



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10384.003310/98-03
Recurso nº : 120.120
Matéria : IRPJ e OUTROS - ANOS-CALENDÁRIO DE 1994 e 1995
Recorrente : IRMÃOS ANDRADE & CIA. LTDA.
Recorrida : DRJ/FORTALEZA/CE
Sessão de : 10 de novembro de 1999
Acórdão nº : 103-20.147

IRPJ - IR-FONTE - LUCRO PRESUMIDO - ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92 - OMISSÃO DE RECEITA - IMPERTINÊNCIA DA BASE LEGAL ERIGIDA - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE - No regime da lei nº 8.541/92, por falta de permissivo legal aplicável à espécie, a omissão de receita havida nas empresas sujeitas à forma de apuração com base no lucro presumido há de estar submissa, até o ano-calendário de 1994, ao artigo 6º da Lei nº 6.468/77 - matriz legal do artigo 396 do RIR/80, quando, a partir do ano-calendário de 1995 adquiriu eficácia impositiva o artigo 3º da Medida Provisória nº 492, de 05.05.94 (D.O.U. de 06.05.94).

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS-FATURAMENTO
CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

O saldo credor de caixa - base tributável das exigências das contribuições sociais - deve ser escoimado do fenômeno da dupla contagem ou da incidência em "cascata". No regime tributário do lucro presumido, as exigências mensais devem ser ajustadas, erigindo-se o maior saldo do período a partir da equalização das cestas de moedas distintas. A partir daí, há de se expurgar, algebricamente, os maiores saldos posteriores dos precedentes e conformar as bases tributáveis às exigências mensais, restabelecendo-se, a seguir, as unidades monetárias vigentes à época do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRMÃOS ANDRADE & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) excluir as exigências do IRPJ e do IRF; 2) excluir da base de cálculos das exigências reflexas referentes às contribuições ao PIS/Faturamento, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro, nos anos-calendários de 1994 e 1995, respectivamente, as importâncias



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

especificadas no voto do Relator (conclusão), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: **10 DEZ 1999**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA (Suplente Convocada), SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS E VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Recurso nº : 120.120
Recorrente : IRMÃOS ANDRADE & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

IRMÃOS ANDRADE & CIA. LTDA., empresa já identificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que negou provimento à sua impugnação de fls. 205/216.

Constam do presente processo 05 (cinco) autos de infração.

IRPJ - Consoante fls. 03/13, a exigência em tela no montante de R\$ 653.995,50, referente aos anos-calendários de 1994 e 1995 - Exercícios Financeiros de 1995 e 1996, origina-se de: Saldo credor de caixa, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 1994 e janeiro a maio de 1995. Tais saldos decorreram das práticas de desembolsos não contabilizados e inclusão de valores a crédito, referentes a pagamentos não contabilizados por aquisição de mercadorias, identificados a partir da existência de valores em aberto em contas de fornecedores, não obstante escamoteados por suprimentos e adiantamentos à crédito dos sócios, e aumento de capital em dinheiro, sem comprovação da origem e efetiva entrega de recursos ao caixa. Trata-se de empresa optante pela forma de lucro presumido, com escrituração de livro contábil. Enquadramento legal: arts. 228, c/c o artigo 523, parágrafo 3º, 739 e 892, do RIR/94.

IR - FONTE - ILL - auto de infração de fls. 32/41, decorre da tributação do IRPJ e se refere aos anos-calendário de 1994 e 1995, no valor de R\$ 757.555,83. Enquadramento legal com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, c/c o artigo 3º da Lei nº 9.064/95. Art. 62 da Lei nº 8.981/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O PIS-FATURAMENTO - Auto de Infração, às fls. 14/22, deflui da exigência do IRPJ e se refere aos anos-calendário de 1994 e 1995, no montante de R\$ 19.699,64, com enquadramento legal descrito às fls. 17.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Auto de fls. 23/31, decorrente da exigência do IRPJ e se refere aos anos-calendário em apreço, no montante de R\$ 52.532,42. Enquadramento Legal: Arts. 1º ao 5º, da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. Auto de infração de fls. 42/50, no montante de R\$ 245.807,21, abrange os anos-calendário - objeto do auto principal. Enquadramento legal: Arts. 38, 39 e 43 da Lei nº 8.541/92, com as alterações do artigo 3º da Lei nº 9.064/95. Art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88. Artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

Cientificada da exigência, em 14.12.1998, apresentou impugnação, em 13.01.1999.

Em síntese são estas as razões vestibulares de defesa extraídas da peça decisória singular:

"DAS PRELIMINARES:

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Durante os exercícios fiscalizados (1995 e 1996), e até o presente, a empresa vem submetendo seus resultados à tributação segundo o regime de Lucro Presumido, opção que fez de acordo com as autorizações legais aplicáveis à matéria.

Segundo o art. 534 do RIR/94, está a empresa desobrigada de manter escrituração contábil completa, aplicando-se, quanto às obrigações acessórias, as disposições contidas neste artigo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Argumenta que, apesar de ter escriturado os Livros Diário e Razão, não se guiou pelas normas legais aplicáveis às empresas tributadas pelo Lucro Real. Os registros contábeis foram elaborados apenas na medida em que necessários à manutenção e exercício de determinados controles administrativos internos à empresa, já que a legislação aplicável ao contribuinte não o obrigava a manter sequer um registro ou lançamento no Livro Diário.

Estando sujeito apenas ao Livro Caixa, qualquer outro elemento contábil, ainda que apresentado à Fiscalização, seria imprestável para aferição de eventuais irregularidades cometidas pelo contribuinte.

NO MÉRITO:

INOCORRÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO:

*Um dos elementos que a Fiscalização tomou para formação da base de cálculo dos tributos em pauta, foi a arguição da ocorrência de **passivo fictício**.*

Aduz a defendente que passivo fictício é definido como sendo a ocorrência de obrigações a pagar, registradas em contas de passivo da empresa, em ocasião em que aquelas obrigações já não existem por terem sido pagas. Neste caso, o pagamento não é registrado na contabilidade como, aliás, referido pela própria Fiscalização.

Verifica-se, pelo que foi descrito pela Fiscalização, que a falta de contabilização de alguns valores na conta de compras, ou de mercadorias, e a não contabilização de alguns valores a débito da conta fornecedores, constitui-se no fundamento para considerarem, os valores daqueles lançamentos não operados, como receitas omitidas.

Evidentemente, estando o contribuinte totalmente desobrigado do registro das contas de compras/mercadorias e fornecedores, não haverá irregularidade a apontar nem providência a tomar na presença de registros parciais daqueles dois verbetes contábeis. Quem não está obrigado a fazer nenhuma parte da escrituração e faz uma parte dela, excede-se em trabalho, conduzindo-se acima de suas obrigações e não pode ser apenado por isso.

Nestas condições, evidencia-se que, já por este motivo, a recomposição do saldo de caixa operada pela Fiscalização, resultou incorreta, se não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

também por outros motivos adiante comentados, mas por haver tomado a crédito daquela conta os valores que entendeu representativos de passivo fictício, figura contábil que não pode ser considerada na hipótese corrente, quando o contribuinte encontra-se totalmente desobrigado do registro de contas de mercadorias e fornecedores.

INCONGRUÊNCIA INTERNA AOS AUTOS DE INFRAÇÃO:

*Prendendo-se todos os Autos de Infração à ocorrência de omissão de receita, todo o trabalho fiscal desenvolve-se sobre **presunções** formadas a partir de **indícios**. Em outras palavras, não há prova objetiva e material da omissão de receitas.*

*Além de presumir omitidos certos montantes de receita, a Fiscalização presume, também, que o total daquela mesma receita foi distribuído aos sócios, **presunção** esta que, aliás, embora encontre fonte em texto legal, é sistematicamente rebatida pelos tribunais como se terá oportunidade de demonstrar mais adiante.*

Alega a defendente que pode-se dizer, com certeza, que o montante de recursos que a Autoridade Fiscal presume distribuídos aos sócios da empresa fiscalizada é função do montante de receitas omitidas; tem-se ao mesmo tempo, o fato de que o montante de receitas omitidas é função das disponibilidades financeiras particulares daqueles mesmos sócios.

Vale dizer que, se os sócios tivessem disponibilidade financeira para suportar os suprimentos que fizeram ao caixa da empresa, estaria descaracterizada a ocorrência de omissão de receitas.

Aduz, assim, que a caracterização da incapacidade financeira dos sócios resta desconstituída, pelo menos parcialmente, no instante em que a Autoridade Fiscal entende ou presume distribuídos àqueles mesmos sócios os valores da receitas omitidas.

Vista tal incongruência interna dos próprios Autos de Infração, o contribuinte requer que sejam excluídos dos montantes considerados como receitas omitidas em cada um dos meses citados nos Autos de Infração, os valores que a fiscalização presume distribuídos aos sócios nos meses anteriores, recalculando-se a base de cálculo dos tributos e o próprio montante destes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

IRREGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO, PELO IRPJ, DAS RECEITAS OMITIDAS:

Uma vez que levantou o montante das receitas que entendeu omitidas, a Fiscalização lançou sobre tal base, com fundamento no art. 892 do RIR/94, sem qualquer redução, IRPJ à alíquota de 25%.

Ocorre que o art. 43 da Lei nº 8.541/92, matriz legal do art. 892 acima transcrito, foi revogado pelo art. 36, IV da Lei nº 9.249/95.

A sistemática de tributação das receitas omitidas deverá, portanto, atender à regra das Leis nº 9.245/95, art. 24, e 9.430/96, art. 88, XXVI; e IN SRF nº 11/96, art. 63: verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Aduz que uma das características princípio lógicas do Direito Tributário indica que a retroação da lei somente não poderá ocorrer quando agrave a posição do sujeito passivo, devendo verificar-se sempre que a lei nova trate de forma mais amena o contribuinte.

Na hipótese de aplicar-se a tributação segundo operado pelo Agente Fiscal, a carga tributária será gravemente elevada (mais de 28 vezes), se comparada àquela que resultaria da tributação pelo Lucro Presumido.

*Para punir o sujeito passivo cuja conduta foi dita irregular, o Sistema Tributário e, especialmente, de administração do Imposto de Renda, lançou mão do estabelecimento de **multas**, estas sim, punitivas por autorização do próprio sistema jurídico instituído.*

Decorre que o lançamento do IRPJ, tomando por base de cálculo todo o montante da receita dita omitida, agravando em mais de 28 vezes a carga tributária percentual suportada pelo contribuinte nos exercícios em foco nos Autos de Infração, tendo por única motivação a conduta irregular do contribuinte, afronta o próprio Sistema Tributário e, mais profundamente, contraria a definição de tributo e atenta contra os princípios instrutores do Sistema instituído pela Constituição Federal e confirmado pelo Código Tributário Nacional (CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Em razão do exposto, o contribuinte requer que as receitas ditas omitidas, sejam agora tributadas segundo o regime de Lucro presumido, aplicado à empresa nos dois exercícios fiscalizados.

IRREGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO, PELO IRRF, DAS RECEITAS OMITIDAS.

Insurge-se quanto à tributação das receitas ditas omitidas, pelo IRRF, quanto as duas deficiências: uma relativa ao excesso do montante lançado; outra quanto à própria sustentabilidade do lançamento, baseado apenas em presunção.

Quanto ao primeiro ponto, observe-se que o dispositivo legal em que se ampara a exigência fiscal, art. 739 do RIR/94, foi revogado pelo inciso IV do art. 36 da Lei nº 9.249/95, e, em consequência, o tratamento dispensado hoje à matéria é bem mais brando, resultando em oneração tributária menor. Tudo quanto foi dito no tópico anterior, acerca da impossibilidade de atribuir-se utilidade punitiva aos tributos, cabe aqui repetir-se, o que é feito como se todo aquele texto fosse aqui reproduzido.

*Entretanto, ainda que se considere aplicável hoje a norma legal, cumpre registrar que, nos termos da Lei nº 8.846/94 (art. 6º, 7º, 10 e 11), até 31.12.95 presumem-se rendimentos pagos aos sócios, acionistas ou titular de firma individual as importâncias apuradas como omissão de receita, **deduzidos dos tributos e das contribuições sociais sobre elas incidentes.***

Admitir-se a tributação do total das receitas omitidas pelo IRPJ e, depois, a tributação daquele mesmo total pelo IRRF, seria admitir a incidência do IRRF sobre o montante do IRPJ, ou vice-versa.

No que concerne ao segundo ponto, o Agente Fiscal não colheu nenhum indício, por mínimo que fosse, de que o valor das receitas omitidas fora, efetivamente, transferida ou distribuída aos sócios da empresa. Alega a impugnante que esta forma de adotar a presunção, em matéria de Imposto de Renda, não é aceita pela jurisprudência e, nesse sentido, transcreve às fls. 213/215, julgados da lavra do judiciário.

Conclui, assim, que é insustentável a tributação pelo IRRF como praticada pelo Agente Fiscal. Somente se colhida prova de efetiva distribuição aos sócios, do valor das receitas omitidas, poderia incidir o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

IRRF. E, diante daquela prova, estaria desconstituída a presunção de omissão de receita, uma vez que, como registrado anteriormente, os sócios, recebendo a distribuição de lucros, adquiririam disponibilidade financeira com que suprir o caixa da empresa.

Diante do exposto, aduz que não justifica que a Autoridade Fiscal registre expressamente no Auto de Infração que os sócios da empresa não dispunham de recursos financeiros para suprir a empresa e, conseqüentemente, declare indiretamente que os sócios não receberam distribuição de lucros para, logo em seguida e na mesma peça fiscal, lançar imposto sob a presunção de distribuição de lucros.

Com base no exposto, a defendente requer que seja declarado insubsistente o Auto de Infração relativo ao IRRF, livre o contribuinte de atender a qualquer das exigências ali formalizadas."

Através Decisão nº 0206/99 (fls. 219/232), a autoridade monocrática lavrou a seguinte sentença assim sintetizada em sua ementa de fls. 219:

"NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Apreciação de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas tributárias.

Falece competência à Autoridade Administrativa para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.

Saldo Credor de Caixa.

Se o contribuinte não logra afastar em sua totalidade a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente ao saldo apurado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Contribuição para a Seguridade Social. Contribuição para o Programa de Integração Social. Imposto de Renda Retido na Fonte. Contribuição Social sobre o Lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Aplicam-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.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES."

Cientificada da decisão em destaque, por via postal (AR de fls. 237), em 07.04.1999, apresentou, em 10.05.1999, contra - razões a seguir elencadas (fls. 271/273):

Renova, nesta sede, todos os argumentos expendidos em sua peça inaugural, aduzindo que:

01 - a decisão recorrida merece reforma na medida em que não é suficiente para afastar a procedência das razões originalmente formuladas;

02 - ao mesmo tempo em que a Autoridade de Primeira Instância se diz incompetente para apreciar questão de inconstitucionalidade, deveria atentar para o fato de que a Autoridade Fiscal não se compadeceu de tal posição ao formular exigência apoiada em norma que os tribunais já disseram inconstitucional;

03 - traz à colagem, às fls. 238/239 – e verso, concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança, eximindo-a do depósito recursal de que trata a Medida Provisória nº 1.699-42.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Senhor Presidente,

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso voluntário.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE:

01 - Do regime de Tributação da Recorrente:

Assevera a recorrente que, a despeito de manter escrituração contábil meramente para atender às suas necessidades gerenciais, a forma de tributação pela presunção de lucro a obriga, tão somente, à escrituração do Livro Caixa. Desta forma, assinala, não pode o fisco, louvando-se em registros contábeis apresentados, com escriturações parciais de seus atos negociais, confundirlos com um sistema contábil aplicável às empresas tributadas com base no lucro real, para lhe exigir tributo.

Ora, não há como aceitar a tese da recorrente como crível. Dentro do ordenamento das demonstrações financeiras, a subtração de seus entes patrimoniais é inservível para quaisquer fins, mormente para ter o condão de expressar indicadores financeiros confiáveis para tomada de decisões gerenciais. Conforme bem pontificou a autoridade recorrida, as empresas, a teor das leis nºs. 8.541/92 e 8.981/95, passaram, respectivamente, a manter escriturações em livro caixa, incorporada a movimentação bancária, ou, alternativamente, a escrituração contábil. Entendo que a auditoria fiscal levada a cabo prescindiria de quaisquer anotações contábeis, suprimindo-lhes o livro caixa. Isto porque, louvou-se não só nos saldos potencialmente credores de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03

Acórdão nº : 103-20.147

caixa, como de resto na documentação dos atos negociais da recorrente havidos como não liquidados nos anos-calendário - núcleos da autuação. Por outro lado, a escrituração contábil não pressupõe a eleição da forma de tributação, muito menos do lucro real. Esta forma, ao reverso, exige, em relação às demais, a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), mercê de adições e exclusões previstas em lei, e convalidada pela opção materializada no ente acessório denominado Declaração de Rendimentos das Pessoas Jurídicas (Formulário I). O Código de Processo Civil, em seu artigo 380, assevera: *A escrituração contábil é indivisível; se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto como unidade.* A melhor inteligência deste artigo é a que consagra o princípio de que a sua indivisibilidade tangencia-se e, deste modo, restringe-se ao período-base definido, cada um a seu tempo, pelas leis civil, comercial e tributária.

Em face do exposto, rejeito esta preliminar de nulidade ao mérito.

II - DO MÉRITO:

a) Inocorrência do Passivo Fictício.

Em momento algum se tratou da hipótese de passivo fictício, embora não defeso ao fisco fazê-lo, desde que restassem comprovados na escrituração contábil, saldos irreais nos títulos patrimoniais do Exigível. É consabido que o passivo fictício enfeixa ilícito de natureza contábil – patrimonial, independentemente da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para convalidá-lo.

Entretanto, este não foi o foco causal da exigência. Compulsando o fisco as obrigações já liquidadas, lastreadas na documentação disponibilizada pela recorrente, alocou ditas liquidações aos seus períodos próprios e, em decorrência,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

constatou-se insuficiência devedora de caixa para se ultimar o pagamento daquelas exigibilidades, consoante assinalado nos elementos probantes. E mais: verificando a existência de suprimentos e aumento de capital em dinheiro, a débito da conta caixa (conforme intimação de fls. 56), sem que a origem e a efetiva entrega restassem demonstradas, tributou-se os citados suprimentos, sobrelevando-se o fulcro acusatório em saldo credor de caixa, conforme relatório de apuração de fls. 61/72.

A técnica de auditoria utilizada não se descurou dos novos contornos impostos pela legislação de regência, ao erigir, nas empresas que optam pela forma de apuração do lucro presumido, a faculdade consentida da escrituração do Livro Caixa ou do Livro Diário. Resulta, pois, submissão às prescrições do parágrafo primeiro do artigo 144 do Código Tributário Nacional:

**Art. 144 - (...).*

Parág.1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

b) Incongruência Interna aos Autos de Infração.

Nesta sede, argüi a recorrente que, tendo em vista que a omissão de receita fora considerada distribuída aos sócios, a teor do artigo 44 da Lei nº 8.541/92, o montante de recursos que a Autoridade Fiscal presume conferidos aos sócios da empresa fiscalizada é função do montante de receitas omitidas e, deste modo, também é função das disponibilidades financeiras hauridas por estes mesmos beneficiários. Sintetizando: As distribuições ensejam recursos e, destarte, refluem para o caixa da empresa, derruindo a presunção de que a origem dos recursos não fora comprovada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Estou convencido que a inferência da contribuinte está prenhe de um paralogismo exuberante ditado por um erro de silogismo que, reiteradamente, vem povoando as peças contestatórias, neste mister.

Ora, o suprimento de caixa nada mais é do que o ingresso de recursos marginalizados da escrituração, e que, nesta, aportaram com o objetivo precípuo de socorrer a empresa em sua crise de liquidez. Não há dúvida que tais aportes se cristalizaram, efetivamente. A sua origem, por presunção legal, encontra-se albergada em subtração de receitas operacionais pretéritas ao ato de suprimento. Portanto, até então, ao largo de quaisquer exigências tributárias. Pois bem: se os recursos indubitavelmente entraram na empresa, obviamente o foi com o objetivo indiscutível de solver despesas/custos iminentes. Deste modo, tipifica-se, com todas as luzes, o princípio da receita consumida. Mas se estava dita receita em mãos dos sócios, há de se acoimar a distribuição de recursos a estes, tendo em vista que, à época, similarmente, tais evasões escaparam à acuidade tributária, pelo ocultamento que deságua na impraticabilidade de sua detecção e obsta a relação jurídica pretérita e faz aflorar a aplicação da norma atual.

03 - IRREGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO, PELO IRPJ, DAS RECEITAS OMITIDAS.

Debate-se a contribuinte pela aplicação do artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 e do artigo 88, inciso XXVI da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que estes comandos legais revogaram o artigo 43 da Lei nº 8.541/92. E mais: que a penalidade a se impor ao contribuinte faltoso está reservada à multa pecuniária de ofício, e não à sua base de cálculo exacerbada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03

Acórdão nº : 103-20.147

Para rebater estas asserções, apóio-me no caput do artigo 144 do Estatuto Tributário, e a seguir transcrito, *in verbis*:

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

Entretanto, o eixo da discussão deve ser remetido a outro instituto. A peça acusatória noticia que as exigências do IRPJ e do IRRF têm, como embasamento legal, os artigos 739 e 892 do RIR/94. A sua matriz legal consubstancia-se, respectivamente, nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

In verbis, o seu inteiro teor:

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

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

§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.

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 mês 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Ainda que aqui não se possa conceber a extensão além-texto, infere-se pelo *caput* do artigo 43 acima citado, ter sido a intenção do legislador abarcar todas as formas de tributação subsumidas na legislação tributária do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. E mais, ou melhor, o objetivo primeiro era dar à omissão de receita tratamento tributário autônomo, apartando-a da base de cálculo do tributo apurado pela contribuinte, expurgando, destarte, possíveis prejuízos fiscais compensatórios assinalados. Este fato, aliás, explícito com todas as luzes na dicção do seu parágrafo segundo.

A melhor exegese do *caput* do artigo 43 da Lei nº 8.541/92 r. citado, permaneceu em eclipse interpretativo, até a edição da Medida Provisória nº 492, de 05.05.94 (D.O.U. de 06.05.94) que, em seu artigo 3º, inovou as edições pretéritas, sob os nºs. 423, de 03.02.94; 444, de 05.03.94, e 467, de 05.04.94, ao dar nova redação ao dispositivo da Lei nº 8.541/92. Assim se posicionou o artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94, aqui trazido à colagem:

"Art. 3º Os artigos 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.*

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta do dia da omissão.

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão"

**Art. 44 ...*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

§ 2º ..."

O artigo 7º desta Medida Provisória dispôs, ainda, que:

"Art. 7º - Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto os dispostos nos artigos 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994". (O destaque não consta do original)."

Estamos, pois, diante do reconhecimento expresso das autoridades administrativas quanto à lacuna da Lei nº 8.541/92, acerca da tributação da omissão de receitas das empresas que apuram o lucro sob forma diversa à do lucro real. Ademais, a Instrução Normativa nº 79, de 24.09.93, reconhecendo a omissão da Lei nº 8.541/92, reproduz, em seu artigo 16, inteiro teor do parágrafo 6º do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.648/78, o qual, por sua vez, disciplina as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Inova, desta forma, o ato normativo, o texto da Lei, ao arrempio do artigo 97 do CTN. Entendo, ainda, como reforço à tese aqui esposada, que a dicção do artigo 44 aqui reproduzida, em face da sua íntima correlação textual, confirma a ilação de tratar-se os *caput* do artigo 43 e 44 reitor estrito da forma de apuração com base no lucro real.

A Medida Provisória nº 492 e suas reedições, sob os números 520, de 03.06.94, 544, de 01.07.94, 568, de 02.08.94, 599, de 01.09.94, 638, de 29.09.94, 680, de 27.10.94, 729, de 25.11.94 e 783, de 23.12.94 e das demais editadas até o mês de maio de 1995, foram recepcionadas pela Lei nº 9.064, de 20.06.95, mantido, de forma incólume, os seus comandos anteriores.

Ora, o fato gerador do imposto de renda somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, em 31 de dezembro. Esta é a melhor inteligência doutrinária de que se retira da matéria dos julgados do STF (RE nº 104.259 RTJ 115/1.336, RE 197.790-6/MG., de 19.02.97). Sua exigibilidade ocorre, pois, tão-só, no exercício seguinte à data da edição da M.P., e não retroativamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Com base nos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis (CF/88, art. 150, inciso III, "b"), este diploma legal só passaria a produzir os seus efeitos, a partir de 01.01.1995. Em decorrência, remete-se à lei nº 6.468/77, artigo 6º e demais pertinentes (art. 396 do RIR/80) a exação assim tipificada nos anos-calendário, até 31.12.1994 (considerar-se-á omissão de receita, 50 % do valor das infrações). Em que pesem as perorações, ainda assim, o comando pertinente inserto na Media Provisória não embasou, expressa ou implicitamente a presente acusação.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS-FATURAMENTO
CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Inegavelmente, a infração denominada omissão de receita ocorrera, mormente por não ter sido infirmada, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, pela recorrente. O embasamento legal, *ab initio*, acerca das contribuições sociais, encontra-se albergado na Lei nº 8.541/92, parágrafo primeiro. Em decorrência, subsistem as imposições das contribuições encimadas.

Ocorre que o saldo credor de caixa deve ser erigido levando-se em consideração somente o valor adicionado, *máxime* quando a apuração estiver adstrita ao regime de apuração com base na receita bruta mensal (excluída a hipótese de lucro real mês-a-mês). Vale dizer: se a empresa, por meses contínuos, experimenta, similantemente, saldos credores, deve-se atentar para o fato de, nos lançamentos mensais, evitar-se a dupla incidência, em face da verossímil ocorrência de o saldo no **mês t+1** estar contaminado pela saldo credor em t, e, assim, sucessivamente. Em face do exposto, a imposição tributária deverá recair sobre o maior saldo credor do ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

01) ANO-CALENDÁRIO DE 1994:

No que se refere ao período de 1994, experimentamos a presença de duas moedas distintas: até junho de 1994, o Cruzeiro Real; no segundo semestre, a nova base monetária denominada Real.

Portanto, a escolha do maior saldo credor no ano-calendário em discussão, exige, inicialmente, que homogeneizemos a grade dos saldos, levando-a para uma moeda constante. Das duas uma: ou adotamos como referencial conversor o Cruzeiro Real, ou o próprio Real. Por questões meramente práticas, adotemos o Cruzeiro Real como moeda constante. Resulta, pois, que iremos transformar a moeda Real em Cruzeiro Real. Tomemos, então, como divisor, a UFIR diária ou mensal do segundo semestre, consoante o mês de referência, transformando o número em UFIR, assim obtido, em reais, no primeiro dia do mês de julho/94. Multiplicando-se este valor por CR\$ 2.750,00, encontraremos os valores mensais em Cruzeiros Reais, em consonância com os exigidos pelo fisco no primeiro semestre do ano.

I - CONVERSÃO EM MOEDA CONSTANTE

JULHO/94	=	$\frac{3.652,69 \times 0,5618 \times 2.750,00}{0,5911}$	=	9.546.985,98
AGOSTO/94	=	$\frac{84.059,41 \times 0,5618 \times 2.750,00}{0,6079}$	=	213.633.139,46
SET*/94	=	$\frac{5.932,98 \times 0,5618 \times 2.750,00}{0,6207}$	=	14.767.451,99
OUT*/94	=	$\frac{39.825,05 \times 0,5618 \times 2.750,00}{0,6308}$	=	97.539.174,06
NOV*/94	=	$\frac{40.483,02 \times 0,5618 \times 2.750,00}{0,6428}$	=	97.299.691,58
DEZ*/94	=	$\frac{145.996,00 \times 0,5618 \times 2.750,00}{0,6618}$	=	340.822.786,64



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

RECONVERSÃO PARA A MOEDA DA ÉPOCA

AGOSTO/94	=	$\frac{109.014.759,52 \times 0,6079}{0,5618 \times 2.750,00}$	=	42.894,64
DEZº/94	=	$\frac{127.189.647,18 \times 0,6618}{0,5618 \times 2.750,00}$	=	54.483,39

A partir destes valores, erige-se a tabela denominada de Controle do Saldo Credor de Caixa, pontificando-se na coluna (b) as verbas havidas por defluência dos cálculos realizados preteritamente. Constata-se, pois, que o maior saldo credor, em cruzeiros reais, no período em consideração, atinge o montante de CR\$ 340.822.786,64; refere-se ao mês de dezembro de 1994. A partir desta evidência, construiu-se o quadro (c), expurgando-se o saldo credor "em cascata". Ou seja, deduziu-se do maior valor imediatamente precedente a verba posterior numericamente maior. O quadro (d), a partir de julho, demonstra a conversão para reais (sentido contrário ao demonstrado sob o título "I - CONVERSÃO EM MOEDA CONSTANTE"), exibindo-se as parcelas, ao seu tempo, factíveis de tributação.

II - CONTROLE DO SALDO CREDOR DE CAIXA
ANO-CALENDÁRIO DE 1994

Mês de apuração	SalDOS ajustados (em moeda constante) (b)	SalDOS credores (em moeda constante) (c)	SalDOS credores (em moeda variável - reconvertida) (d)
Janeiro	8.398.626,03	8.398.626,03	8.398.626,03
Fevereiro	14.542.244,31	6.143.618,28	6.134.618,28
abril	2.629.736,75	—	—
maio	71.275.436,43	56.733.192,12	56.733.192,12
Junho	104.618.379,94	33.342.943,51	33.342.943,51
Julho	9.546.985,98	—	—
agosto	213.633.139,46	109.014.759,52	42.894,64
setembro	14.767.451,99	—	—
outubro	97.539.174,06	—	—
novembro	97.299.691,58	—	—
dezembro	340.822.786,64	127.189.647,18	54.483,39
TOTAL		340.822.786,64	



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Obs: Os valores do quadro (c) foram obtidos a partir do quadro (b), deduzindo-se o valor imediatamente posterior crescente do valor anterior (de valor mais elevado) consignado como saldo credor

Como corolário, são as seguintes as parcelas exoneradas:

01 - fevereiro:..... CR\$ 8.398.626,03	06 - agosto:..... R\$ 41.164,77
02 - abril:..... CR\$ 2.629.736,75	07 - setembro:..... R\$ 5.932,98
03 - maio:..... CR\$ 14.542.244,31	08 - outubro:..... R\$ 39.825,05
04 - junho:..... CR\$ 71.275.436,43	09 - novembro:..... R\$ 40.483,02
05 - julho:..... R\$ 3.652,69	10 - dezembro:..... R\$ 91.512,61

02) ANO-CALENDÁRIO DE 1995:

O ano-calendário de 1995 prescinde de quaisquer ajustes, mesmo porque exigível com base em moeda única. Entretanto, há de se escolher, como matéria tributável, o maior saldo do período, a exemplo do que já fora dissertado em "01", sob o título ANO-CALENDÁRIO DE 1994.

Da peça acusatória extrai-se que o maior saldo credor no interregno de janeiro de 1995 a maio de 1995 é o consignado no mês de março de 1995. Adotando-se o mesmo critério, resulta como matéria tributável, os valores assinalados no quadro (b).

III - CONTROLE DO SALDO CREDOR DE CAIXA
ANO-CALENDÁRIO DE 1995

Mês	Saldo credores lançados (a)	Saldo credores ajustados (b)
Janeiro	101.578,97	101.578,97
Fevereiro	29.175,06	—
Março	179.254,48	77.675,51
Abril	56.237,82	—
Maio	10.937,22	—
TOTAL		179.254,48



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

Mutatis mutandis, as parcelas excluídas do crivo tributário são as seguintes:

01 - fevereiro:.....	R\$ 29.175,06
02 - março:.....	R\$ 101.578,97
03 - abril:.....	R\$ 56.237,82
04 - maio:.....	R\$ 10.937,22

CONCLUSÃO:

Oriento o meu voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:

01 - Excluir da tributação as verbas exigidas a título de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como a teor de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF);

02 - excluir da base de cálculo das contribuições sociais (PIS-FATURAMENTO, COFINS E CSSL):

02.1 - no ano-calendário de 1994, as verbas de:

01 - fevereiro:.....	CR\$ 8.398.626,03	06 - agosto:.....	R\$ 41.164,77
02 - abril:.....	CR\$ 2.629.736,75	07 - setembro:.....	R\$ 5.932,98
03 - maio:.....	CR\$ 14.542.244,31	08 - outubro:.....	R\$ 39.825,05
04 - junho:.....	CR\$ 71.275.436,43	09 - novembro:.....	R\$ 40.483,02
05 - julho:.....	R\$ 3.652,69	10 - dezembro:.....	R\$ 91.512,61



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03

Acórdão nº : 103-20.147

02.2 – no ano-calendário de 1995, as parcelas de:

01 - fevereiro:.....	R\$ 29.175,06
02 - março:.....	R\$ 101.578,97
03 - abril:.....	R\$ 56.237,82
04 - maio:.....	R\$ 10.937,22

Sala de Sessões - DF, em 10 de novembro de 1999

NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10384.003310/98-03
Acórdão nº : 103-20.147

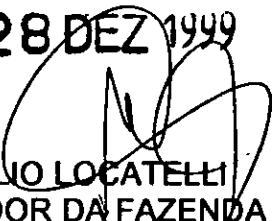
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **10 DEZ 1999**


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, **28 DEZ 1999**


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL