de renda sobre seus lucros, independente de qualquer requerimento ou processo administrativo, desde que satisfizessem as condições exigidas pelo Decreto-lei n. 1.780/80.

A Lei n. 7.256/84 estendeu a isenção para outros tributos, tais como imposto sobre minerais, imposto sobre transportes e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, alcançando inclusive as contribuições para o PIS e FINSOCIAL.

A partir do período-base de 1992, o limite de receita bruta anual para efeito de isenção do imposto de renda e contribuições estava fixado em 96.000 UFIR (art. 42 da Lei n. 8.383/91). Sobre a receita bruta excedente ao limite de isenção, o imposto de renda sobre o lucro deverá ser pago mediante uma das duas formas de apuração: lucro presumido ou arbitrado

As consequências tributárias, decorrentes da omissão de receitas apuradas pela fiscalização para as microempresas, foram examinadas nos Pareceres Normativos CST nºs. 19/87 e 29/87, sendo que o PN CST n. 29/87 definiu que, se a receita omitida somada à declarada ultrapassar o limite de isenção, sem o desenquadramento da microempresa, a tributação da pessoa jurídica far-se-á somente



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

sobre o excedente e de acordo com uma das duas formas admitidas pela legislação do imposto de renda, a saber: lucro real ou lucro arbitrado.

Posteriormente, a Lei n. 9.317, de 05.12.96, instituiu novo regime tributário para as microempresas que passou a abranger, também, as empresas de pequeno porte, considerando como microempresa aquela que tiver auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00, sendo revogadas as isenções previstas na Lei n. 7.256/94.

A partir do período-base de 01.01.96, a tributação da receita omitida foi alterada pelo art. 24 da Lei n. 9.249/95, sendo que os arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, com novas redações dadas pelo art. 3º da Lei n. 9.064/95, foram revogados pelo art. 36 da Lei n. 9.249/95.

O art. 24 da Lei n. 9.249/95, dispõe que verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Até o advento do artigo 25 da Lei n. 9.317/96, os rendimentos da microempresa eram considerados, automaticamente, distribuídos ao sócio ou titular, no valor equivalente a 6%, no mínimo, da receita total mensal expressa em quantidade de UFIR diária, pelo valor desta, no último dia do mês a que corresponder, consoante art. 42, § 2º, da Lei n. 8.383/91, sujeitando-se os rendimentos, efetivamente, distribuídos aos sócios, à incidência do imposto de renda na fonte, calculado com base na tabela.

Posteriormente, o art. 25 da Lei n. 9.317/96 dispõe que consideram-se isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores, efetivamente, pagos ao titular ou sócio da microempresa ou da empresa de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

pequeno porte, salvo os que corresponderem a pro-labore, aluguéis ou serviços prestados.

À vista do acima exposto, analiso os argumentos apresentados pela Recorrente acerca do enquadramento legal procedida pela fiscalização quando da emissão do Auto de Infração relativo ao IRPJ sobre a omissão de receitas.

De fato, as fls. 141 relativas à descrição dos fatos e enquadramento legal, o Fiscal autuante discriminou a razão do arbitramento do lucro dos meses de 08/94, 09/94, 10/94, 11/94 e 12/94, por ter a empresa ultrapassado o limite legal para as microempresas em função da constatação de omissão de receitas, conforme Termo de Constatação, não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais apontando como dispositivo infringido o art. 539, inciso I do RIR/94, que dispõe:

“Art. 539 – A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 7º, e Leis nºs 8.218/91, arts. 13 e 14, § Único, 8.383/91, art. 62, e 8.541/92, art. 21)

I – o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real que não escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.”

Entende a Recorrente que o inciso acima transcrito, não se aplica ao Auto de Infração do IRPJ, visto que, esse inciso somente terá eficácia desejada se aplicado às pessoas jurídicas obrigadas à tributação com base no lucro presumido e que o PN n. 29/97, não pode criar hipótese de incidência, sendo essa atribuição dada à Lei, conforme estabelecido no inciso III, do art. 97 do C.T.N., entendendo também que os arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, não se aplicam à todas as pessoas jurídicas, independentemente, da forma de tributação (Lucro Real, Presumido e Arbitrado), visto que, o § 2º subordinado ao supracitado artigo 43 afirma, claramente, que “O valor da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

receita omitida não comporá a determinação do Lucro Real e o imposto...”, sendo válido tal interpretação, a partir da eficácia do art. 3º da Lei n. 9.064/95, que alterou o parágrafo, passando a dispor. “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”, o que entendo estar equivocado, visto que, o artigo 151 do RIR/94 ao dispor sobre o excesso do limite anual das microempresas, determina o pagamento do imposto de renda sobre a parcela excedente, de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, isto é, o imposto de renda sobre a receita bruta excedente ao limite de isenção deverá ser pago mediante uma das duas formas de apuração: lucro real ou lucro presumido.

Portanto, o tratamento tributário do valor excedente anual apurado pelas microempresas, passam a ter o mesmo tratamento aplicáveis às demais pessoas jurídicas, consoante art. 151 do RIR/94.

Face a inexistência de escrituração regular conforme declaração da própria Recorrente e tendo ela deixado de oferecer à tributação o valor excedente ao limite de isenção com base no lucro presumido, correto o arbitramento do lucro sobre o valor excedente com base no inciso I, art. 539 do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041/94.

Quanto à asseveração de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei e que só estavam obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas indicadas no art. 190 do RIR/94, concordo plenamente com a Recorrente, embora a legislação também não proíba que o contribuinte opte em oferecer à tributação seus resultados com base naquele critério.

Acontece que no presente caso, por ter a Recorrente ultrapassado o limite de isenção estipulado para as microempresas, o valor excedente deveria ter sido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10235.001057/95-24

Acórdão nº. : 102-43.404

calculado com base nas duas formas de apuração admitidas pela legislação do imposto de renda, ou seja, lucro real ou presumido.

Quanto à interpretação do § 1º do art. 43 da lei 8.541/92, entendo não haver dúvida acerca da base de cálculo da contribuição para a seguridade social, pois o § 1º faz menção ao valor apurado nos termos do art. 43, enquanto que o referido artigo, faz menção ao valor da receita omitida, portanto, correta a interpretação da autoridade julgadora de primeira instância.

A Recorrente contesta também a aplicação da alíquota relativo ao PIS, entendendo que deveria ser lançada a alíquota de 0,65% ao invés de 0,75%, com fundamento no art. 144 do C.T.N., isto é, que o lançamento deveria reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e reger-se pela lei então vigente, ainda que, posteriormente modificada ou revogada (Decretos-leis nºs. 2.445 e 2.449/99).

Ocorre, que o Senado Federal, por meio da Resolução n. 49, de 1995, suspendeu a execução dos referidos Decretos-leis, em virtude desses diplomas terem sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, restaurando-se a plena eficácia das normas por eles afetadas, isto é, as Leis Complementares 7/70 e 8/70, com as modificações da Lei Complementar n. 17/73, produzindo efeitos "**extunc**" (retroativos), correto, portanto, o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância a qual adota integralmente, tanto para o PIS como para a COFINS.

Por fim, tendo a autoridade julgadora de primeira instância recorrida de ofício a esse E. Conselho de Contribuintes, com relação a parte da impugnação julgada procedente, não tomo conhecimento por estar abaixo do limite de alçada, conforme Portaria Ministerial n. 333/97.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001057/95-24

Acórdão nº : 102-43.404

Isto posto, conheço do recurso por tempestivo, para no mérito **NEGAR-**
LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998.

Assinatura manuscrita de Valmir Sandri.

VALMIR SANDRI