



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10240.000598/00-96
Recurso nº : 140.810
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex: 1996
Recorrente : IMPORTADORA E EXPORTADORA IMPONORTE LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA DRJ – BELÉM - PA
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº: :101-95.140

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – CSLL – PIS/FATURAMENTO – COFINS – Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

IRPJ / CSLL – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano-calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

IRRF – ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 – APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA DE PENALIDADE – ALÍQUOTA EXPUNGIDA DO ACRÉSCIMO DE NATUREZA PENAL – Revela caráter de penalidade a tributação, prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92, incidente sobre o lucro indevidamente reduzido e presumido distribuído ao sócio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Aplica-se retroativamente o art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que a revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada a aplicação do dispositivo revogado, expungindo-se a alíquota daquilo que constitui acréscimo penal. No ano-calendário 1993, a inexistência de previsão legal para a incidência do IRRF sobre a regular distribuição de lucros aos sócios (art. 75 in fine da Lei nº 8.383/91) faz com que a tributação prevista

no art. 44 da Lei nº 8.541/92 (aplicação da alíquota de 25% sobre 100% da receita omitida) se constitua integralmente em acréscimo penal, devendo ser cancelada.

PIS – COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS – Provado, de forma inequívoca que o contribuinte recebeu pagamentos de vendas efetuadas a órgãos públicos, em montantes superiores aos declarados, cabível o lançamento com a exigência das diferenças apuradas.

MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - O que justifica o agravamento é o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, e não a prestação de forma insatisfatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IMPORTADORA E EXPORTADORA IMPONORTE LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência da CSL, da COFINS e da contribuição para o PIS, em relação aos períodos de apuração ocorridos até maio/1995, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar em relação à CSL e à COFINS e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) cancelar as exigências do IRPJ, da CSL e do IR-Fonte, vencido o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias que, quanto ao IR-Fonte, apenas reduzia a alíquota para 15%; 2) reduzir a multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 2.5 OUT 2005

PROCESSO Nº. : 10240.000598/00-96
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.140

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO. Ausente momentaneamente, o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



PROCESSO Nº. : 10240.000598/00-96
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.140

RECURSO Nº. : 140.810
RECORRENTE : IMPORTADORA E EXPORTADORA IMPONORTE LTDA.

RELATÓRIO

IMPORTADORA E EXPORTADORA IMPONORTE LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 316/320), contra o Acórdão nº 1.598, de 02/10/2003 (fls. 301/307), proferido pela Egrégia 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 03; PIS, fls. 10; COFINS, fls. 16; CSLL, fls. 22; e IRFONTE, fls. 29.

Consta da descrição dos fatos da exigência principal (fls. 04), que a contribuinte é acusada da prática de omissão de receitas, cuja irregularidade foi apurada a partir da constatação de saldos credores de caixa, bem como pela existência de suprimentos de sócio, os quais deixaram de ser devidamente comprovados, conforme detalhamento constante do Termo de Constatação e Verificação Fiscal às fls. 36/42 e planilhas anexas às fls. 43/47. A multa de ofício foi agravada para o percentual de 112,5% previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 213/221.

A turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO.

A previsão legal de tributação da omissão de receita por saldo credor de caixa e suprimento de recursos não comprovados, por sócios, não exclui a pessoa jurídica que optou pelo lucro presumido.

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA.

Tendo ocorrido pagamentos espontâneos no ano-calendário, o prazo decadencial se conta a partir da ocorrência do fato gerador, de modo que tendo o auto de infração sido cientificado em 30/06/2000, havia decaído o direito de lançar o período de janeiro a maio de 1995.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Nos termos do art. 45 da Lei nº. 8.212, de 1991, o prazo decadencial para lançar as contribuições sociais é de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Os órgãos julgadores administrativos não são detentores de competência para apreciar arguição de inconstitucionalidade suscitada pelo sujeito passivo contra a aplicação de lei regularmente editada.

FLUXO FINANCEIRO. RECOMPOSIÇÃO.

