



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03
Recurso nº : 132.747
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1995
Recorrente : MAGALHÃES E SOBRINHOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em BELÉM/PA
Sessão de : 01 DE DEZEMBRO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.850

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL- NULIDADE - LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não é nulo o auto de infração formalizado fora do estabelecimento do contribuinte, do qual foi cientificado regularmente e cuja elaboração atendeu os pressupostos de validade estabelecidos pelo art. 1º do Decreto 70.235/72, sendo certo que a expressão "Local da Verificação da Falta" não pressupõe se preencha o instrumento no lugar físico onde a infração foi cometida.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - AFTN - REGISTRO NO CRC - A Lei, que atribui ao Auditor Fiscal do Tesouro Nacional a competência para formalizar o lançamento de ofício, não condiciona o exercício desta competência à habilitação prévia em ciências contábeis, nem à inscrição nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITA - NÃO CONTABILIZAÇÃO DE JUROS RECEBIDOS QUANDO DO PAGAMENTO DE MENSALIDADES EM ATRASO - Fundando-se a autuação na simples alegação de falta de contabilização dos juros recebidos pela recorrente, que provou a regular escrituração destes recursos, é de se restringir a tributação aos recursos não contabilizados.

OMISSÃO DE RECEITA - REGIME DE TRIBUTAÇÃO APARTADA - NATUREZA PENALIZANTE - APLICAÇÃO RETROATIVA. A tributação em separado prevista nos artigos 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36, IV da Lei n. 9.249/95, que os revogou, nos termos do art. 106, II, "c" do CTN. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada sua aplicação, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal.

IRPJ - CSL - REGIME DO LUCRO REAL - CÔMPUTO DAS RECEITAS OMITIDAS NO RESULTADO DECLARADO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS - Ante a retroatividade benigna do art. 36, IV, da Lei n. 9.249/95, as receitas omitidas são acrescidas ao lucro real e à base de cálculo da CSL. Havendo prejuízo fiscal ou base negativa, fica admitida sua compensação.

IRF - RETROATIVIDADE BENIGNA - Deve ser excluído do lançamento o acréscimo penal previsto no art. 44 da Lei n. 8.541/92, por conta de sua revogação pelo art. 36, IV da Lei n. 9.249/95, permanecendo a

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

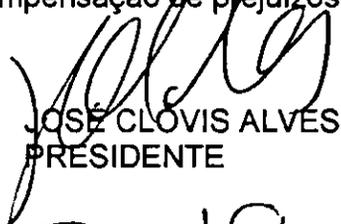
Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

tributação á alíquota de 15%, vigente nos anos de 1994 e 1995 para a regular distribuição de lucros (Lei n. 8.849/94, art. 2º e Lei n. 9.064/95, arts. 1º e 2º). Aplicação do art. 106, II, "c" do CTN.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAGALHÃES E SOBRINHOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Corinθο Oliveira Machado e Nadja Rodrigues Romero que não admitiam a compensação de prejuízos e a redução da alíquota do IR Fonte.



JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT
RELATOR

FORMALIZADO EM: **28 MAR 2005**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03
Acórdão nº : 105-14.850

Recurso nº : 132.747
Recorrente : MAGALHÃES E SOBRINHOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de IRPJ e de autos de infração reflexos de CSL, IRF, PIS e COFINS lavrados por conta da constatação, pela fiscalização, de suposta omissão de receitas caracterizada, primeiro, pela falta de contabilização da receita de juros cobrados pela contribuinte, sociedade dedicada ao ensino, de seus alunos, quando do pagamento de mensalidades em atraso, e, também, pela verificação de receitas não escrituradas e nem declaradas.

Regularmente cientificada das autuações, a contribuinte apresentou a impugnação de folhas 431 a 438, onde pugnou pela nulidade e improcedência dos lançamentos inaugurais.

Acórdão às folhas 448 a 465, julgando os lançamentos procedentes, com a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS.

Não tendo o contribuinte logrado comprovar, com documentos hábeis e idôneos, durante a fase impugnatória, os erros detectados em procedimento de fiscalização é de se considerar procedente as alterações efetuadas a título de omissão de receitas.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Para o gozo da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988 é necessário que a pessoa jurídica observe as exigências estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

REGIME DE COMPETÊNCIA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

O regime de competência estabelece norma geral de apropriação de receitas e despesas aplicável a todas as pessoas jurídicas, não podendo ser derogado por avença particular. Se da sua inobservância resultou omissão de receita, cabe ao fisco efetuar o lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.
CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1995, 1996

Ementa: EXIGÊNCIA FISCAL. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento, quando na formalização do crédito tributário foram respeitadas as disposições contidas no art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e foi assegurado à autuada o direito ao contraditório e ampla defesa.

Lançamento Procedente.”

Inconformada, interpôs a contribuinte o recurso voluntário de folhas 472 a 489, alegando, em síntese, o seguinte:

a) que os juros recebidos teriam sido escriturados, conforme se poderia aferir à folha 238, verso, conta 3.1301.0004 Juros Ativos, pelo que estaria equivocada a Fiscalização ao considerar que a correspondente receita não teria sido contabilizada;

b) que a Fiscalização teria se equivocado ao apurar sua receita segundo o regime de competência;

c) que em se admitindo por lícita a contabilização de suas receitas pelo regime de competência, a Fiscalização deveria ter levado em conta os custos da empresa, apropriados também pelo regime de competência, o que não teria sido feito;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

d) que a autuação se apoiaria em mera presunção;

e) que a apuração, pela Fiscalização, da receita supostamente omitida, estaria equivocada, pois que baseado unicamente no total das matrículas dos alunos, sem levar em conta os pagamentos efetivamente realizados por estes mesmos alunos, cujo índice de inadimplência seria elevado;

f) que a Fiscalização, ao apurar o total da receita omitida em 1994, conforme quadro à folha 326, não teria considerado a receita dos meses de fevereiro, no montante de Cr\$ 15.568.552,00, e de dezembro daquele ano, no montante de R\$ 62.413,00, o que teria gerado uma distorção no total supostamente omitido, que, alega, poderia corresponder no máximo a R\$ 8.606,68;

g) que teria pago os tributos incidentes sobre a receita tida pela Fiscalização por declarada, a qual, por conta dessa situação, estaria a lhe exigir o pagamento de tributos em duplicidade;

h) que autuação incorreria em excesso de exação, pelo que apresentaria feição confiscatória;

i) que a empresa teria apresentado prejuízo na maior parte do ano calendário de 1994, conforme se verificaria de seu LALUR, às folhas 247 a 250 dos autos, o qual indevidamente não teria sido considerado pela Fiscalização;

j) que caso a Fiscalização tivesse considerado a receita dos meses de fevereiro e dezembro de 1994, e, ainda, o prejuízo fiscal experimentado pela empresa naquele ano, teria constatado que a infração se consubstanciaria em mera redução do prejuízo a compensar, que de R\$ 42.167,19 ficaria reduzido a R\$ 33.560,61;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

k) que as autuações seriam nulas porquanto formalizadas fora de seu domicílio, contrariando o que estabelecem os arts. 950, p. único do RIR/94 e 10, do Decreto n. 70.235/72;

l) que as autuações seriam nulas porquanto a fiscal autuante não teria provado estar legalmente habilitada no CRC.

Petição de arrolamento de bens à folha 490, acompanhada de documentação de apoio (folhas 491 a 497).

Despacho da autoridade preparadora à folha 500, atestando a regularidade da garantia e propondo o encaminhamento do processo a este Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Handwritten signature and initials in black ink. The signature is a large, stylized cursive 'P' followed by a smaller signature. To the right, there are initials that appear to be '25'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

VOTO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Sendo tempestivo o recurso e tendo sido regularmente garantida a instância, passo a decidir.

Antes de examinar as alegações de mérito, cabe enfrentar, primeiro, nos termos do art. 22 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, as preliminares suscitadas no apelo voluntário.

1. Das Preliminares:

Conforme relatado, a contribuinte suscitou duas preliminares de nulidade dos autos de infração inaugurais, a primeira decorrente do fato de os lançamentos terem sido formalizados fora de seu domicílio e, a segunda, fundada na ausência de prova de que a fiscal autuante estaria registrada Conselho Regional de Contabilidade.

Sem razão a contribuinte, em ambas as hipóteses, conforme reconhecido por pacífica jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes, como se infere das ementas abaixo transcritas, que exprimem com clareza as razões da improcedência dessas alegações de nulidade:

*IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE REGISTRO E REGISTRO A POSTERIOR DE PAGAMENTOS. SALDO CREDOR DE CAIXA - LUCRO PRESUMIDO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - RETROATIVIDADE DA NORMA LEGAL - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERCENTUAL - JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - O Auditor Fiscal da Receita



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

Federal é autoridade competente para formalizar a constituição do crédito tributário, independentemente de sua formação acadêmica e registro profissional como Contador. Não configura hipótese de nulidade do lançamento, a lavratura do Auto de Infração fora do estabelecimento da pessoa jurídica fiscalizada. Caracteriza omissão de receita, a falta de registro de pagamentos, assim como, a constatação de saldo credor decorrente da reconstituição da conta Caixa, pela alocação das saídas de recursos nas datas de sua efetiva ocorrência. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro presumido, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, sendo tributado em separado. Tal regra não configura penalidade, sendo incabível a aplicação do disposto no artigo 106, II, "c", do CTN, em face da revogação posterior da norma. A extensão às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, da tributação em separado da omissão de receitas, prevista no artigo 43, da Lei nº 8.541/1992, com as alterações introduzidas pelo artigo 3º, da Lei nº 9.064/1995 (resultante da conversão em lei, da Medida Provisória nº 492, de 05/05/1994), em obediência ao princípio constitucional da anterioridade, somente se aplica, com relação ao IRPJ, a partir dos fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 1995. Quanto à Contribuição Social, deve-se respeitar o *vacatio legis* de noventa dias, previsto no parágrafo 6º, do artigo 195, da Constituição Federal. As penalidades aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, são as preconizadas no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996. Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.

DECORRÊNCIA - IRRF, CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS, COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Afastados os argumentos diferenciados e tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz, é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso parcialmente provido."

(Acórdão 105-14009, Rel. Cons. Luiz Gonzada Medeiros Nóbrega, julg. em 29.01.2003)

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não enseja a nulidade do lançamento ex officio a lavratura de auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte, do qual foi cientificado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03
Acórdão nº : 105-14.850

regularmente e cuja elaboração atendeu os pressupostos de validade estabelecidos pelo art. 1º do Decreto 70.235/72.

NULIDADE DO LANÇAMENTO – FALTA DE INTIMAÇÃO – IMPROCEDÊNCIA – Não é causa de nulidade do lançamento de ofício, a falta de intimação do sujeito passivo sobre as irregularidades apuradas durante a ação fiscal, caso a autoridade atuante entender desnecessário tal procedimento.

IRPJ – LUCRO INFLACIONÁRIO – REALIZAÇÃO MÍNIMA – TRIBUTAÇÃO – A partir do exercício de 1988, para efeitos de tributação, existe a obrigatoriedade da realização de um valor mínimo do lucro inflacionário acumulado.”

(Acórdão 107-07642, Rel. Cons. Natanael Martins, julg. em 12.05.2004)

“PIS - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE. Incorre nulidade do Auto de Infração lavrado fora do estabelecimento atuado se a repartição dispunha dos elementos necessários para a caracterização da infração e formalização do Lançamento. A expressão ‘Local da Verificação da Falta’ não pressupõe se preencha o instrumento no lugar físico onde a infração foi cometida. A Lei não condiciona o exercício da função de AFTN à habilitação prévia em ciências contábeis, nem à inscrição nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Ausentes, pois, os vícios apontados e que dariam causa à nulidade do Auto de Infração, cuja previsão legal do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota constam dos artigos apontados no referido auto, não há se cogitar de nulidade do lançamento, na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Recurso a que se nega provimento.”

(Acórdão 201-73148, Rel. Cons. Geder Moreira, julg. em 15.09.1999)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. 1) O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional tem competência para proceder auditoria fiscal e formalizar o lançamento em decorrência de leis específicas - CTN e Decreto Lei nº 2.225/85 - e independe, para tanto, de qualquer tipo de registro em Conselho representativo de categoria profissional, em especial a dos Contadores. 2) O local de verificação da falta diz respeito à jurisdição, não importando o local físico onde é confeccionado o auto de infração. 3) Incorre cerceamento ou preterição do direito de defesa quando os fatos caracterizadores da infração cometida, bem como os dispositivos legais infringidos, estão bem descritos na peça vestibular. 4) Em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03
Acórdão nº : 105-14.850

matéria de lançamento tributário, a garantia da ampla defesa não atua, necessariamente, pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário (preterminatio hearing), mas no 'direito de recurso' deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que seu direito de audiência assumirá força plena". Preliminares rejeitadas. PIS - DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial. Recurso não conhecido."

(Acórdão 203-07963, Rel. Lina Vieira, julg. em 19.02.2002)

"NUMERAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A numeração do Auto de Infração não é requisito para o lançamento por não trazer qualquer prejuízo à defesa.

LOCAL DE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A formalização ao Auto de Infração no âmbito da repartição fiscal ou em qualquer outro local é permitida pela legislação, não constituindo causa de nulidade da exigência.

SUJEITO PASSIVO DO ITR.

São contribuintes do Imposto Territorial Rural o proprietário, o possuidor ou detentor a qualquer título de imóvel rural assim definido em lei, sendo facultado ao Fisco exigir o tributo, sem benefício de ordem, de qualquer deles.

INCIDÊNCIA DO ITR SOBRE O ACERVO IMOBILIÁRIO DA TERRACAP E ISENÇÃO DO ITR.

O acervo imobiliário da Terracap localizado na zona rural está sujeito à incidência do ITR. A Lei 5.861/72, em seu artigo 3º inciso VIII, excetua da isenção do ITR os imóveis rurais da TERRACAP que sejam objeto de alienação, cessão ou promessa de cessão, bem como de posse ou uso por terceiros a qualquer título.

Recurso desprovido."

(Acórdão 301-29928, Rel. Cons. Márcia Regina Machado Melaré, julg. em 22.08.2001)

***AFRF. COMPETÊNCIA - É legítima e legal a competência atribuída ao AFRF para cobrar tributos administrados pela SRF, sendo irrelevante sua inscrição no CRC. Preliminar rejeitada.**

FINSOCIAL - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao Finsocial extingue-se com o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

decurso do prazo de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 45 da Lei nº 8.212/91).

JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC - não cabe obediência à Administração direta ou indireta aos julgados do Superior Tribunal de Justiça referente à improcedência dos juros SELIC, por não se tratar de decisão transitada em julgada do Supremo Tribunal, conforme determinado no art. 1º do Decreto nº 2.346/97. A aplicação dos juros de mora calculados pela taxa SELIC tem amparo legal no art. 13 da Lei nº 9.065/95 e nos § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, enquanto a taxa de 12% ao ano, prevista no § 3º do art. 192 da Constituição Federal não se aplica ao Direito Tributário, mas sim ao Sistema Financeiro Nacional.

Recurso voluntário desprovido.”

(Acórdão 301-31323, Rel. Cons. Roberta Maria Ribeiro Aragão, julg. em 07.07.2004)

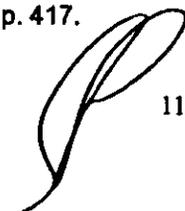
No que diz respeito especificamente ao local da lavratura do auto de infração, vale registrar, por esclarecedoras, as ponderações de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez Lopez¹, no sentido de que o “local da verificação da falta”, diversamente do que é alegado pela contribuinte, “não pressupõe, literalmente, o local físico onde se encontra o estabelecimento da empresa. De outra forma inviável, seria a fiscalização de empresa-matriz com filiais em todo o país quando a infração à legislação tributária estivesse adstrita aos estabelecimentos conexos”.

Rejeito, pois, as preliminares de nulidade da autuação.

2. Mérito:

2.1. Da suposta omissão de recelta pela não contabilização de receita de juros:

¹ NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 417.


11

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

A primeira das infrações constatadas pela Fiscalização, como se vê da "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", folha 323, decorreria da "falta de contabilização da receita de juros cobrada dos alunos por ocasião do pagamento da mensalidade em atraso."

Em seu apelo voluntário, sustentou a contribuinte que os juros recebidos teriam sido escriturados, conforme se poderia aferir à folha 238, verso, conta 3.1301.0004 Juros Ativos, pelo que estaria equivocada a Fiscalização ao considerar como não escriturados tais recursos.

Assiste, neste particular, parcial razão à contribuinte. De fato, como alegado e se vê à folha 238, verso, os juros recebidos foram contabilizados; mas não integralmente, como se pode verificar da tabela abaixo:

FATO GERADOR	AUTUAÇÃO	DECLARADO	SALDO
28.02.1994	Cr\$ 626.257,00	Cr\$ 223.692,00	Cr\$ 402.565,00
31.03.1994	Cr\$ 1.071.537,00	-	Cr\$ 1.071.537,00
30.04.1994	Cr\$ 1.259.066,00	Cr\$ 47.486,00	Cr\$ 1.211.580,00
31.05.1994	Cr\$ 775.636,00	Cr\$ 116.064,00	Cr\$ 659.572,00
30.06.1994	Cr\$ 576,84	Cr\$ 396.401,00	ZERO
31.07.1994	R\$ 995,87	-	R\$ 995,87
31.08.1994	R\$ 1.239,16	-	R\$ 1.239,16
30.09.1994	R\$ 1.582,66	-	R\$ 1.582,66
31.10.1994	R\$ 740,17	-	R\$ 740,17
30.11.1994	R\$ 694,92	-	R\$ 694,92
31.12.1994	R\$ 465,33	R\$ 1.772,03	ZERO

Impõe-se, portanto, a redução da receita de juros omitida aos montantes apontados acima, na coluna "saldo".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

2.2. Da omissão de receita de mensalidades:

2.2.1. Regime de competência:

No ano-calendário de 1994, nos termos do art. 194 do RIR/94, o lucro líquido do período-base, do qual decorre o lucro real (art. 193, caput, RIR/94), deveria ser "determinado com observância dos preceitos da lei comercial", a qual, por sua vez, estabelece como regra a adoção do regime de competência (Lei n. 6.404/76, art. 177).

A esta regra geral estava submetida à recorrente, que não se enquadrava em nenhuma das situações excludentes então previstas na legislação, como se dava com as empresas imobiliárias, no que concerne á receita oriunda da venda unidades imobiliárias, bem como com as empresas que auferiam receita decorrente do fornecimento de bens ou serviços a pessoas jurídicas de direito público, empresa sob seu controle ou empresa pública, quando os contratos correspondentes tivessem prazo superior a 12 (doze) meses, que podiam reconhecer a receita conforme o seu recebimento.

Sendo assim, deveria a recorrente ter contabilizado suas receitas quando os terceiros com os quais transacionou tivessem efetuado o pagamento ou se comprometido a efetuá-lo (Resolução CFC n. 750/93, art. 9º, § 3º), pelo que censura nenhuma pode se opor à autuação, neste particular, que levou em conta, exatamente, o momento em que as mensalidades passaram a ser devidas.

Não obstante, em que pese não alegado pela contribuinte, poder-se-ia argumentar que a infração praticada, ao invés de caracterizar omissão de receita, caracterizaria, na verdade, postergação do pagamento do imposto, pela inobservância do regime de competência, conforme previsão constante do art. 219 do RIR/94, hipótese em que se imporia o cancelamento da autuação, por conta da errônea identificação e qualificação da infração à legislação tributária praticada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

Todavia, conquanto tenha a contribuinte alegado que, por ter adotado o regime de caixa, contabilizou as receitas tidas por omitidas em momento posterior ao de seu reconhecimento pela Fiscalização, o fato é que não produziu nenhuma prova neste sentido, não tendo demonstrado em que momento futuro teria se apropriado desta receita e, principalmente, quando a teria oferecido à tributação, com o que a hipótese de postergação deve ser descartada.

2.2.2. Da apuração da omissão de receita pela Fiscalização:

Não vislumbro, outrossim, qualquer mácula no procedimento adotado pela Fiscalização para apurar a receita omitida, que, diversamente do que é alegado no apelo voluntário, se baseou em dados concretos, obtidos junto à própria contribuinte, junto à Coordenadoria de Registro e Inspeção Escolar da Secretaria de Educação e Cultura do Estado do Acre e junto aos pais de seus alunos, conforme minudenciado na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, às folhas 324 a 326.

Vale ressaltar, neste sentido, conforme destacado no acórdão recorrido à folha 464, que “os elementos de convicção utilizados pelos autuantes para a identificação desta infração se consubstanciaram nas informações fornecidas pela interessada, relativas a quantitativos de alunos e valores das mensalidades”, que foram confrontados com a receita efetivamente declarada.

Do cotejo destes elementos, a Fiscalização constatou que os valores que a recorrente teria a receber foram inferiores àqueles por ela declarados, caracterizando, assim, a existência de receita omitida.

Ainda a propósito, cabe registrar, por fim, a impertinência da alegação da contribuinte no sentido de que a Fiscalização deveria ter levado em conta os custos da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

empresa, apropriados também pelo regime de competência, uma vez que tais custos não foram desconsiderados pela fiscalização, que, apenas, procedeu a tributação em separado da receita tida por omitida, conforme previsão do art. 43 da Lei n. 8.541/92.

2.2.3. Da falta de consideração, pela Fiscalização, da receita auferida nos meses de fevereiro e dezembro de 2004.

Alega a recorrente, também, que a Fiscalização, ao apurar o total da receita omitida em 1994, conforme quadro à folha 326, não teria considerado a receita dos meses de fevereiro, no montante de Cr\$ 15.568.552,00, e de dezembro daquele ano, no montante de R\$ 62.413,00, o que teria gerado uma distorção no total supostamente omitido, que, alega, poderia corresponder no máximo a R\$ 8.606,68.

Estaria correta a recorrente e teria, de fato, a Fiscalização se equivocado, caso tivesse optado pela apuração do lucro real anual em 1994, eis que, assim, o fato gerador do IRPJ e da CSL se consumiria, apenas, em 31.12.1994, o que impossibilitaria a apuração da receita omitida por bases mensais, como efetivamente ocorreu.

Todavia, como acertadamente notaram os julgadores de 1º grau, a recorrente, como se vê da folha de rosto de sua DIPJ/95 (folha 62), optou, no ano-calendário de 1994, pelo lucro real mensal, do que resulta a impossibilidade de se calcular a receita total omitida por base anual e se levar em conta os valores declarados em fevereiro e dezembro de 1994.

Inatacável, pois, a autuação neste particular.

2.4. Pagamentos em duplicidade e confisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

Não assiste razão à contribuinte, igualmente, quando alega que, por conta de ter oferecido à tributação a receita declarada, com o que a Fiscalização estaria a lhe exigir o pagamento de tributos em duplicidade. Procederia tal alegação, apenas, caso a infração em questão não fosse omissão de receita. Em se tratando de receita omitida, não declarada, e, assim, não oferecida à tributação anteriormente, não há se falar em pagamento de tributo em duplicidade.

De outro lado, não há, por óbvio, se falar em feição confiscatória dos lançamentos inaugurais, cuja formalização visou oferecer à tributação a receita omitida pela contribuinte.

2.5. Compensação de prejuízos fiscais (IRPJ):

Sustenta a recorrente, no apelo voluntário, que teria tido prejuízo na maior parte do ano calendário de 1994, conforme se verificaria de seu LALUR, às folhas 247 a 250 dos autos, o qual, alega, indevidamente não teria sido considerado pela Fiscalização.

A tributação em separado da receita omitida se deu com base no art. 43 da Lei n. 8.541/92.

Trata-se de questão recentemente enfrentada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar o acórdão CSRF/01-04.952, que, reconhecendo caráter penalizante à norma do art. 43 da Lei n. 8.541/92, atribuiu efeitos retro-operantes à sua revogação pelo art. 36, IV, da Lei n. 9.249/95, conforme previsão constante do art. 106, II, "c" do CTN, entendendo possível a compensação da receita omitida com os prejuízos acumulados ou apurados no curso do ano calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03
Acórdão nº : 105-14.850

Por sua relevância, transcrevo, abaixo, o voto condutor proferido pelo Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, lançado nos seguintes termos:

"No ano-calendário de 1994, o sujeito passivo optou pelo regime de tributação do lucro real mensal, previsto no art. 3º da Lei n. 8.5541/92 e que exige a apuração do resultado a cada mês. No mês de novembro de 1994, a fiscalização efetuou, nos termos dos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541, a tributação em separado da omissão de receita. O puro e simples valor da receita omitida foi alçado a base de cálculo dos tributos, sem se cogitar da existência de prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) ou bases de cálculo negativas (CSL).

A tributação do art. 43 da Lei n. 8.541/92 incidente sobre a omissão de receita apurada em empresa optante pelo lucro real é tema inédito nesta instância especial. Esta Turma já apreciou a aplicação do referido art. 43 a omissão de receita detectada em empresa optante pelo lucro presumido.

Nos debates travados sobre a omissão de receitas no regime do lucro presumido, distinguiram-se três correntes de pensamento. A primeira delas sustenta que o legislador ordinário é competente para estabelecer base de cálculo do presumido igual a 100% da receita omitida, seja essa base de cálculo justa ou injusta.

A segunda corrente, capitaneada pela 3ª Câmara, propugna que tributar receita integral em vez de lucro presumido fere o conceito básico de lucro presumido, segundo o qual a incidência se resume a uma parcela do faturamento, uma vez que os custos são estimados e previamente definidos pela autoridade legislativa.

A terceira corrente, a qual me filio, liderada pela 8ª Câmara e seguida pela 1ª Câmara, identificou caráter penalizante na imposição contida no art. 43. Em face da posterior revogação dessa forma de tributação pelo art. 36, inciso IV, da Lei n. 9.249/95, há que se aplicar o art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, fazendo retroagir a revogação para os lançamentos não definitivamente julgados.

O deslinde do feito deu-se no Acórdão CSRF/01-04.477 (sessão de 14 de abril de 2003), que promoveu uma composição entre a segunda e terceira correntes. Da lavra do e. Conselheiro José Carlos Passuelo, o aresto ficou assim ementado:

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

'IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ARTIGO 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 renda 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 da empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano-calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tomando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.'

No voto condutor do acórdão, o Conselheiro Passuelo identificou características punitivas na imposição definida no art. 43 da Lei n. 8.541/92. Cita o exemplo de uma empresa omitente de receitas de venda de bens e mercadorias, no qual a tributação incidirá sobre 100% da receita omitida. Se a empresa houvesse oferecido à tributação pelo lucro presumido a mesma receita, o IRPJ incidiria sobre apenas 8% da receita declarada. No entender do relator, esse tratamento dado à receita omitida constitui penalidade exacerbada. O procedimento de ocultar a operação deveria ser punido com multa, não com tributo e respectiva base imponible.

De volta à sistemática do lucro real, poder-se-ia argüir que, nesse regime, a tributação em separado da omissão de receitas seria aceitável, porque a empresa vendedora de bens ou mercadorias já teria apropriado integralmente na sua escrituração os custos pertinentes à receita omitida.

Tal raciocínio pressupõe, contudo, que a empresa apure lucro real positivo no período, pois assim estariam somando grandezas de mesmo sinal: lucro real mais receitas omitidas. Manter-se-ia a forma de tributação de omissão de receitas tradicionalmente prevista na legislação do imposto de renda, a saber, a soma algébrica da receita omitida com o lucro real (positivo ou negativo).

No caso de a empresa apurar lucro real negativo no período da omissão de receita, ou então, como no caso sob exame, dispuser de saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores compensáveis, o comando do § 2º do art. 43, no sentido de afastar a o valor da receita



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

omitida da determinação do lucro real, desrespeita o fato gerador complexo do imposto de renda definido no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Chega-se à conclusão de que o art. 43 da Lei n. 8.541/92, principalmente o seu § 2º, não estabelece critérios para o cálculo do imposto, mas, sim, impõe penalidade ao contribuinte que omitiu receita. Não é por outra razão que o dispositivo está inserido no Capítulo II, Título IV daquela lei, intitulado 'DAS PENALIDADES'.

Ora, tratando-se de norma de caráter penalizante, revogada pelo art. 36, inciso IV, da Lei n. 9.249/95, é de rigor a retroatividade de sua revogação para os atos não definitivamente julgados, como o presente lançamento, á luz do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional."

Forte nas razões acima, que adoto integralmente, tenho que a norma do art. 43 da Lei n. 8.541/92 tem caráter penalizante, devendo, pois, reconhecer-se efeito retroativo à sua revogação pelo art. 36, IV, da Lei n. 9.249/95, nos termos do art. 106, II, "c" do CTN, para admitir-se a compensação da receita omitida com os prejuízos apurados, e acumulados, pela recorrente no curso do ano calendário.

Assim, a receita omitida deverá ser adicionada ao lucro real da recorrente e, somente em havendo saldo positivo após esta operação, ser exigida a diferença.

2.6. Contribuição Social sobre o Lucro:

Como se vê à folha 415, a autoridade lançadora considerou as bases negativas apuradas até o período base de abril de 1994, desconsiderando aquelas verificadas nos meses seguintes daquele ano-calendário.

E assim o fez porque, a partir de então, entendeu aplicável a nova redação emprestada ao art. 43, § 2º da Lei n. 8.541/92, dada pelo art. 3º da Medida Provisória n. 492, de 06.05.1994, afinal convertida na Lei n. 9.064/95, que determinou a tributação em separado, pela CSL, da receita omitida.

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

Neste ponto, tenho por aplicável a mesma tese que, atribuindo efeito retroativos à revogação do art. 43 da Lei n. 8.541/92 pelo art. 36, IV, da Lei n. 9.249/95, aceita a tributação conjunta da receita omitida com o lucro real, devendo-se adicionar a receita omitida à base de cálculo da CSL, aproveitando-se, aí, eventuais bases negativas. Neste sentido também decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar o acórdão CSRF/01-04.952, valendo registrar, a propósito, a seguinte passagem do voto condutor do Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, *verbis*:

“Como já anotado, a omissão de receitas objeto da tributação em separado ocorreu em novembro de 1994. Vale registrar que, nesse mês, já era eficaz a redação dada ao § 2º do art. 43 da Lei n. 8.541/92 pela Medida Provisória nº 492, após sucessivas reedições, convertida na Lei nº 9.064, de 20/11/1995.

Essa nova redação do § 2º estendeu expressamente à CSL a tributação em separado prevista para o IRPJ na sistemática do lucro real. Publicada a MP nº 492 em 06/05/94, o princípio da anterioridade mitigada (nonagesimal) determina que suas disposições passem a ter eficácia a partir de 4 de agosto. Logo, quando da apuração da omissão de receitas, em novembro de 1994, eram eficazes.

A base de cálculo da CSL é o lucro contábil, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por adições e exclusões definidas na Lei nº 7.689/88, com as alterações da Lei nº 8.034/90. Se a base de cálculo é o lucro, a ela deve ser adicionada a omissão de receita apurada em novembro de 1994.

Tal qual o IRPJ, a soma da omissão de receitas deve ser algébrica. É que em novembro de 1994 estava em pleno vigor o disposto no parágrafo único do art. 44 da Lei nº 8.383/93, que facultava à pessoa jurídica tributada com base no lucro real a compensação da base de cálculo negativa da CSL apurada no mês anterior corrigida monetariamente. A correção monetária somente foi extinta a partir do ano-calendário 1996, por força do art. 4º da Lei nº 9.249/95. A compensação de 100% da base de cálculo negativa vigorou até 31/12/1994, após o que foi limitada a 30% do lucro líquido ajustado, a teor do art. 58 da Lei nº 8.981, de 20/01/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

Assim como vedar à receita omitida a compensação com prejuízos fiscais acumulados denotava caráter penalizante na tributação do IRPJ, igual natureza punitiva demonstra a tributação da CSL que não enseja compensar a receita omitida com base de cálculo negativa apurada no mês anterior.

Tal qual o IRPJ, impõe-se a retroatividade da revogação do art. 43 da Lei n. 8.541/92, à luz do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

(...)

Em sendo a omissão de receitas detectada em novembro de 1994 absorvida por eventual base de cálculo negativa apurada em outubro de 1994 corrigida monetariamente, a exigência da CSL incidente sobre a omissão de receitas não poderá ser restabelecida.

Logo, com respeito à CSL, nego provimento ao recurso."

Tenho, pois que a norma do art. 43 da Lei n. 8.541/92 tem caráter penalizante, devendo, pois, reconhecer-se efeito retroativo à sua revogação pelo art. 36, IV, da Lei n. 9.249/95, nos termos do art. 106, II, "c" do CTN, para admitir-se a compensação da receita omitida, com as bases negativas da contribuição apuradas e acumuladas no curso do ano calendário.

Assim, a receita omitida deverá ser adicionada à base de cálculo da contribuição e, em havendo saldo positivo após esta operação, ser exigida a diferença.

2.7. Imposto Retido na Fonte:

A tributação prevista no art. 44 da Lei n. 8.541/92, também me parece possuir nítido caráter penalizante, conforme restou decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar o acórdão CSRF/01-04.952.

Esclarecedora, neste sentido, é a seguinte passagem do bem lançado voto condutor do Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

"O acórdão a seguir, elaborado pelo i. ex-Conselheiro Edison Pereira Rodrigues (Acórdão nº 101-93.773, de 20/03/2002) resume a incidência do IRF nos anos-calendário 1993 a 1995 cotejada com a tributação prevista no DL nº 2.065/83:

ORIGEM DO LUCRO DISTRIBUÍDO AO SÓCIO	ALÍQUOTA DO IRF			
	DL nº 2.065/83	ANO 1993	ANO 1994	ANO 1995
a) Redução indevida do lucro líquido	25%	25%	25%	35%
b) Distribuição regular do lucro	23% ou 25%	0%	15%	15%
c) Diferença (a - b)	2% ou 0%	25%	10%	20%
d) Variação (c : b)	8% ou 0%	infinita	67%	133%

A linha 'Variação' exhibe o quanto a tributação prevista no art. 44 da Lei n. 8.541/92 é a mais gravosa em relação àquela incidente sobre a regular distribuição dos lucros ao sócio no mesmo ano. Assim é que, no ano-calendário 1993, a tributação do art. 44 é infinitamente mais gravosa, pois não havia previsão legal de incidência do IRF sobre os lucros distribuídos ao sócio devidamente contabilizados. No ano-calendário 1994, a tributação do art. 44 é 67% maior. No ano-calendário 1995, é 133% maior do que aquela incidente sobre os lucros regularmente distribuídos ao sócio. Vale observar que, sob a égide do Decreto-lei nº 2.065/83, esse gravame não excedia a 8%.

A magnitude do gravame imposto pelo art. 44 da Lei n. 8.541/92 à tributação do lucro indevidamente reduzido e distribuído ao sócio tem caráter penalizante. Não é por outra razão que o dispositivo está inserido no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Tratando-se de norma de caráter penalizante posteriormente revogada, por força do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, deve ser excluído o acréscimo penal do lançamento, aquele que excede a alíquota de 15% vigente no ano-calendário 1994 para a regular distribuição do lucro, a teor do art. 2º da Lei n. 8.849/94.

Essa proposição vai de encontro ao decidido por esta Turma no Acórdão nº CSRF/01-04.790 9sessão de 1º de abril de 2003). Nela insisto para manter a coerência com a argumentação expendida no exame do IRPJ e da CSL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10293.001331/98-03

Acórdão nº : 105-14.850

Logo, com respeito ao IRF, dou provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência de IRF com a alíquota reduzida de 25% para 15%, com o gravame da multa qualificada."

Forte nas razões acima, tenho, também, que a tributação na fonte deva se dar mediante a aplicação da alíquota de 15%, atentando-se para a redução da base de cálculo tributável, conforme item 2.5.

2.8. Lançamentos reflexos de PIS e COFINS:

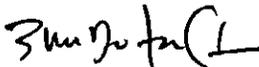
Quanto aos lançamentos de PIS e de COFINS, estes devem ser mantidos, porquanto a tributação, nestas hipóteses, de ordinário, dá-se diretamente sobre a receita.

3. Conclusão:

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para: i) reduzir a receita omitida a título de juros no recebimento de mensalidades em atraso, conforme quadro constante do item 2.1; ii) determinar a compensação da receita omitida com os prejuízos fiscais (IRPJ) apurados em cada período de apuração e também com aqueles acumulados no ano calendário; iii) determinar a compensação da receita omitida com as bases negativas (CSL) apuradas em cada período de apuração e também com aquelas acumuladas no ano calendário; e, iv) determinar a tributação na fonte deva se dar mediante a aplicação da alíquota de 15%, atentando-se para a redução da base de cálculo tributável, conforme item 2.5.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

