



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Recurso n.º : 108-120754  
Matéria : IRPJ  
Recorrente : CENTRAL DE ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 8ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 09 de agosto de 2004.  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

RECURSO ESPECIAL – OMISSÃO DE RECEITAS – TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO – ARTS. 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92 – INAPLICABILIDADE: Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 (Precedente CSRF/01-02.888).

RECURSO VOLUNTÁRIO – IRPJ E CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – PREÇOS MÉDIOS – TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL: Levantamento quantitativo com base nos registros contábeis e em aquisições de mercadorias comprovadas mediante circularização com fornecedores é hábil para comprovar omissão de receitas.

PIS FATURAMENTO - SEMESTRALIDADE: PIS -SEMESTRALIDADE. Já pacificado que até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95 a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o faturamento ocorrido seis meses antes do fato gerador sem correção monetária (CSRF/02-01.519).

Recurso especial provido.  
Recurso voluntário parcialmente provido.

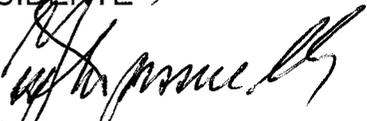
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRAL DE ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial do contribuinte e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para cancelar a exigência da contribuição para o PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que negou provimento ao recurso voluntário.

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



JOSÉ CARLOS PASSUELLO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO DE FREITAS DUTRA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (Suplente convocado), VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CLÓVIS ALVES, OSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

Recurso n.º : 108-120754  
Recorrente : CENTRAL DE ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 8ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

## RELATÓRIO

É recorrente a empresa CENTRAL DE ALIMENTOS DO NORDESTE LTDA.

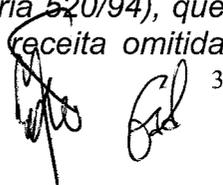
Trata-se de duplo recurso do contribuinte.

A 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no julgamento do recurso nº 120.754, relativo ao processo nº 10435-001120/96-20, composto que era por dois recursos, um de ofício e outro voluntário, consubstanciado no Acórdão nº 108-06.125, proveu parcialmente a ambos, como se observa do Acórdão, que assim sumariou o julgamento (Fls. 563):

*“Acordam ..... DAR provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer, com a multa de 75%, as exigências do IRPJ, da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o Pis referentes aos períodos de janeiro a novembro de 1993, ...; e, quanto ao recurso voluntário DAR-lhe provimento parcial para reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% das receitas omitidas, bem como cancelar a exigência do IR-Fonte, ...”*

A decisão (Acórdão nº 108-06.215) foi assim ementada (fls. 563), na parte que interessa aos recursos:

*“(...)  
IRPJ E IR-FONTE – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS – EFICÁCIA DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92, NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO:  
A Medida Provisória 492/94 (art. 3º) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (Medida Provisória 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida*

 3

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

*aplicar-se-ia “aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994”. Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Presumido, só partir de 01.01.95 seria possível a aplicação das regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. Previdência das regras anteriores, no ano de 1994, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IR-FONTE lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.*

*PIS-FATURAMENTO – LEI COMPLEMENTAR 07/70 – BASE DE CÁLCULO DE 6 (MESES) ATRÁS: Sob pena de mutilação da estrutura lógica da regra de incidência, a norma prevista no parágrafo único do art. 6º da LC 07/70 traduz mera fixação de prazo para cumprimento da obrigação (vencimento) e, como tal, passível de ser alterada pela legislação superveniente que reduziu aquele prazo.*

*Recurso de ofício parcialmente provido.  
Recurso voluntário parcialmente provido.”*

Faz-se mister dissociar os dois recursos interpostos perante esta Câmara Superior de Recursos Fiscais para mais ordenadamente apreciar a lide.

A decisão recorrida foi cientificada à recorrente em 18.04.2001 (fls. 598), tendo o recurso especial (de divergência – nº 108-0.425) sido protocolizado em 30.04.2001 (fls. 599) e o recurso voluntário em 15.05.2001 (fls. 629), portanto, ambos tempestivos.

O recurso especial teve seu seguimento acolhido pelo Ilustre Sr. Presidente da 8ª Câmara pelo Despacho Presi nº 108-0.113/2001 (fls. 653 a 655) com apoio no Acórdão paradigma nº CSRF/01-02.888.

O recurso voluntário, distribuído que foi originalmente para o Ilustre Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, foi por seu despacho encaminhado “à repartição de origem, para que seja observado o cumprimento das formalidades

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

concernentes ao arrolamento de bens e direito, de acordo com a legislação de regência” (fls. 600 e 661). Devidamente atendida a solicitação, o processo retornou a este Câmara Superior movido pelo despacho de fls. 664, apoiado no arrolamento de bens.

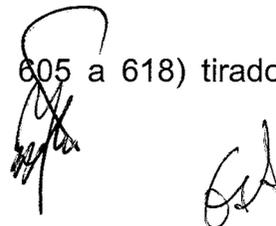
Ambos recursos acolhidos, é de se tratar cada um ordenadamente para melhor entendimento dos fatos.

Pelo critério de ordem de interposição relato inicialmente os fatos atinentes ao recurso especial de divergência.

No que interessa, a parte da ementa da decisão recorrida foi assim formulada (fls. 563) – repete-se:

*“IRPJ E IR-FONTE – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS – EFICÁCIA DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92, NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO: A Medida Provisória 492/94 (art. 3º) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (Medida Provisória 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida aplicar-se-ia “aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994”. Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Presumido, só partir de 01.01.95 seria possível a aplicação das regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. Previdência das regras anteriores, no ano de 1994, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IR-FONTE lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.”*

O paradigma, Acórdão nº CSRF/01-02.888 (fls. 605 a 618) tirado à unanimidade, teve como ementa:



Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

*“OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – IRPJ e IRF – Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92.*

*Recurso a que se nega provimento.”*

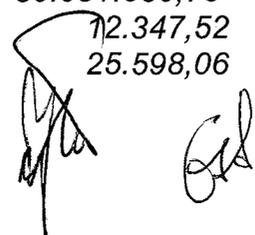
A matéria, objeto do recurso especial, está especificada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, anexo ao auto de infração do Imposto de Renda (fls. 11 e 12) nos seguintes termos:

*“2- RECEITAS OMITIDAS  
RECEITAS DA ATIVIDADE  
OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE  
Omissão de receitas de prestação de serviços, conforme descrição dos fatos constante do Termo de Encerramento e de Verificação e Constatação Fiscal, anexo ao presente auto de Infração.”  
(Fatos geradores de Janeiro de 1994 a Agosto de 1994)*

E, no Termo de Encerramento (fls. 49):

*“ Com relação ao ano-calendário de 1994, cuja forma de apuração do imposto tem como base o lucro presumido, tendo sido constatado que todas as notas fiscais não escrituradas são bonificadas (cópias anexas, de fls. 165 a 201) e, de posse do contrato de prestação de serviços existente entre as empresas, foi constatado, também, que, em decorrência da não escrituração das notas fiscais, a Central de Alimentos do Nordeste Ltda omitiu nos seus assentamentos contábeis a receita de serviços correspondente, ressaltando que o contribuinte obteve, também, nesse período receitas de serviços realizados para outras empresas, conforme pode-se constatar no livro Diário. Lavra, pois, esta fiscalização o presente auto de infração com base nos valores constantes da Relação de Notas Fiscais Não Lançadas Nos Livros Fiscais e Contábeis (doc. anexo, de fls. 71 a 72), conforme abaixo discriminados:*

	CR\$/R\$		CR\$/R\$
Janeiro -	4.394.303,41	Junho -	80.031.560,76
Fevereiro -	3.709.068,28	Julho -	12.347,52
Abril -	12.947.815,40	Agosto -	25.598,06
Maior -	43.892.170,33		



Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

A autoridade julgadora de primeiro grau (fls. 530) trouxe como argumentos para manter a exigência:

*“Há que se manter, entretanto, a tributação das receitas omitidas oriundas da não escrituração das notas fiscais correspondentes ao recebimento de mercadorias a título de “bonificação”, que referem-se a receitas de serviço decorrente de contrato de prestação de serviço firmado entre a atuada e a Moinho Recife S/A Empreendimentos e Participações (doc. às fls. 104 a 113).*

*A argumentação da atuada de que, para o período base de janeiro a dezembro de 1994, a fiscalização estendeu para o Lucro Presumido, regra originalmente prevista para a tributação apenas com base no Lucro Real, não procede.*

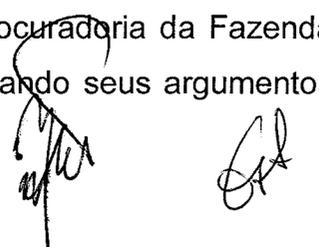
*O artigo 43 da Lei n.º 8.541/92 (redação original) se aplica ao regime do lucro real e do lucro presumido – em relação a este último, porque a mencionada Lei regulou inteiramente a matéria. Não se aplica apenas ao lucro arbitrado, pois neste caso, à luz do artigo 21 do mesmo diploma legal, foi preservada grande parte da legislação anterior. Neste sentido, o artigo 3º da Medida Provisória, n.º 492/94, tem caráter meramente interpretativo ou elucidativo.”*

A decisão recorrida, reformou parcialmente a decisão de primeiro grau, não quanto ao mérito vinculado à tributação, mas apenas quanto à base de cálculo do Imposto de Renda, reduzindo-a para 50% do valor da omissão.

Neste período, 1994, a recorrente tributou seus resultados pela modalidade de Lucro Presumido.

Já, no recurso especial, a recorrente trouxe a posição desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pela decisão exteriorizada pelo Acórdão n.º CSRF/01-02.888, com ementa acima transcrita.

Em contra-razões (fls. 656 e 657), a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional pugnou pela manutenção da decisão recorrida, centrando seus argumentos na expressão:



7

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

*“Assim, parece claro que mesmo se levando em conta que a Lei 8.541/92 seria omissa em relação aos optantes pelo “lucro presumido”, a Lei 9.604, de 26 de maio de 1955, editada inicialmente em 03 de junho de 1994, sob a forma da Medida Provisória n.º 492, estaria em vigor e plenamente aplicável no exercício de 1995, a partir da sua publicação, alcançando os fatos geradores dos anos atrasados, tese adotada pelo C. Supremo Tribunal Federal, ao consagrar que não contraria o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base.”*

Já, relativamente ao recurso voluntário, a matéria que o motiva foi inicialmente definida no auto de infração do Imposto de Renda (fls. 11 e 12), sob descrição:

**“1- OMISSÃO DE RECEITAS  
DIFERENÇA DE ESTOQUE**

*Omissão de Receita Operacional, caracterizada por diferença apuradas em inventário final, conforme descrição dos fatos constante do Termo de Encerramento e de Verificação e Constatação Fiscal, anexo ao presente auto de infração.*

EXERCICIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO	% MULTA
01/93	692.574.075,84	100

EXERCICIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO	%MULTA
02/93	726.115.223,80	100
03/93	516.364.794,00	100
04/93	1.342.894.420,66	100
05/93	470.084.071,50	100
06/93	1.534.843.525,80	100
07/93	1.016.515.406,77	100
08/93	774.296,68	100
09/93	2.056.032,00	100
10/93	736.126,46	100
11/93	1.128.139,04	100

**ENQUADRAMENTO LEGAL:**

*Artigos 157 e parágrafo 1.º.; 163; 179; 181; 182 e 387, inciso II, do RIR/80; Artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92”*

E, no Termo de Encerramento (fls. 49):



“1. Em 12.08.96, lavrou esta fiscalização o Termo de Início de Fiscalização (doc. anexo, de fls. 51 a 52) com o objetivo de proceder diligência na empresa Central de Alimentos do Nordeste Ltda., CGC 35.519.784/0001-43, referente aos anos-calendário de 1993 e 1994, tendo por base o Relatório de Atividades Econômicas Realizadas (doc. anexo, de fls. 54 a 64), emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, cuja origem são dados coletados de diversos fornecedores que mantêm sistema informatizado de escrituração contábil.

2. De posse do relatório acima citado, onde constam todas as vendas efetuadas no período, cuja empresa fornecedora denomina-se Santista Alimentos S.ª, CGC 33.009.960/0054-83 (sucessora do Moinho Recife S.A.), fui verificar nos livros fiscais e contábeis da Central de Alimentos do Nordeste Ltda os lançamentos correspondentes às notas fiscais de aquisição de mercadorias constantes do mesmo, onde constatei que parte das notas fiscais de compras não foi escriturada, conforme pode-se verificar no Livro Registro de Entradas (cópia anexa, doc. de fls. 236 a 365), Razão (cópias anexa, de fls. a ) e Diário (cópia anexa, de fls. a ).

3. Foi enviada à empresa uma relação de todas as notas fiscais não escrituradas, sendo solicitado que a mesma apresentasse as cópias respectivas, no que foi atendido em parte (cópias anexas, de fls. 112 a 201), tendo o contribuinte alegado não ter encontrado parte das notas do ano de 1993.

4. Analisando as notas fiscais constatei que em sua totalidade, no que se refere ao ano-calendário de 1994, têm como natureza da venda “bonificação”. Diante deste fato, e na falta de parte das notas de 1993, intimei a empresa Santista S.A., conforme Termo de Intimação Fiscal (doc. anexo, de fls. 101 a 101), a apresentar cópias de todas as notas fiscais de vendas efetuadas no ano de 1993 para a Central de Alimentos do Nordeste Ltda, bem como informar se existia algum contrato de prestação de serviços de distribuição/representação entre estas duas empresas, tendo em vista, de antemão, que as notas fiscais bonificadas representam uma espécie de pagamento por algum serviço prestado. Em resposta ao termo de intimação, a Santista S.A., apresentou as notas fiscais solicitadas e um Contrato de Representação Comercial, Prestação de Serviços de Administração, Armazenagem e Distribuição (cópia anexa, doc. de fls. 104 a 113).

5. Com relação às notas fiscais não escrituradas, dos anos em referência, esta fiscalização deu o seguinte tratamento:



- 5.1. *Ao verificar as notas fiscais das comprar relativas ao ano de 1993, constatei que nenhuma delas tem vencimento à vista. Diante deste fato verifiquei as notas fiscais de vendas, tendo constatado que as mesmas são feitas à vista. A princípio, as notas fiscais não escrituradas presume-se tenham sido pagas com recursos anteriormente obtidos à margem dos assentamentos contábeis, mas, como a empresa compra a prazo e vende à vista, poder ocorrer a hipótese, mais viável, daquelas compras terem sido pagas com as vendas futuras, então fica quase impossível à fiscalização afirmar que as saídas daquelas compras não tenham sido oferecidas à tributação. Resolvi fazer o levantamento de estoques, tomando como base a mercadoria Farinha de Trigo Boa Sorte Especial 10 x 1 Kg, tendo em vista que, aproximadamente, 95% das notas fiscais não escrituradas referem-se a este produto, sendo elaborado um demonstrativo denominado Demonstrativo de Notas Fiscais de Entradas (doc. anexo, de fls. 65 a 69), um outro demonstrativo contendo as notas fiscais de entradas não escrituradas, denominando de Relação de Notas Fiscais Não laçadas Livros Fiscais e Contábeis (doc. anexo, de fls. 70 a 72) e um demonstrativo denominado Demonstrativo de Notas Fiscais de Saídas (doc. anexo, de fls. 73 a 84).*
- 5.2. *Os demonstrativos acima referidos foram resumidos num outro denominado Demonstrativo Consolidado (doc. anexo, de fls. 85), onde constam as entradas escrituradas + entradas não escrituradas-saídas escrituradas \_ saldo apurado (esta apuração foi feita mensalmente). Os saldos apurados foram comparados aos saldos constantes do Livro Registro de Inventário (cópia anexa, de fls. 215 a 235), sendo constatadas diferenças de saldos conforme abaixo:*

Janeiro	-	10.132	Fardos =	692.574.075,84
Fevereiro	-	8.210	" =	726.115.223,80
Março	-	4.455	" =	516.364.794,00
Abril	-	8.618	" =	1.342.894.420,66
Maio	-	2.670	" =	470.084.071,50
Junho	-	7.410	" =	1.534.843.525,80
Julho	-	3.631	" =	1.016.515.406,77
Agosto	-	2.026	" =	774.296,68
Setembro	-	3.300	" =	2.056.032,00
Outubro	-	914	" =	736.126,46
Novembro	-	952	" =	1.128.139,04
Dezembro	-	(2.853)	" =	5.141.591,01



5.3 A diferença está sendo tributada como omissão de receitas, pois configurado está que o contribuinte dera saída às mercadorias, não escrituradas na entrada, sem emissão de notas fiscais, não oferecendo os valores correspondentes à tributação. Os valores foram obtidos multiplicando-se as quantidades pelos preços médios de venda nos períodos, conforme nota explicativa constante do Demonstrativo Consolidado (doc. anexo, de fls. 85). Conforme determina a legislação (Lei 8.541/92, art. 43 § 1º), a omissão esta sendo tributada em separado, não cabendo a esta fiscalização recompor o lucro real do contribuinte.”

A autoridade julgadora de primeiro grau cancelou a exigência, relativamente a estes itens, sob argumentos de que (fls. 529):

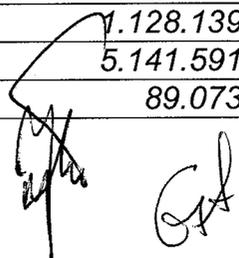
#### “FUNDAMENTAÇÃO

Após análise das peças processuais, à luz da legislação tributária que rege a matéria, verifica-se que:

Assiste razão à atuada quando alega que não há base legal que permita o arbitramento das receitas omitidas, apuradas com base em omissão de compras ou diferença de estoques, utilizando-se o preço médio das vendas, tal como efetuou a fiscalização. Com efeito, embora o disposto no artigo 181 do RIR/80 autorize a presunção de omissão de receita por falta de registro de compras e diferença de estoques, de conformidade com a jurisprudência administrativa, tal autorização não se estende, relativamente aos anos-calendário 1993 e 1994, ao arbitramento dos valores omitidos com base no preço médio das vendas.

Portanto, há que se excluir da tributação os valores correspondentes à omissão de receita arbitrados com base no preço médio de venda, conforme demonstramos abaixo:

01/93	692.574.075,84
02/93	726.115.223,80
03/93	516.364.794,00
04/93	1.342.894.420,66
05/93	470.084.071,50
06/93	1534.843.525,80
07/93	1016.515.406,77
08/93	774.296,68
09/93	2.056.032,00
10/93	736.126,46
11/93	1.128.139,04
12/93	5.141.591,01
12/94	89.073,45



Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

Já, o restabelecimento, pelo Colegiado, da exigência se deu pelos argumentos expendidos no voto condutor da decisão recorrida, assim vasado (fls. 568 e 569):

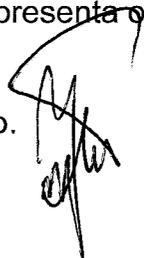
*“Quanto ao ano de 1993, entendo que apuração da omissão de receitas nos meses de janeiro a novembro é irreparável, porque a equação da diferença a tributar do Demonstrativo Consolidado de fl. 85 aponta que, com as compras (escrituradas e não escrituradas) e com as vendas havidas, bem como em confronto com o saldo de inventário, houve omissão de vendas. Também porque a valoração pelo preço médio de venda do respectivo mês reflete o efetivo valor da omissão, pois baseado nas operações daquele período. A jurisprudência desta Corte já vem sendo consolidada há tempos:*

*DIFERENÇA DE ESTOQUES – as diferenças algébricas encontradas (...) configura omissões de receitas por falta de registros de vendas e compras. A avaliação dessas omissões há de ser feita pelos seus respectivos custos médios (Ac. 102-24.613/89)*

O recurso voluntário centra seus argumentos na inaplicabilidade da presunção de omissão de receitas com base na omissão de compras e reitera como argumentos aqueles mesmos expendidos pela autoridade julgadora de primeiro grau, na peça de julgamento que cancelara a tributação restabelecida pela 8ª Câmara, isso com relação ao IRPJ e decorrentes e, com relação ao PIS, reitera os argumentos impugnatórios e aqueles adotados no voto vencido da 8ª Câmara.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

## VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

Ambos os recursos foram tempestiva e adequadamente interpostos, sendo o voluntário devidamente preparado, devendo ser conhecidos.

Pela mesma ordem de relato, passo ao exame do recurso especial de divergência.

A divergência se estabeleceu, conforme relatado, relativamente à tributação da omissão de receita operacional caracterizada por diferenças apuradas em inventário final (fls. 11), relativamente aos meses de janeiro a novembro de 1993.

A exigência foi capitulada nos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92.

A empresa optou por tributar seus resultados com base na sistemática de lucro presumido, relativamente ao ano base de 1993, objeto do recurso especial, conforme declaração de rendimentos juntada ao processo pela fiscalização (fls. 213).

A questão pode ser objetivamente posta como sendo a possibilidade de se tributar receitas omitidas por empresa que tributa seus resultados, no ano base de 1993, pela sistemática de lucro presumido com base na Lei n.º 8.541/92.

Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou objetivamente pela inaplicabilidade da Lei n.º 8.541/92, no ano-base de 1994, às empresas tributadas com base no lucro presumido, o que se confirma com as duas ementas a seguir transcritas, ambas relativamente ao ano calendário de 1994:

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

**Número do Recurso: 103-122828**

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do Processo: **13857.000241/97-17**

Tipo do Recurso: **RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Matéria: **IRPJ E OUTROS**

Recorrente: **FAZENDA NACIONAL**

Interessado(a): **DROGARIA ALLAN KARDEC LTDA**

Data da Sessão: **14/04/2003 15:30:00**

Relator(a): **Mário Junqueira Franco Júnior**

Acórdão: **CSRF/01-04.500**

Decisão: **NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA**

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva, Celso Alves Feitosa, Antonio de Freitas Dutra, Nelson Malmann (Suplente Convocado), José Clovis Alves e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que negavam provimento, eos Conselheiros Remis Almeida Estol e Manoel Antonio Gadelha Dias que davam provimento parcial ao recurso.

Ementa: IRPJ – 1994 – LUCRO PRESUMIDO - LEI 8.541, ARTIGOS 43 E 44 – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – A majoração de tributos prevista nos artigos em destaque, para a tributação de omissão de receitas no regime do lucro presumido, não se aplica ao ano de 1994, vedada a alteração da fundamentação do lançamento em fase distinta da autuação.

IRPJ E CSL - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO DE 1995 - REVOGAÇÃO DO ART. 43 DA LEI nº 8.541/92 - PENALIDADE - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA: Com a revogação do art. 43, § 2º, da Lei nº 8.541/92, que impunha verdadeira penalidade ao tributar a totalidade da omissão de receitas apurada pelo Fisco, pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN. Excluído o caráter penal do lançamento, a receita omitida deveria ser tributada tal qual a receita declarada, conforme o art. 28 da Lei nº 8.981/95. No entanto, tendo em vista a impossibilidade de inovação no lançamento, resta improcedente a exigência.

IR FONTE - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO DE 1995 - REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI nº 8.541/92 - PENALIDADE - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA: Com a revogação do art. 44, § 2º, da Lei nº 8.541/92, que impunha verdadeira penalidade ao tributar a totalidade da omissão de receitas apurada pelo Fisco, pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN. Excluído o caráter penal do lançamento, a regra aplicável para a tributação do IR Fonte seria a prevista no art. 20 da Lei nº 8.541/92, que estabelecia a incidência sobre os rendimentos pagos aos sócios no montante que ultrapassasse o lucro presumido deduzido do imposto de renda pessoa jurídica, tributação na fonte e na declaração anual do beneficiário. Esta incidência não pode aqui ser alterada para adequação da base de cálculo do imposto lançado. Não cabendo ao julgador administrativo retificar o lançamento, deve ser cancelada a exigência."   
Recurso negado. 

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

**Número do Recurso: 103-124576**

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do Processo: **10469.002931/97-69**

Tipo do Recurso: **RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Matéria: **IRPJ E OUTROS**

Recorrente: **FAZENDA NACIONAL**

Interessado(a): **GRECIA CALÇADOS LTDA**

Data da Sessão: **24/02/2003 09:30:00**

Relator(a): **Mário Junqueira Franco Júnior**

Acórdão: **CSRF/01-04.412**

Decisão: **NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

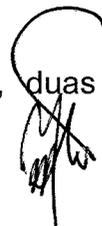
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Ementa: IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO – ANO CALENDÁRIO DE 1994 – Inaplicável ao regime do lucro presumido, no ano-calendário destacado, o disposto no artigo 43 da lei 8.541/92. Precedentes da CSRF. Cancelamento in totum da exigência, pois o Colegiado não é autoridade lançadora. Recurso negado.

A posição adotada emana da jurisprudência dominante das Câmaras deste 1º Conselho de Contribuintes no sentido de que a inaplicabilidade da Lei nº 8.541/92 às empresas tributadas pelo lucro presumido, no que se refere à omissão de receitas, não autoriza a aplicação subsidiária e supletiva de legislação anterior sobre a matéria, uma vez que isso representaria inovação jurídica no lançamento, por imposição de nova capitulação legal não cogitada na peça impositiva, sendo defeso a este Colegiado proceder a tal inovação, que corresponderia a verdadeiro novo lançamento.

Assim, entendo, na esteira da jurisprudência dominante, que a decisão da 8ª Câmara em aplicar legislação anterior exorbitou de sua competência e, diante da inaplicabilidade da Lei nº 8.541/92, independentemente do questionamento da ocorrência ou não da omissão de receita imputada, deve ser reformada, concluindo-se pelo provimento ao recurso especial do contribuinte, o que tem como consequência o cancelamento da exigência questionada.

No que respeita ao recurso voluntário, duas matérias devem ser apreciadas.



Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

A tributação relativa a diferenças de inventário que, cancelada inicialmente pela autoridade julgadora de primeiro grau, foi restabelecida em decisão que proveu o recurso de ofício, quanto aos meses de janeiro a novembro de 1993 – primeira matéria, e a exigência do PIS, quanto ao conhecido aspecto temporal da semestralidade.

Com relação ao ano base de 1993 a empresa tributou seus resultados com base no lucro real.

A tributação restabelecida pela decisão recorrida alcançou os meses de janeiro a novembro de 1993 e a infração foi capitulada nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

É importante o conhecimento da metodologia adotada pela fiscalização.

Tendo constatado compra não escrituradas, a fiscalização elaborou levantamento de estoques onde considerou as compras registradas, mais as compras não registradas mas cujas operações foram confirmadas pelos seus fornecedores e ainda as vendas contabilizadas, sem desprezar os estoques.

Assim, obteve o montante de produtos que não constaram dos estoques e que não tiveram suas vendas contabilizadas.

Partiu, portanto, a fiscalização de um indício forte de omissão de receitas representado pela omissão de compras e buscou a prova da omissão no levantamento físico da movimentação e estoques.

Entendo que andou bem a fiscalização ao assim agir, já que, partindo de um indício buscou as provas tendo aprofundado a ação fiscal o suficiente para constatar efetiva omissão de receitas por saídas não contabilizadas

Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

Diante do desconhecimento do valor das operações, a fiscalização arbitrou seu montante pela aplicação dos valores médios de vendas dos períodos considerados, obtendo uma receita parametada em consonância com raciocínio equilibrado.

Assim, não vejo como se possa discordar da decisão recorrida, que adequadamente estabeleceu a tributação sobre as parcelas relativas aos meses de janeiro a novembro de 1993.

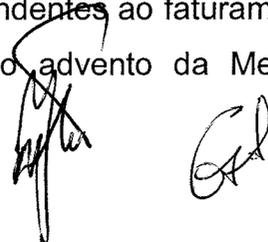
A argumentação da recorrente de que, no ano de 1993, somente permitiam a presunção de omissão de receitas o saldo credor de caixa, o passivo fictício e os suprimentos por administradores não é aplicável ao caso, uma vez que não se trata de tributação por presunção, mas lançamento calcado em inarredável diferença de estoques, a qual não foi, nem mesmo é visível tentativa concreta, objetivamente afastada, tendo a recorrente se limitado a argumentar genericamente, sem ter em qualquer momento adotado quantidades e provas de não ter havido a insuficiência de emissão de notas fiscais de vendas.

Nesse item proponho a manutenção da decisão recorrida.

Relativamente, porém, ao lançamento de PIS, meu posicionamento é diferente.

A questão foi adequadamente posicionada nos votos que instruíram o Acórdão n.º 108-06.125 (fls. 563 a 585), voto vencido e voto vencedor.

Deles colho os argumentos já explicitados neste Colegiado em sessões anteriores, acompanhando a corrente majoritária segundo a qual o PIS se subsume, no âmbito de seu fato gerador, aos valores correspondentes ao faturamento do período correspondente a seis meses antes, isso até o advento da Medida



Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

Provisória n.º 1.212/95, conforme reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No âmbito do Colegiado trago excertos que refletem a posição dominante:

**Número do Recurso: 201-114511**

Turma: **SEGUNDA TURMA**

Número do Processo: **10855.001995/99-04**

Tipo do Recurso: **RECURSO DO PROCURADOR**

Matéria: **RESTITUIÇÃO/COMP PIS**

Recorrente: **FAZENDA NACIONAL**

Interessado(a): **VENANPEÇAS LTDA**

Data da Sessão: **11/11/2003 09:30:00**

Relator(a): **Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva**

Acórdão: **CSRF/02-01.519**

Decisão: **NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Ementa: PIS – SEMESTRALIDADE. Já pacificado que até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95 a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o faturamento ocorrido seis meses antes do fato gerador sem correção monetária. Recurso negado.

**Número do Recurso: 121173**

Câmara: **PRIMEIRA CÂMARA**

Número do Processo: **10835.000424/99-91**

Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**

Matéria: **PIS**

Recorrente: **COMERCIAL DE AUTOMÓVEIS PAJÉ LTDA**

Recorrida/Interessado: **DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP**

Data da Sessão: **11/06/2003 14:00:00**

Relator: **Jorge Freire**

Decisão: **ACÓRDÃO 201-76998**

Resultado: **PPU - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Ementa: PIS. SEMESTRALIDADE. Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, o efeito desta declaração opera-se "ex tunc", devendo o PIS-FATURAMENTO ser cobrado com base na Lei Complementar n.º 7/70 (STF, Emb. de Declaração em Rec. Ext. n.º 168.554-2, julgado em 08/09/94), e suas posteriores alterações (LC n.º 17/73). Então, até fevereiro de 1996, a base de cálculo do PIS, nos termos do parágrafo único do art. 6.º da LC n.º 7/70, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária até a data do respectivo vencimento (Primeira Seção STJ - REsp n.º 144.708 - RS - e CSRF), sendo a alíquota de 0,75%. Recurso provido em parte.

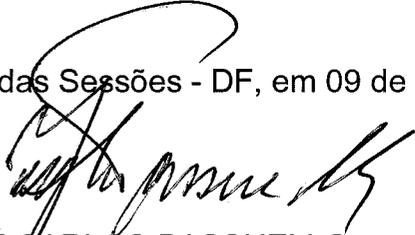
Processo n.º : 10435.001120/96-20  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.016

Confirmo posições anteriores que entendem ser o prazo de seis meses apenas referencial ao valor a embasar a cobrança e não prazo de pagamento.

Assim, neste item proponho o provimento ao recurso voluntário do contribuinte, com reforma da decisão recorrida.

Assim, diante do que consta do processo, voto: a) Quanto ao recurso especial de divergência do contribuinte, por dele conhecer e dar-lhe provimento; b) Quanto ao recurso voluntário do contribuinte, conhecer dele e dar-lhe provimento parcial apenas para reformar a decisão recorrida no tocante ao PIS.

Sala das Sessões - DF, em 09 de agosto de 2004.

  
JOSÉ CARLOS PASSUELLO