Correta a exclusão, na recomposição do fluxo financeiro, de recursos sacados para pagamento de títulos, registrados como entrada de caixa sem a correspondente contabilização da saída.

RECURSOS EMPRESTADOS POR SÓCIO.

Instrumentos de contrato de mútuo, por si sós, são insuficientes para comprovar a origem e o efetivo ingresso do numerário.

IRRF. PRESUNÇÃO LEGAL.

A distribuição automática do valor da receita omitida aos sócios da empresa, para incidência de tributação na fonte, trata-se de presunção legal absoluta.

MULTA AGRAVADA.

A falta de atendimento a intimação para prestação de esclarecimentos, no prazo estabelecido, justifica o agravamento da penalidade.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão de primeiro grau em 12/12/2003, conforme AR às fls. 313-v, a contribuinte protocolou, no dia 12/01/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que tomou ciência em 30/06/2000, após exaustiva e prolongada fiscalização, dos autos de infração de IRPJ, IRFONTE, CSLL, COFINS E PIS. O supedâneo para a descabida exigência segundo o autuante, teria sido a presunção de que a empresa haveria omitido receitas, pela ocorrência de saldo credor de caixa e de suprimentos de caixa

não comprovados. Inconformada, apresentou tempestiva impugnação, em que aduziu a nulidade e improcedência do feito por decadência, falta de previsão legal autorizativa da presunção, exacerbação indevida de multa, incoerência na apuração de valores e impossibilidade material de distribuição de lucros, dentre outros;

- b) que a autoridade de primeira instância aceitou a tese de decadência quanto aos períodos-base de apuração ocorridos até maio de 1995, mas apenas em relação ao IRPJ e ao IRFONTE, mantendo a exigência relativa às contribuições sociais. No mérito, rejeitou todas as alegações, não obstante a coerência, legitimidade e legalidade das razões apresentadas;
- c) que o agente fiscal baseou a exigência tributária em omissão de receitas, omissão esta que não comprovou, mas tão somente presumiu, considerando que saldo credor de caixa e mútuo entre a empresa e os sócios definiam-se como fato gerador do imposto de renda. Como já se argüiu na peça impugnatória, não existe tal saldo credor, eis que a empresa contabilizou toda a sua movimentação financeira, bem como da legitimidade de documento comprobatório de mútuo celebrado entre a empresa e seu sócio, eis que este é mutuante e representante legal da mutuaría, sendo portanto, a pessoa qualificada para assinar o mesmo nos dois pólos da relação contratual;
- d) que o cerne da questão, ainda que se considere a existência de tal saldo credor e/ou a não comprovação do mútuo, cinge-se à seguinte pergunta: na modalidade do lucro presumido, escolha feita para a determinação da base de cálculo do ano-calendário 1995, havia previsão para que determinadas situações fossem consideradas presunções de omissão de receitas? A norma legal para o lucro presumido não prevê qualquer presunção. Em verdade, as presunções de omissão de receitas só existem para a apuração com base no lucro real;
- e) que é impossível estender-se as regras do lucro real ao lucro presumido, mormente para definição de fato gerador, sem autorização legislativa, pois tal procedimento implicaria em afronta às determinações do art. 114 do CTN. Se o Decreto-lei 1598/77, autorizou estas modalidades presuntivas apenas para o lucro real, sua extensão para o lucro presumido careceria de autorização de dispositivo emanado por lei, no sentido formal e material;
- f) que a decisão justa e acertada deste venerável tribunal é de meridiana clareza: só se pode exigir tributo quando expressamente autorizado por lei, inclusive por presunção. Uma vez que não existe nenhum dispositivo legal que autorize tributar, por presunção, saldo credor de caixa e suprimento de sócios como omissão de receitas, na modalidade de lucro

presumido, não pode prosperar a exigência fiscal objeto deste litígio, seja quanto a principal, seja quanto às reflexivas;

- g) que o chamado livro Caixa para os optantes do lucro presumido, por força do art. 45 da Lei 8.981/95, engloba toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. Insere-se, portanto, no conceito de disponível e não de mero caixa. Saldo credor ali apurado seria "saldo credor de disponível" e não "saldo credor de caixa";
- h) que a exigência reflexa de IRFONTE, ainda que viesse a prosperar a exigência principal, é de todo descabida, dada à absoluta impossibilidade material da ocorrência do respectivo fato gerador. Se os valores foram tributados a terceiros, como acusa o autuante, jamais poderiam ter sido distribuídos aos sócios da recorrente;
- i) que, em relação às contribuições para o PIS, a COFINS e a CSLL, é flagrante a inconstitucionalidade da Lei 8212/91, ao estabelecer o prazo decadencial de dez anos, pois, segundo o disposto no caput do art. 149 da CF, às contribuições sociais aplicam-se também as regras da lei complementar, no caso o CTN, a determinar o interstício de 5 anos para a Fazenda Pública promover o lançamento de ofício;
- j) que é de se questionar a majoração multa de ofício aplicada, uma vez que a fiscalizada prestou toda colaboração com o autuante, jamais tendo se recusado a fornecer-lhe qualquer informação. O motivo do exacerbamento da penalidade foi tão somente o fato de ter solicitado prorrogações para atendimento das intimações da fiscalização. Uma vez que o mesmo não lavrou qualquer termo em que consignasse a recusa ou o embaraço, não pode apenar a empresa de maneira exacerbada.

Às fls. 350, o despacho da DRF em Porto Velho - RO, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo, portanto, deve ser conhecido.

A recorrente argüi preliminar de decadência em relação às contribuições sociais exigidas nos presentes autos.

Os autos de infração lavrados compreendem o período de fevereiro, março, maio, junho, julho, setembro, outubro e dezembro de 1995, sendo que a ciência por parte da recorrente ocorreu em 30 de junho de 2000.

Dentre as razões de recurso levantadas, alega a Recorrente a imprestabilidade da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de uma lei ordinária, para alterar prazo previsto no CTN, lei complementar.

A respeito da contribuição social sobre o lucro líquido, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 01/07/92, ao apreciar o Recurso Extraordinário no 138.284- CE, por unanimidade, declarou inconstitucional o art. 8º, e constitucionais os artigos 1º, 2º e 3º, da Lei nº 7.689/88, um dos argumentos levantados para argüir a inconstitucionalidade foi a necessidade de a contribuição ser veiculada por lei complementar. Rejeitando o argumento, assim se manifestou o Relator, Ministro Carlos Velloso:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa

previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

Esta Câmara já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.

Entre outros julgados, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-93.783, de 21 de março de 2002, com a seguinte redação:

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei nº 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim, sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Recurso provido.

No voto condutor do referido acórdão, a Conselheira Sandra Maria Faroni tece seguintes considerações sobre o tema:

Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude ou simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra que a legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:

- a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147); ou
- b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra 'a' (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, § único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo; (2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, se for esse o caso; ou (3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

No caso da letra 'b' (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, também, tem decidido que a partir do ano-calendário de 1992 os tributos são devidos mensalmente, na medida em que os lucros forem auferidos (artigo 38 da Lei nº 8.383/91) e que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento, independentemente de pagamento dos tributos, já que o sujeito passivo pode apurar prejuízo num determinado mês.

Entre outros, pode ser citado o Acórdão nº 108-05.241, de 15/07/98, assim ementado:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado.

A CSSL lançada tem natureza tributária e seu prazo decadencial também se rege pelo CTN, sendo igualmente de cinco anos. Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no

julgamento do RE 138.284-8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em sessão de 1º de julho de 1992:

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]

(..)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). [...] A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

O voto acima citado evidencia que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal incumbe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência em matéria tributária. A Lei nº 8.212/91, cujo art. 45, I, fixa em dez anos o prazo decadencial para a Seguridade Social constituir o crédito tributário, é lei ordinária.

No caso em exame, o lançamento tributário refere-se aos meses de fevereiro, março, abril a julho, setembro, outubro e dezembro do ano-calendário de 1995, e a lavratura do auto de infração deu-se tão-somente em 30/06/2000.

Deve-se ressaltar que a jurisprudência deste Colegiado é caminha no sentido de que a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN pressupõe o lançamento por homologação. Portanto, não resta dúvida de que, sob a égide da Lei nº 8.541/92, a instituição financeira que optou desde o início pelo lucro real mensal prestou informações prévias sujeitas à homologação pelo fisco. Como já anotado, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data do fato gerador.

Tomando por *dies a quo* a data do fato gerador ocorrido em 31 de maio de 1995, como pretende a recorrente, o termo final do prazo decadencial será

31 de maio de 2000. Como a contribuinte foi cientificada do lançamento em 30 de junho de 2000 – em data posterior, portanto, ao termo final do prazo decadencial –, conclui-se que já extinguiu o prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo a CSLL.

O art. 38 da Lei nº 8.541/92 diz aplicarem-se à CSLL as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Logo, se a atividade do contribuinte consistente em apurar o tributo com base no lucro presumido, sujeita-se à homologação pelo fisco, também a CSLL apurada pela mesma sistemática amolda-se ao lançamento por homologação.

Assim, tal qual o IRPJ, o lançamento da CSLL é por homologação e tem prazo decadencial de cinco anos. Logo, aplica-se-lhe a conclusão já deduzida no IRPJ, no sentido de que decaiu o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário.

Da mesma forma, também ocorreu a decadência em relação ao lançamento das demais contribuições a título de PIS e COFINS.

Ante o exposto, acolho a preliminar de decadência para as contribuições sociais exigidas nos presentes autos em relação aos períodos-base de fevereiro a maio de 1995, inclusive.

MÉRITO

Em sua defesa, a recorrente alega que não pode ser mantido o lançamento com base em mera presunção de omissão de receita.

Não comungo com esse entendimento, pois a norma legal que estabelece a presunção de omissão de receitas (tanto a título de suprimentos de caixa, como pela ocorrência de saldo credor de caixa), é abrangente, não se dirigindo especificamente àquelas empresas tributadas com base no lucro real, mas a todas as formas de tributação previstas pela legislação do imposto de renda,

estando aí incluídas aquelas tributadas pelo lucro presumido, lucro arbitrado e "mesmo as pessoas jurídicas de pequeno porte que optarem pela sistemática do SIMPLES.

Trata-se de procedimento de auditoria que depende do trabalho fiscal para a sua demonstração, isto é, cabe ao Fisco a sua determinação. Porém, quando constatados e efetivamente demonstrados, o ônus da prova para desfazer a acusação recai sobre a pessoa jurídica, justamente por se tratar de presunção legal.

A infração foi caracterizada pela omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa, mediante a recomposição dos saldos da citada conta.

Do exaustivo trabalho realizado pela autoridade atuante ficou comprovada a existência de saldo credor de caixa, sendo que a contribuinte, em nenhum momento, conseguiu infirmar a acusação fiscal.

Discordo da argumentação apresentada pela recorrente, no sentido de que o lançamento baseou-se em simples presunção, não tendo sido comprovada a efetiva omissão de receitas. Regra geral, incumbe à autoridade de fiscalização apurar e quantificar o crédito tributário, em certas situações previstas em lei, a caracterização do fato hipoteticamente descrito presume a consequência prescrita: existência de rendimento tributável omitido.

Tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de saldo credor de caixa.

Nos termos do art. 180 do RIR/80, "*o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*"

Ou seja, no caso concreto, caberia à recorrente a prova de não ter havido omissão de receitas, o que não logrou fazer.

Não se vislumbra nos autos, qualquer irregularidade prejudicial à formalização do crédito tributário, tendo em vista que a norma legal estabelece, diante do fato constatado – saldo credor de caixa – a presunção de omissão de receita, cuja determinação se aplica da mesma forma, tanto para as empresas tributadas com base no lucro real, quanto para aquelas tributadas com base no lucro presumido, situação da recorrente.

O saldo credor da conta caixa, como visto, foi obtido em decorrência da recomposição do mesmo, em razão da falta de registro de pagamentos efetuados a fornecedores, conforme detalhado no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

A diferença apurada nessas condições, permanece aparentemente em situação regular, pois a falta do registro dos pagamentos não permite evidenciar a irregular omissão de receitas. Porém, trata-se de uma situação que não demonstra a realidade dos fatos, o qual deve ser restabelecido mediante a exclusão dos valores não registrados oportunamente.

Se dos ajustes procedidos para a recomposição da conta, resultar saldo credor, então os pagamentos correspondentes foram presumivelmente suportados por recursos mantidos à margem da escrita oficial, cabendo à pessoa jurídica a prova em contrário. No caso dos autos, a recorrente deixou de fazer a prova necessária e, em decorrência, a fiscalização recompôs, conforme demonstrado no auto de infração, excluindo o mencionado valor. Disso resultou credor o saldo de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

Os argumentos meramente verbais expostos pela recorrente em sua defesa, desacompanhados dos elementos probantes suficientes para desfazer a acusação fiscal não são suficientes para tanto. O caso em questão trata-se de uma presunção legal (relativa), cujo ônus recai sobre a parte que lhe deu causa.



Sobre o assunto, cabe destacar a manifestação de José Luiz Bulhões Pedreira em sua obra "Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas", JUSTEC – RJ., 1979, pág. 806:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Não obstante a recorrente estar sujeita ao regime de tributação pelo lucro presumido, desobrigada pois, da manutenção de escrituração regular, é certo que devia, no mínimo, ter explicação e documentação capaz de provar a origem dos recursos que possuía para os pagamentos que não foram registrados na conta caixa.

Ora, a fiscalização, em seus trabalhos, consignou que intimou a contribuinte para justificar as diferenças apuradas, o que não foi levado a efeito.

Logo, a presunção de omissão de receitas, não afastada pela recorrente, caracterizou-se, pois para a apuração do lucro tributável, pode o fisco utilizar-se de qualquer meio de prova, no caso, a recomposição do livro caixa, com o decorrente saldo credor, o qual se constitui em um meio indireto de apuração da omissão de receita.

Contudo, há um aspecto nos presentes autos que impede a manutenção da exigência em relação ao IRPJ, pois as infrações apuradas pela fiscalização ocorreram todas nos meses do ano-calendário de 1995, quais sejam, os meses de junho, julho, setembro, outubro e dezembro, levando-se em conta a parcela excluída em razão do acolhimento da preliminar de decadência suscitada pela recorrente. Porém, com relação ao ano-calendário de 1995, o enquadramento legal da autuação por omissão de receitas para as empresas tributadas com base no lucro presumido é o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, o qual foi alterado pela Lei nº 9.064/95, e, posteriormente, revogado pela Lei nº 9.249/95.

A Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 14 de abril de 2003, apreciou esta matéria, tendo decidido pelo provimento, nos termos do Acórdão CSRF/01-04.477, assim ementado:

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano-calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

Recurso especial do contribuinte conhecido e provido.

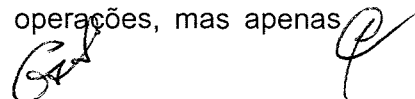
Em suas conclusões, o ilustre relator Conselheiro José Carlos Passuelo assim fundamentou o voto:

(...)

Muitos ponderam que a tributação integral da receita omitida já admitida na sistemática de lucro real e portanto, ampliar tal aplicação ao lucro presumido não é nenhum absurdo.

Concordo que tal procedimento vem sendo aceito com pouco questionamento quando a tributação ocorre pela sistemática de lucro real, mas tenho argumento que me convence de que isso é possível. É que, no lucro real, a apropriação de custos e receitas é acompanhada por um procedimento obrigatório e tecnicamente sofisticado de registro de documentos, conforme princípios e convenções contábeis, em cujo âmbito, não sendo possível atribuir à receita omitida os custos vinculados (específicos), admite-se que os custos tenham sido registrados, até porque o grande benefício fiscal que a omissão de receita propicia (principalmente na venda de bens ou mercadorias) está justamente na possibilidade de apropriar integralmente os custos, em valores significativamente maiores que os lucros da operação, omitindo a receita delas. Esse mecanismo torna aceitável a tributação integral da omissão da receita no lucro real.

Mas, na modalidade de lucro presumido, o grande benefício que o omitente de receitas (digamos de venda de bens e mercadorias) obtém não é o benefício de aproveitar os custos para abater os resultados de outras operações, mas apenas



reduzindo a tributação sobre o montante da margem estimada (presumida) definida na legislação de regência.

E, para coibir um benefício que a omissão poderia trazer à empresa que omite receitas de redução de tributos sobre, digamos 8% para as empresas que comercializam mercadorias, o fisco disporia da prerrogativa de tributar 100% do mesmo valor, é sem dúvida estabelecer penalidade exacerbada e criar dispositivo desequilibrado em razão de seus efeitos. Isso sem questionarmos eventuais incidências sobre a distribuição existente à época. E tudo gravado com 75% ou 150% de multa, dependendo do enquadramento fiscal.

Não há como não aceitar que dito mecanismo é de natureza claramente punitiva.

Isso, sem falarmos na quebra da isonomia, princípio tão decantado no direito tributário, segundo o qual, iguais devem ter tratamento idêntico, e não há como querer alterar a base de aplicação do tributo apenas pelo fato de um contribuinte haver contabilizado determinada operação e outro, adotando a mesma forma de tributar, não a tenha. Se diferença existe entre ambos, certamente não será na essência da operação nem na sua base tributável, apenas estará no procedimento de ocultar a operação, o que será cominado com multa própria para a punição de tal procedimento, como dito.

Mas, em direito fiscal, não é admissível punir com tributo. Pune-se com multa.

O tributo deve ser neutro e isonômico diante dos mesmos fatos e circunstâncias, afirmativa extensível à base imponible.

E toda essa argumentação fica mais veemente quando se procura o motivo da revogação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92. Isso teria ocorrido por sua inerente tentativa de quebra dos princípios apontados, por trazer no seu bojo penalidade disfarçada ou simplesmente por ter criado situação não isonômica inaceitável? Talvez decorra até de simples aperfeiçoamento tributário. Como não tenho a resposta emitida pela autoridade legislativa, tenho que me contentar com conclusões próprias e opiniões buscadas nos diversos julgados deste Colegiado.

Tudo, porém, conduz à aceitação de que, independentemente de possível falha de elaboração legislativa observável na Lei nº 8.541/92, a colocação do dispositivo no Título IV, das penalidades, não me parece ocasional nem apenas coincidência, porquanto a exação é carregada por forte dose de penalidade, pois pune de forma desproporcional e não isonômica, e pior ainda, usando a figura do tributo, instrumento que não pode se prestar para isso. Mais, cumula, ainda, com multa de ofício. Seria a aplicação de penalidade sobre penalidade?

(...)

A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pode-se aplicar a retroatividade benigna contemplada no art. 106, II

do Código Tributário Nacional, dando-se efeitos retroativos à revogação perpetrada pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95, para que a revogação venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no ponto da alteração efetuada pela Lei 9064/95. Como consequência, no ano de 1995 a receita omitida seria tributada com apuração do lucro presumido adotando-se os mesmos percentuais vigentes para tributação das demais receitas declaradas, em homenagem ao conceito de lucro e respeito ao princípio da isonomia. Porém, por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

Diante do exposto, acato a decisão proferida pela e. Câmara Superior e proponho o cancelamento integral da exigência a título de IRPJ, relativa ao ano-calendário de 1995.

Pelo mesmo caminho deve seguir o auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, pois o lançamento de ofício tomou como base de cálculo para a apuração da contribuição devida, 100% das receitas consideradas omitidas, não sendo cabível, nessas condições, a manutenção da exigência em razão dos argumentos acima expostos.

Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Como visto acima, o IRPJ sobre o lucro presumido, lançado de ofício em relação ao ano-calendário de 1995, não merece prosperar por caracterizar evidente penalização.

Da mesma forma ocorre com o Imposto de Renda na Fonte, cujo enquadramento legal deu-se no art. 44, da Lei nº 8.541/92, *verbis*:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas 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 25%, 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 sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.

Nesse sentido cabe citar o Acórdão nº 101-93.840, de 22/05/2002, desta Primeira Câmara, cuja ementa tem a seguinte redação:

IRRF – ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 – APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA DE PENALIDADE – ALÍQUOTA EXPUNGIDA DO ACRÉSCIMO DE NATUREZA PENAL – Revela caráter de penalidade a tributação, prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92, incidente sobre o lucro indevidamente reduzido e presumido distribuído ao sócio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Aplica-se retroativamente o art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que a revogou. Em conseqüência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada a aplicação do dispositivo revogado, expungindo-se a alíquota daquilo que constitui acréscimo penal. No ano-calendário 1993, a inexistência de previsão legal para a incidência do IRRF sobre a regular distribuição de lucros aos sócios (art. 75 in fine da Lei nº 8.383/91) faz com que a tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 (aplicação da alíquota de 25% sobre 100% da receita omitida) se constitua integralmente em acréscimo penal, devendo ser cancelada.

Conforme exposto na apreciação da matéria relativa ao IRPJ e, tendo em conta que o enquadramento legal fundamenta-se também na Lei nº 8.541/92, posteriormente alterada pela Lei nº 9.064/95, e a seguir revogada, trata-se também de aplicação de penalidade por intermédio de tributo, devendo também ser cancelada a exigência.

COFINS - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/FATURAMENTO

Os lançamentos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e Contribuição para o PIS, modalidade Faturamento, excluídas as parcelas correspondentes aos meses de fevereiro a maio/95, inclusive,

devem ser mantidos, tendo em vista a comprovação da efetiva omissão de receitas por parte da recorrente.

MULTA MAJORADA

Conforme dispõe o artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, é cabível a majoração da multa de ofício quando o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos.

A jurisprudência desta Câmara é no sentido de que não cabe o agravamento em casos de falta de atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos, com o conseqüente arbitramento dos lucros. A falta de apresentação de livros e documentos enseja o arbitramento dos lucros, e o que enseja o agravamento da multa é o não atendimento de intimação para prestação de esclarecimentos.

No presente caso, a empresa foi intimada em várias oportunidades para apresentar livros e documentos, além de esclarecimentos à autoridade fiscal.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 36/42), várias citações da autoridade autuante, a respeito das intimações levadas a efeito, bem como das respostas da fiscalizada, bem como da solicitação de prorrogação de prazo para a entrega dos documentos, conforme resumo abaixo:

“(…)

O contribuinte faz um pedido de prazo para apresentação dos extratos e dos documentos para comprovar a origem e efetividade de empréstimos feitos...

Em 06/09/99, solicita novo prazo de 30 dias para entrega do Livro Caixa, esclarecendo que isto se deve ao atraso dos extratos bancários e apresenta cópias dos pedidos destes, sendo concedido este prazo.

Já em 01/10/99, apresenta cópias dos comprovantes de rendimentos do sócio, e em 13/10/99, efetiva a entrega do Livro Caixa...

Pedi novamente em 14/10/99, quanto aos extratos e aos empréstimos, em que não se declarou sobre sua efetiva entrega, **tendo respondido no dia seguinte, conforme declaração.**

(...)

Em 06/12/99 o contribuinte solicita prazo até 12/10/99, para esclarecer tais fatos. Em 10/12/99 me fez um pedido, onde esclarece ser possível incluir em seu livro Caixa toda movimentação financeira. (...)

Compareceu em 21/12/99, para efetivar a entrega do livro Caixa e apresentar os esclarecimentos sobre os saldos credores do livro anteriormente entregue, conforme declaração. (...)

No dia 31/01/2000, após vencido o prazo o contribuinte apresenta pedido de prazo e cópia dos pedidos aos Bancos, concedi o prazo de 16 dias, não sendo atendido, intimei-o novamente em 21/02/2000, e ainda assim não fui atendido. Tendo em vista o exposto, resolvi intimá-lo a comprovar a efetiva saída de seu livro Caixa coincidente em datas e valores, no dia 13/03/2000, **e que foi respondido prontamente em 17/03/2000,** com uma planilha (...)

O contribuinte responde em 29/03/2000, quanto aos Termos de Intimação de 17/01/00 e de 23/03/00, onde alega que houve dificuldades na sua recuperação...

(...)

No dia 23/05/00, apresentou seu livro Caixa e os documentos bancários...

CONCLUSÃO

Para uma melhor compreensão da apuração é necessário analisar as informações obtidas dos fornecedores (...) e das intimações e **respostas principalmente as datadas de 09/08/99, 24/08/99, 01/10/99, 14/10/99, 10/12/99, 17/01/00, 31/01/00, 21/02/00, 13/03/00, 23/03/00, 29/03/00, 24/04/00, 25/05/00, 01/06/00, 13/06/00 e 20/06/00.**

(...)

Tendo em vista as várias intimações, seguidas de pedidos de prorrogação de prazo e mesmo assim a necessidade de reintimações, demonstrando intuito protelatório, foi efetuado o agravamento da multa.”

Nos termos do diploma legal acima mencionado, o que justifica o agravamento é o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, e não a prestação de forma insatisfatória. Porém, restou mais do que caracterizada a atitude do contribuinte tendente a prestar as informações solicitadas pela autoridade fazendária.

Entendo plenamente injustificada a majoração da multa de ofício pois, em primeiro lugar, a contribuinte não deixou de atender às intimações fiscais, mas apenas deixou de entregar a totalidade dos documentos solicitados, sob a justificativa de não possuir os mesmos, isto é, ainda que, de forma insatisfatória à ação fiscal, houve a resposta à pretensão do fisco, com a entrega de parte dos documentos pretendidos.

Como visto do relatório fiscal, o próprio autuante destaca na conclusão dos trabalhos fls. 41), as respostas dadas pela interessada identificado a data de cada uma delas, quais sejam: 09/08/99, 24/08/99, 01/10/99, 14/10/99, 10/12/99, 17/01/00, 31/01/00, 21/02/00, 13/03/00, 23/03/00, 29/03/00, 24/04/00, 25/05/00, 01/06/00, 13/06/00 e 20/06/00.

Depreende-se do exposto que não ficou caracterizada a conduta prevista na norma legal a embasar a exasperação da penalidade, eis que sempre atendeu às intimações lavradas pela fiscalização.

Diante disso, insustentável a majoração da penalidade aplicada à interessada, porquanto, se mantida a majoração, estaríamos diante de uma situação em que, no caso da não apresentação de determinados documentos, face a sua inexistência, acarretaria agravamento de penalidade por um ato involuntário do contribuinte, de vez que não poderia ele apresentar a autoridade lançadora àquilo que não possui.

Não fosse isto, para justificar o desatendimento dos pedidos de esclarecimentos, a contribuinte teria em seu benefício o direito constitucional de não se auto-incriminar, ou não auxiliar na produção de prova contra si elaborada, prevista no artigo 5o., LXIII, da Constituição Federal, e no artigo 186 do Código do Processo Penal, ou seja, o exercício regular de direito como causa de exclusão da ilicitude.

Por esses motivos sou pela exclusão da majoração da multa de ofício.



PROCESSO Nº. : 10240.000598/00-96
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.140

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência em relação às contribuições sociais no período de fevereiro a maio de 1995, inclusive e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência as parcelas relativas ao IRPJ, à CSLL, ao IRFONTE, bem como excluir a majoração da multa de ofício.

Brasília (DF), em 11 de agosto de 2005

PAULO ROBERTO CORTEZ