



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

Mfaa-2
Processo nº :10280.000219/96-24
Recurso nº :117.570
Matéria :IRPJ E OUTROS - Exs.: 1993 e 1994
Recorrente :ART DECOR ARTEZANATO E DECORAÇÕES LTDA
Recorrida :DRJ em BELÉM/PA
Sessão de :17 de março de 1999
Acórdão nº :107-05.568

IRPJ - EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - CONSTATAÇÃO DE SALDOS CREDORES DE CAIXA REVELADOS NA RECOMPOSIÇÃO DO FLUXO FINANCEIRO - IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

I - A Lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte aquele em que foi publicada.

II - Improcede a exigência do imposto de renda com base na receita omitida no ano calendário de 1.993, de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, tendo como fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, alterados pelo artigo 3º da MP. nº 492/94.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - FLUXO FINANCEIRO FALHO - Exs. 1.990, 1.991 e CALENDÁRIO DE 1.992 - A omissão de receita há de ser provada, demorada e exaustivamente, pelo Fisco. Não se admite a simples acusação, sem prova de sua materialização, com base em meras presunções, sobretudo se a Fiscalização demonstra total insegurança na apuração da matéria dimensível, fundamental na determinação do crédito tributário.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - COMPRAS NÃO REGISTRADAS - A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação. A omissão de compras é mero indicio que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscal.

IRPJ - EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO - AUMENTO DE CAPITAL COM RESERVA DE CORREÇÃO MONETÁRIA E RESERVAS DE LUCROS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA NÃO PREVISTA EXPRESSAMENTE PELA LEGISLAÇÃO - FALTA DE OUTROS ELEMENTOS CONFIRMATÓRIOS - LANÇAMENTO NÃO AUTORIZADO - C.T.N. ART. 3º C.C. ART. 142 E PARÁGRAFO ÚNICO - PRINCÍPIOS DA RESERVA LEGAL, SEGURANÇA E CERTEZA JURÍDICAS.

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

Em face do princípio da reserva legal, expresso nos termos do art. 3º, c.c. art.142 e de seu parágrafo único do C.T.N, presunção de omissão de receita não prevista expressamente pela legislação, isolada, sem outros elementos confirmatórios do desvio de recursos da empresa, por si só, não autoriza o lançamento do imposto de renda e consentâneos.

Tratando-se de hipótese de presunção não prevista expressamente pela legislação do tributo, imprescindível se torna o concurso de outros elementos confirmatórios, sob pena do lançamento não firmar-se em bases seguras e certas.

DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - FINSOCIAL - COFINS.

Se os lançamentos apresentam o mesmo suporte fático do IRPJ, devem lograr idênticas decisões.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ART DECOR ARTEZANATO E DECORAÇÕES LTDA.

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


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 MAI 1999

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

Recurso nº : 117.570
Recorrente : ART DECOR ARTEZANATO E DECORAÇÕES LTDA

RELATÓRIO

A atuada já qualificada neste autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 532/555, da decisão prolatada às fls. 499/506, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em BELÉM/PA, que julgou parcialmente procedentes os lançamento consubstanciados nos autos de infrações (mediante redução do percentual da penalidade conforme o disposto na Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I e exclusão da TRD no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1.991) fls. 284/341 relativo ao IRPJ; fls. 342/358 relativo ao I. R. Fonte; fls. 390/399 relativo ao Finsocial; fls. 400/424 relativo ao Cofins; fls. 425/459 relativo a Contribuição Social; e cancelou a o auto de infração de fls. 359/389 relativo ao PIS/Faturamento.

As irregularidades fiscais apuradas pela fiscalização encontram-se assim descritas na peça básica da autuação:

Ano base de 1.990 financeiro de 1.991

OMISSÃO DE RECEITAS - caracterizado por:

- 1) saldo credor de caixa no mês de maio de 1.990;
- 2) valor das vendas declaradas na planilha de recebimento confeccionada pela atuada superiores ao informado na Declaração de renda;
- 3) valor das compras declaradas na planilha de pagamentos confeccionada pela atuada superiores ao informado na declaração de rendas;
- 4) aumento de capital sem apresentação da prova da origem dos recursos;

Lucro presumido calculado em 50% sobre as omissões de Cr\$3.226.532,23 = 1.613.266,12 - alíquota de 30%.

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

Ano base de 1.991 financeiro de 1.992

OMISSÃO DE RECEITAS - caracterizado por:

- 1 - saldo credor de caixa em agosto de 1.991;
- 2 - valor das vendas declaradas na planilha de recebimentos confeccionada pela autuada superiores ao informado na declaração de rendas;
- 3 - valor das compras declaradas na planilha de pagamentos confeccionada pela autuada superiores ao informado na declaração de rendas;
- 4 - compras de lojas nos Shoppings Center (conforme contratos) por falta de cobertura em razão de saldo credor de caixa;

Lucro presumido calculado sobre as omissões 50% sobre Cr\$75.306.798,00 = 37.653.399,00, alíquota de 30%.

Ano calendário de 1.992

OMISSÃO DE RECEITAS - proveniente de:

- 1 - pagamento parcelas das lojas adquiridas em Shoppings conforme extrato de pagto fornecido pela administradora (levantamento mensal);
- 2 - compras de mercadorias não registradas no livro de entrada de mercadorias(levantamento mensal);
- 3 - integralização de capital com correção monetária, sendo que a empresa optou pelo lucro presumido e não tem escrita contábil;
- 4 - saldo credor de caixa no mês de dezembro de 1.991, proveniente do calculo de planilhas de fluxo de caixa fornecidos pela autuada e com as infrações apontadas.

O cálculo do lucro presumido sobre as omissões mensais é de 50%, alíquota de 30%.

Enquadramento legal: Art. 1º e 6º da Lei nº 6.648/77; art. 1º, inciso I e II, do Dec.-Lei nº 1.706/79; art. 41, da Lei 7.799/89.

Ano calendário de 1.993

OMISSÃO DE RECEITAS - proveniente de:

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

1 - Compras declaradas a maior na planilha de fluxo de caixa - pagamentos - que as declaradas na Declaração de Rendimentos;

2 - compras não registradas no livro registro de entradas;

3 - integralização de capital sem comprovação da origem - trata-se de empresa tributada pelo lucro presumido sem escrituração contábil - e com saldo de caixa credor conf. fluxo levantado;

4 - saldo credor de caixa no mês de novembro proveniente do cálculo da planilha fornecida pela autuada.

Enquadramento legal: art. 43 da Lei nº 8.541/92.

Tributação total da receita omitida a alíquota de 25%.

Devidamente intimado o contribuinte, juntou fotocópias das declarações de imposto de renda pelo lucro presumido, informando que não escriturou o livro caixa (doc. fls. 230), nem possuía balanços patrimoniais (doc. de fls. 233).

Forneceu ainda ao fisco planilhas de - recebimentos, pagamentos e despesas (doc. de fls. 234/251).

A autoridade fiscal diligenciou junto a fornecedores solicitando informações sobre os fornecimentos (notas de vendas) efetuados a autuada; inclusive dos extratos junto aos Schopping referente os valores pagos (fls. 262/268).

A vista das planilhas fornecidas pelo contribuinte, informações dos fornecedores e relação de pagamentos feitos aos Schoppings, elaborou a autoridade fazendária os fluxos de caixa dos anos base de 1.990 a 1.991, calendários de 1.992 e 1.993.

Consta dos autos as seguintes alterações contratuais de aumentos de capital:

(fls. 271) em 15/01/90 - aumento com reserva da correção monetária do capital 69.540,00;

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

(fls. 275/276) 1.992 aumento com correção monetária do capital
32.489.699,61 - moeda 210.300,39;

(fls. 277/278) aumento de capital com reserva de correção monetária
1.784.000,00 - moeda 2.000.000,00.

A autoridade fiscal considerou para autuação os valores a título de
reserva de correção monetária do capital e reserva de lucros.

REFLEXOS

*Imposto de Renda na fonte sobre o ano calendário de 1.993 com
enquadramento legal no artigo 44 da Lei nº 8541/92.

*Pis Receita operacional com enquadramento legal na L.C. 770 e
Dec. Lei 2.445/2449/88.

*Finsocial enquadramento legal D.L. nº 1.940/82 alíquota de 0,5%.

*Cofins Lei Complementar nº 70/91.

*Contribuição Social s/Lucro - Lei nº 7.689/88 - Lei nº 8541/92.

Na fase impugnatória a autuada requer preliminarmente pedido de
perícia face a complexibilidade dos levantamentos e demonstrativos fiscais.

No mérito esbate os aumentos de capital e pagamentos aos
Schoppings Center, inclusive a Dedução dos efeitos da C. Social s/ o lucro e Imposto de
Renda sobre a base de cálculo vez que é tributada pelo lucro presumido.

A decisão Singular (fls. 499/506), nega o pedido de perícia, mantém
as omissões de receitas sobre os aumentos de capital, saldos credores de caixa e
pagamentos aos Schoppings.

Dos procedimentos decorrentes mantém as exigências do I.R. Fonte,
Finsocial, Cofins, Contribuição Social s/lucro e suspende a exigência sobre o PIS. para
cobrança em auto apartado.

Referida Decisão considera como impugnados os aumentos de
capital e pagamentos aos shoppings, e as demais matérias face a não contestação
expressa as considera não impugnadas.

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

Vindo em recurso a autuada, manifesta-se no sentido de não efetuar o depósito de 30%.

Documento de fls. 592 Decisão do Tribunal da 1ª Região defere a suspensão dos efeitos da negativa de Liminar no sentido de que o processo seja apreciado e deliberado, sem a infligência do depósito prévio.

As questões postas em recurso são lidas em plenário (fls. 543/555).

A procuradoria da Fazenda Nacional opina pelo não provimento do recurso voluntário.

É o relatório



VOTO

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, Relator

A recorrente teve ciência da Decisão Singular em 16 de fevereiro de 1.998 (fls. 527 v), protocolando seu apelo em 18 de março de 1.998, portanto dentro do prazo regulamentar (doc. de fls. 532/555).

Em arrazoadado inicial diz que não efetuou o depósito recursal nem vai fazê-lo.

As fls. 557 a Delegada Substituta da DRF/BLM/PA nega seguimento ao mesmo ante a falta do depósito recursal cuja ciência foi dada ao contribuinte em 27/03/98.

Em 19/05/98 o Agente Administrativo da DRF/Manaus propõe a inscrição em Dívida Ativa (doc. de fls. 579).

Em 22/06/98 é anexado aos autos de Telex do TRF 1ª Região JUIZ Dr. AMILCAR MACHADO - Suspendendo os efeitos da Liminar indeferida, determinando seja o recurso apreciado sem o depósito prévio de 30% (doc. de fls. 580).

Em 23 de julho de 1.998 a DRF/Belém/PA. envia memorando a Procuradoria da Fazenda Nacional solicitando a suspensão da inscrição em dívida ativa do presente processo, bem como adotar as demais medidas legais que o caso requer (doc. de fls. 588).

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, manifesta-se pelo improvimento do recurso voluntário, opinando pela manutenção da Decisão Monocrática (Doc. de fls. 596).

Diante da protocolização do recurso dentro do prazo regulamentar previsto (Art. 33 Decreto nº 70.235/72), e a Decisão proferida pelo TRF 1a.

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

Região (doc. de fls. 591/592), o recurso preenche as formalidades legais, razão pela qual dele conheço.

A matéria oferecida a julgamento deste colegiado, trata de omissão de receitas caracterizada por saldos credores de caixa, vendas e compras com valores superiores aos informados nas declarações de IRPJ, aumentos de capital sem apresentação da prova da origem dos recursos, inclusive aqueles realizados mediante correção monetária do capital e reservas de lucros, compras de lojas em Shoppings Center sem cobertura de caixa, compras não registradas no livro registro de entradas, referentes aos anos bases de 1.990, 1.991, calendários de 1.992 e 1.993.

Enquadramento legais artº 1º e 6º da Lei nº 6.648/77; art. 1º, inciso I e II, do Dec. Lei nº 1.706/79; art. 41 da Lei nº 7.799/89 para os anos base de 1.990, 1.991 e calendário de 1.992. Art. 43 da Lei nº 8.541/92 para o ano calendário de 1.993.

Como decorrência foram lavrados os autos de Imposto de Renda na fonte sobre o ano calendário de 1.993 (art. 44 da Lei nº 8541/92); PIS receita operacional (L.C. nº 7/70 e Decs. Leis nºs. 2.445/2.449/88); Finsocial (D. Lei nº 1.940/82 - alíquota 0,5%); Cofins (Lei Complementar nº 70/91) e Contribuição Social s/ Lucro (D. Lei nº 7.689/88 - Lei nº 8541/92).

Alega a recorrente (R.) que a autoridade fazendária levou mais de dois anos para efetuar o lançamento (lapso de tempo compreendido entre o termo de início de ação fiscal tomado ciência em 20-8-93, e a ciência do Auto de infração em 08-01-96), e que, ela a autuada dispôs, tão somente de 30 dias durante os quais obviamente houve flagrante atentado ao princípio da isonomia, que enseja anos para o fisco exigir e dias para o contribuinte defender-se, motivo este que não lhe foi possível compreender e dar sentido ordenado às exigências feitas, muito menos, analisá-las de per si quanto ao cabimento de suas fontes, a compatibilidade com a documentação que a respalda, à vinculação aos fatos realmente pertinentes à relação tributária, dos **LONGOS DEMONSTRATIVOS E COMPLEXAS DEMONSTRAÇÕES DE FLUXO DE**

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

CAIXA, complicados e áridos Extratos Bancários. ENFIM NÃO TEVE CONDIÇÕES QUE LHE PROPICIASSE A AMPLA DEFESA.

Continuando insurge-se quanto a negação pela autoridade monocrática ao pedido de perícia formulado na fase impugnatória, e ratificado em recurso.

Entendo ser desnecessária a perícia argüida, vez que as planilhas e levantamentos fiscais são deficientes e confusos, o que conseqüentemente torna o auto de infração desprovido de segurança e certeza, ante a falta de contornos nítidos da exata base de cálculo, como adiante passo a fundamentar.

Inicialmente observamos que os fluxos financeiros dos exercícios base de 1.990, 1.991, calendário de 1.992 e 1.993 (doc. de fls. 234 a 251 e 242) estão desprovidos dos saldos iniciais de caixa e bancos, fato este que contamina ditos levantamentos.

Ainda referida reconstituição de fluxo financeiro 1.990 fls. 234 considera as compras como pagamento a vista, quando em verdade o doc. de fls. 235 informa compras a prazo.

O fluxo financeiro de 1.991 fls. 238 trata de "duplicatas pagas" como informado as fls. 239.

O fluxo financeiro de 1.992 fls. 242 trata as compras como pagamento a vista (não houve informação de pagto de duplicatas as fls. 243).

Situação idêntica a 1.992 ocorre no exercício de 1.993.

Os documentos de fls. 104/137, fornecidos pela Beneton do Brasil Têxtil Ltda demonstram que a autuada compra a prazo e não a vista, portanto incoerente considerar nos "fluxos financeiros" as aquisições de mercadorias quitadas (pagas) na ocasião da entrada destas no estabelecimento do destinatário. ✓

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

Conclusão, os **FLUXOS FINANCEIROS não oferecem a consistência e precisão, elementos estes necessários** para manter a exigência fiscal (Art. 142 do CTN).

Processo Nº 10783.009233/90-73 - 1º C.C. Ministério da Fazenda.

**"Lançamento - Precisão - Nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento tributário exige precisão. Na ausência, há de se declarar sua nulidade. Provido por unanimidade."
(Acórdão Nº 101-85014, sessão de 27-04-93)**

A exigência tributária a título de omissão de receitas por falta do registro no " Livro de Entrada de Mercadorias" das compras realizadas, cujo ilícito fundamenta-se nas informações prestadas pelos fornecedores da R. deve ser analisada com profundidade.

A letra "a" do parágrafo único do Art. 228 do RIR/94, foi introduzida no regulamento sem que houve-se previsão legal.

"RIR/94 - Art. 228

Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

*a) a falta de registro na escrituração **comercial** de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, **quitados;**" (grifos)*

O artigo 40 da Lei nº 9.430/96 pretende dar suporte a presunção instituída administrativamente pelo art. 228 do RIR/94.

Exposição de motivos :

"19. Também visando a maior eficiência da fiscalização tributária, os artigos 40 a 42 criam novas presunções de



omissão receitas ou rendimentos, na forma jurídica adequada, possibilitando a caracterização daquele ilícito fiscal de maneira mais objetiva.

*20. Assim o artigo 40 dá a necessária fundamentação legal para a caracterização, como omissão de receitas, das omissões de **pagamentos** efetuados pela pessoa jurídica, inclusive nos casos de aquisição de mercadorias para revenda não registrada.”(grifos)*

Tanto a redação do Art. 228 do RIR/94; do art. 40 da Lei nº 9.430/96 e exposição de motivos, deixam claro que é necessário que a autoridade fazendária **comprove da data do efetivo pagamento.**

A autoridade fazendária não laborou sobre **provas do efetivo pagamento**, utilizou sim as datas de emissão das Notas fiscais de compras das relações fornecidas pelas empresas intimadas.

Tenho que a medida fiscal utilizou de presunção comum quando da lavratura do auto de infração, vez que o ato de não escrituração de notas fiscais de aquisição é entrada física de mercadorias, infração esta não prevista na legislação, ao passo que omissão de receitas tem como pressuposto a saída de mercadorias sem o competente registro da “entrada do numerário”.

Assim diante do indício (falta de escrituração de notas fiscais de aquisição), presumiu a autoridade fazendária que anteriormente houve um outro fato que é (a não escrituração de receitas) aquele do qual presumiu-se ter dado suporte ao pagamento das notas fiscais não registradas.

Diante de tal presunção necessitamos que o fisco comprove que em data anterior houve vendas não registradas, as quais deram suporte ao pagamento das notas não registradas.

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

A autoridade fazendária não oferece provas do efetivo pagamentos das referidas notas fiscais.

As presunções podem ser, segundo sua origem, simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem, ou legais ou de direito, quando estabelecidas em lei.

Para o caso presente estamos diante da presunção simples ou comum, já que não existe norma legal prevista na legislação do Imposto de Renda.

Indício é o fato conhecido, ainda situado no campo das probabilidades, necessitando ser cabalmente confirmado quanto à sua real ocorrência.

A maior ou menor valia da presunção como elemento de convicção depende da relação existente entre o fato indiciante, e o fato sobre cuja existência se questiona.

Se a relação é apenas ordinária, a conclusão não será evidente, porém simplesmente provável, assim, não se pode estabelecer um valor para as presunções como elemento de convicção, a não ser diante de provas concretas, mediante o cuidadoso exame da relação entre fato indiciante, e o fato sobre cuja existência se questiona.

“Presumir, entre diversas alternativas, que apenas uma é a verdadeira e, no caso de dúvida, aplicar o princípio de que o sujeito mais poderoso na relação tributária deve ser beneficiado em detrimento do mais débil, é anular toda exegese contida no artigo 112 do CTN.; é criar princípio de legalidade elástica e de tipicidade maleável como fundamento de direito tributário. Isto porque, um novo tipo indefinido, não desenhado em lei, teria nascido, por força da

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

interpretação flexível, a favor do autor e beneficiário da norma tributária em detrimento do que deve suportá-la”.

(Ives Gandra da Silva Martins - Cad. Pesquisas Tributárias nº 9 - Ed. Res. Tributária)

Sobre a omissão de receitas caracterizada pelas divergências - entre as compras informadas pelo contribuinte nos documentos que deram suporte as planilhas de fluxo financeiro, e as declaradas nas DRPJ, não esclarece o levantamento fiscal se estas estão excluídas daquelas constantes do rol a título de “ notas fiscais não registradas no RE”, fato este que enseja a insegurança sobre a matéria de fato.

Os aumentos de capital notificados segundo a documentação acostada aos autos (doc. fls. 271, 272, 275, 276, 277 e 278) informam que Cr\$ 34.343.239,61 foram realizados com reserva de correção monetária do capital e Cr\$ 222.967,97 com reservas de lucros.

A descrição destas infrações encontra-se assim descrita na peça básica:

** fls. 318, 323 e 337 - Omissão de receita em decorrência da empresa ter feito integralização de capital, sendo a mesma tributada com base no lucro presumido, sem apresentar a prova da origem dos recursos, uma vez que apresentou saldo credor de caixa.....**

Da dita redação entendo que a digna autoridade tributária ao usar a redação “sem apresentar prova da origem dos recursos, uma vez que apresentou saldo credor de caixa” considerou aumentos em moeda, o que diga-se é bem diferente de **RESERVA DE CORREÇÃO MONETÁRIA E/ou RESERVA DE LUCROS**, como grafado nos documentos de alterações contratuais.

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

bem diferente de **RESERVA DE CORREÇÃO MONETÁRIA E/ou RESERVA DE LUCROS**, como grafado nos documentos de alterações contratuais.

Entendo que uma empresa tributada pelo lucro presumido pode atualizar a expressão monetária de seu capital registrado segundo os índices utilizados para a correção monetária do balanço, *"entretanto com reserva de lucros somente se houver escrita contábil regular"*.

Não consigo vislumbrar que a legislação pertinente ao Imposto de Renda, autorize caracterizar tais aumentos de capital como **OMISSÃO DE RECEITAS**.

Diante das razões e situações mencionadas, somente me resta concluir que **os levantamentos não oferecem consistência e precisão pelas falhas apontadas**.

Finalizando, sobre as omissões de receitas do ano calendário de 1.993, é oportuno transcrever parcialmente o voto do ilustre relator Dr. Paulo Roberto Cortez sobre a aplicação dos dispositivos legais adotados como infringidos:

AC. Nº 107-05.069 - 7A. CÂMARA.

Posteriormente, com o advento da Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, a redação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, sofreram alterações:

**Art. 3º Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação :*

**Art. 43*

§ 1º

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

.....
Art. 44

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

Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994.”

Pelo exposto, verifica-se que a Lei nº 8.541/92 estabeleceu a forma de tributação das receitas omitidas para empresas tributadas com base no lucro real, omitindo-se com respeito à tributação das pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido e também no caso de arbitramento dos lucros.

Não obstante a referência explícita ao regime de tributação com base no lucro real contida no § 2º do artigo 43, o qual estabelece que a partir daquele momento, a receita omitida não mais integraria a base tributável, isto é, não haveria mais a necessidade de se recompor a base de cálculo do tributo, a exemplo do procedimento adotado quando da vigência do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, de forma a se poder compensar eventuais prejuízos fiscais anteriormente apurados.

Posteriormente, em 28 de setembro de 1993, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 79, objetivando disciplinar as regras a serem aplicadas à tributação com base no lucro arbitrado a partir de 1º de janeiro de 1993.

Ao tratar da omissão de receitas, este ato administrativo esclareceu:

“Art. 16 - Verificada a ocorrência de omissão de receita pela autoridade fiscal, será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos.”

Verifica-se, assim, que a própria Administração Tributária entendeu estar vigente ainda, a norma contida no art. 8º, § 6º, do Decreto-lei nº 1.648/78, diploma legal que, até então, disciplinava as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Ressalte-se que este dispositivo legal foi consolidado no art. 892, § 2º, do RIR/94

Por conseguinte, esse entendimento também é cabível à aplicabilidade do artigo 6º da Lei nº 6.468/77, que regulamenta o lançamento de ofício por omissão de receitas nas empresas tributadas com base no lucro presumido, eis que nenhuma das citadas normas foram textualmente revogadas pela Lei 8.541/92.

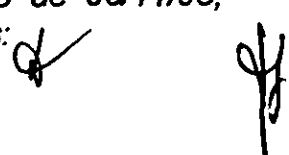
Do exposto, pode-se concluir que a norma contida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, aplica-se somente ao regime de tributação com base no lucro real, uma vez que atos posteriores emanados da Administração Tributária confirmaram a vigência das normas relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado, as quais, no entender da autoridade "a quo", teriam sido derogadas, juntamente com as normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido, face ao novo tratamento tributário aplicável às receitas omitidas.

Com efeito, a consolidação do entendimento acima exposto se deu posteriormente, afastando qualquer dúvida até então existente a respeito do tratamento tributário aplicável às receitas omitidas. A norma saneadora de tal situação surgiu com o advento da Medida Provisória nº 492/94, que em seu artigo 3º, alterou o parágrafo 2º do artigo 43 da Lei 8.541/92, abrangendo todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), porém, com aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994, conforme determinada o seu artigo 7º.

Como se vê dos autos, os anos objeto da autuação com base no citado diploma legal (1993 e 1994), são justamente aqueles em que a Lei nº 8.541/92, em seus artigos 43 e 44, deu nova forma de tributação às pessoas jurídicas, tornando definitiva a tributação da receita omitida, a qual não deveria compor a determinação do lucro real, tendo, em consequência, omitido a forma de tributação das empresas optantes pela forma simplificada (lucro presumido), o que somente veio a correr através da MP 492 de maio 1994.

O aspecto crucial a ser apreciado é a possibilidade da aplicação do artigo 3º da MP 492/94.

Sobre o assunto cabe aqui citar o brilhante voto proferido no Acórdão nº CSRF/01-1.911, em sessão de 06/11/95, pelo ilustre Relator Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes:



**... O Professor Rubem Gomes de Sousa, sem dúvida o maior pilar do Direito Tributário Brasileiro, no conhecido Compêndio de Direito Tributário, consignou que as fontes da Obrigação Tributária são:*

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:

- soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:

- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:

'A lei é fonte da obrigação tributária no sentido de que, para que possa surgir tal obrigação em um caso concreto, é preciso que haja lei criando um tributo e definindo as hipóteses em que ele é devido....

O fato gerador, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dado origem à obrigação de pagar o tributo.

A função do lançamento é individualizar a obrigação prevista em abstrato pela lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador'.

Igualmente outro jurista festejado e estudioso da matéria, o Sr. A.A. Contreiras de Carvalho, na obra Doutrina da Aplicação do Direito Tributário, conceitua essas três fases do tributo como: previsto, devido ou exigível.

Conceituando-as, diz que se 'configura a primeira hipótese, quando, instituindo-o lhe atribui a lei existência jurídica, isto é, estabelece apenas, a sua previsão'... 'Dá-se a segunda, isto é, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato'... 'Verifica-se a terceira hipótese, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o'.

Do mesmo modo, também, o Professor Fábio Fanucchi, em seu 'Curso de Direito Tributário Brasileiro' Ed. Resenha Tributária, S.P., escreveu:

'O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em

relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico'.

Portanto, o débito já existe desde o momento da ocorrência do pressuposto fato, previsto em abstrato na lei, o lançamento acrescenta-lhe apenas o atributo da exigibilidade, isto é, todos os efeitos se reportam à ocorrência daquele pressuposto fático, que a doutrina intitula de fato gerador, como se depreende do texto do próprio Código Tributário Nacional, quando o artigo 144 estabelece:

'O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada'.

Quer dizer, o direito da Fazenda Pública surge com a prática do ato previsto em lei para a sua ocorrência e não do ato administrativo de lançamento.

Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar expressamente regulada (mas está no transcrito art. 144) : a de que a referência a débito deve entender-se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, consequências do seu inadimplemento) constante da legislação vigente à data do seu nascimento".

Assim, quando o artigo 3º da Medida Provisória 492/94 deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com a inclusão da expressão "... não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado...", deixou explícito que a edição desta norma legal veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse o lançamento de ofício sobre a omissão de receitas para as empresas tributadas com base no lucro presumido na referida norma.

Por fim, resta examinar a licitude da aplicação do artigo 3º da Medida Provisória 492 de 05 de maio de 1994, ao caso sob julgamento, pois tendo referida norma legal alterado os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, veio ela tornar mais gravosa a tributação do IRPJ no que se refere ao lucro presumido, o qual não estava previsto na norma original. Os seus efeitos são "ex nunc" (de agora). Na verdade, nem a referida MP teve pretensão contrária, posto que, em seu artigo 7º, declara produzir efeitos, no disposto nos artigos 3º e 4º, a partir de 9 de maio de 1994.

Nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a percepção de disponibilidade econômica ou jurídica é essencial à cobrança do imposto de renda, seu fato gerador, porém não havia previsão legal para o lançamento de ofício.

Somente após o advento da medida Provisória nº492/94, através de seu artigo 3º, é que foi legalmente autorizado o lançamento de ofício por omissão de receitas com base no lucro presumido. O emprego dessa determinação legal, enseja, em relação ao tratamento anterior, aumento da carga tributária.

Em sendo assim, essa norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988, que tem o, seguinte teor :

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

.....
.....

III - cobrar tributos :

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentado".

O Código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor :

"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 majorem tais impostos;"

"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116".

"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."

Sobre o assunto, podemos citar o tributarista Dr. Ives Gandra da Silva Martins, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 11, P. 285, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1986:

“Nos três (pessoas jurídica, pessoa física e fonte retentora), portanto, entendemos que se aplica o princípio da anterioridade, o que vale dizer, toda a lei que surgir no próprio exercício(ou ano-base ou período de apuração na redução regulamentar), só poderá incidir sobre os fatos e atos que comporão o fato gerador complexo a ocorrer no último instante do exercício seguinte, cujo princípio integra o primeiro instante daquele futuro exercício.”

Em outras palavras, se lei ordinária majorar tributos no dia 1º de janeiro de um determinado exercício, apenas poderá exigir tal majoração sobre atos e fatos que principiaram a ocorrer no dia 1º de janeiro do exercício seguinte.”

No mesmo sentido, a tese esposada pelo eminente magistrado Yoshiaki Ichihara, em sua obra intitulada “Direito Tributário na Nova Constituição”, São Paulo, Ed. Atlas, 1989, p. 45:

“Na realidade, segundo a tradição jurídica do Brasil e em face do texto expresso, a irretroatividade é regra, sendo a retroatividade exceção, somente para beneficiar ou quando a lei é meramente interpretativa.

Em matéria tributária, qualquer lei que for aplicada para exigir tributos sobre fatos pretéritos, em face da irretroatividade, incorre em obrigação sem causa e em inconstitucionalidade”.

Dessa forma, verifica-se que a Lei nº 8.541/92, que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado nos presente autos, não tinha previsão para o lançamento de ofício das receitas omitidas pelas empresas tributadas com base no lucro presumido, o que somente veio a ocorrer com a nova redação dada pela MP 492/94, que incluiu referida modalidade de tributação. Porém, referida alteração, somente passou a ter eficácia, para efeito de lançamento do tributo, no ano-calendário de 1995, alcançando o exercício social das empresas principiando em 01.01.95.

Pelo exposto, deve ser excluída da tributação o lançamento relativo a omissão de receitas nos anos de 1993 e 1994”.

Diante das razões de direito expostas no voto acima transcrito, o qual adoto para o presente julgamento, não procede a exigência fiscal sobre o ano

Processo nº :10280.000219/96-24
Acórdão nº :107-05.568

calendário de 1.993 de empresa optante pelo lucro presumido.

Por derradeiro, a autoridade fazendária utilizou incorretamente para o IRPJ a alíquota de 30% nos anos base de 1.990, 1991 e calendário de 1.992, quando em realidade a mesma é de 25% (ART. 24, II, do Decreto-Lei nº 1.967/82).

Pelas razões expostas cancelo as exigências fiscais do IRPJ; e das decorrentes de I. R. Fonte; Finsocial, Cofins e Contribuição Social por apresentarem o mesmo suporte fático.

Dou provimento integral ao recurso voluntário

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1999.


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS