



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

Processo nº : 10469002678/97-99
Recurso nº : 126.494
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995
Recorrente : WALDIR DANTAS DE ARAÚJO (FIRMA INDIVIDUAL)
Recorrida : DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 21 de setembro de 2001
Acórdão nº : 103-20.732

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - Não subsistem as exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, calculadas com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal as normas constantes dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

LANÇAMENTO REFLEXO - CSLL - Se o lançamento apresenta o mesmo suporte fático do IRPJ, deverá lograr idêntica decisão.

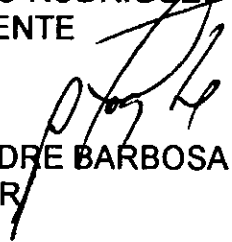
LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS - COFINS - Não havendo nos autos argumentos ou provas hábeis que possam afastar a omissão de receitas caracterizada, os lançamentos do PIS e da COFINS deverão ser mantidos.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WALDIR DANTAS DE ARAÚJO (FIRMA INDIVIDUAL).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRPJ, IRF e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

FORMALIZADO EM: 19 OUT 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



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

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

Recurso nº : 126.494
Recorrente : WALDIR DANTAS DE ARAÚJO (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

WALDIR DANTAS DE ARAÚJO - F.I., empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, às fls. 339/345, de decisão proferida, às fls. 314/326, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento no Recife, que julgou parcialmente procedente o lançamento objeto dos Autos de Infração de IRPJ - fl. 05; PIS - fl. 09; COFINS - fl. 14; IR-FONTE - fl. 18 e CSLL - fl. 22, contra ela lavrado.

O lançamento de ofício é relativo ao ano-calendário de 1994, e, segundo o Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 286/287, decorre de ter sido apurado saldo credor de caixa, em 12/94, em valor tributável de R\$ 40.555,06. O enquadramento legal utilizado foi os artigos 523 § 3º; 739 e 892 do RIR/94.

Impugnação apresentada às fls. 289/300, com as seguintes alegações:

Em preliminar, alegou o cerceamento do direito de defesa, porquanto a fiscalização, inicialmente, teria solicitado documentos relativos aos anos de 1992 e 1993, entretanto, a impugnante veio a ser autuada por uma irregularidade constatada no ano de 1994. Tal fato, segundo alega, acarretou prejuízo de sua defesa, uma vez que, durante a apuração não teve chance de contraditar os argumentos do fisco.

Pede a nulidade do auto de infração.

No mérito, aduz que não há razão para desconsiderar o saldo final de caixa registrado em 31/12/93 (inicial em 01/01/94) já que a autuante não constatou nenhuma irregularidade nos anos-calendários de 92/93.



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

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

Que a declaração de rendimentos do exercício de 1995, continha erro de fato no que concerne ao saldo final de caixa, que deveria incluir as disponibilidades bancárias, conforme orientação contida no MAJUR.

Que a fiscalização não teria considerado, no livro caixa refeito, as disponibilidades bancárias, posto que não solicitou da impugnante tais informações, desprezando, portanto, importante fonte de recursos que são os empréstimos bancários, já que a impugnante fazia uso do Cheque-Ouro Empresarial, que foi, várias vezes, utilizados para pagamento de fornecedores e outras obrigações.

Que elaborou demonstrativo de fl. 301, onde constam as movimentações bancárias, que reflete o saldo devedor de caixa nos meses de novembro a dezembro de 1994, contrariamente ao que foi apurado pela fiscalização.

Relativamente ao aumento de capital, confirma o seu aumento em 1994, porém, não no valor de R\$ 50.000,00. Diz que o capital foi aumentado de R\$ 15.000,00 para R\$ 50.000,00. Diz, ainda, que não ficou provado que tal aumento se deu em moeda corrente, uma vez que na Declaração de Firma Individual, utilizada pela Junta Comercial para anotação de alteração de capital, conta do item 09 a expressão "Capital ou Destaque de Capital R\$ 50.000,00", não constando qualquer alusão ao modo como foi alterado o capital social em apreço, fato que somente poderia ter sido esclarecido se a fiscalização tivesse indagado à Contribuinte sobre tal aporte.

Ainda segundo a impugnante, o aporte de capital teria ocorrido com reservas livres apuradas no balanço de abertura realizado pela empresa em 01/01/94, na forma estabelecida pelos Pareceres Normativos CST nºs 15/77 e 23/78.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

Afirma, ainda, que as escriturações do Livro Caixa se caracterizam pelo histórico de recebimentos e pagamentos. Assim, verificando o histórico do valor de R\$ 50.000,00, no dia 22/11/94, observa-se o seguinte: "Aumento de capital social nesta data."

Alega que o lançamento representou o simples registro de um ato administrativo, "alheio ao movimento de ingresso de numerário, tomando-se, por essa razão, cabível a sua exclusão do movimento de caixa."

Entende que o "último lançamento de ajuste" efetuado pela fiscalização para determinar o "livro caixa correto", referente a uma suposta distribuição de lucros em 30 de dezembro, no valor de R\$ 25.084,91, refere-se a "Lucro Atribuído" e não a "Lucro Distribuído". Diz tratar-se de erro de informação que foi dado para instruir a declaração da pessoa física do titular. Que não sendo caso de presunção legal, caberia ao fisco a prova de que houve efetiva entrega do numerário ao titular sob esse título.

Às fls. 303/304 foi solicitada diligência, em função da qual vieram aos autos os seguintes documentos: Contrato de abertura de crédito em conta – Cheque Ouro Empresarial; Declaração de Firma Individual, Balanço de Abertura, bem como Relatório de Diligência – Informação Fiscal (fls. 312/313).

A Delegacia de Julgamento do Recife, via da Decisão 238, de 22 de fevereiro de 2001, julgou o lançamento parcialmente procedente, ementando sua decisão da seguinte forma:

* NULIDADES. TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA.
É válida ação fiscal em que o ano sobre o qual recaiu a autuação não constou do termo de início de ação fiscal, porém dos autos consta, apresentada, logo após o referido termo, farta documentação, relativa ao ano objeto do lançamento de ofício devidamente assinada pelo titular da empresa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, posto que se trata de fase pré-processual em que se verifica o cumprimento das obrigações tributárias e, se for o caso, o lançamento do tributo devido.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.
A constatação de saldo credor de caixa caracteriza a omissão de receitas.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS, COFINS, CSLL e IR-FONTE.

A decisão adotada no Auto de Infração principal estende-se aos lançamentos dele decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeito entre os mesmos."

Cientificada da decisão por via postal, em 23/03/2001, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 24/04/2001. Consoante consta do Recurso em questão, a contribuinte, em seu favor, arguiu:

Preliminarmente, suscita o cerceamento do direito de defesa, porquanto a fiscalização, inicialmente, teria solicitado documentos relativos aos anos de 1992 e 1993, entretanto, a impugnante veio a ser autuada por uma irregularidade constatada no ano de 1994. Tal fato, segundo alega, acarretou prejuízo de sua defesa, uma vez que, durante a apuração não teve chance de contraditar os argumentos do fisco.

Pede seja declarada a nulidade do auto de infração.

No mérito, diz que o auto de infração teve por fundamento os artigos 43 e 44 da Lei 8.541 – matriz legal do artigo § 3º do artigo 532 do RIR/94 – os quais não poderiam ser aplicados, no ano-calendário de 1994, às pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido, ante o princípio da anterioridade e o da legalidade em matéria tributária.

Diz, ainda, que como os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 têm caráter nitidamente penal, e que os mesmos foram expressamente revogados pelo artigo 36 da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

Lei 9.249/95, há que se aplicar o princípio da retroatividade benigna, conforme disposição do artigo 106 do CTN.

Cita farta jurisprudência administrativa em abono à sua tese.

Relativamente aos lucros distribuídos e ao *pro labore*, aduz que o fisco não logrou provar o efetivo pagamento de um e de outro, tendo se louvado em presunções e em indícios para efetuar o lançamento.

Conquanto ao livro caixa, disse que a decisão recorrida não considerou a prova constante dos autos, qual seja o contrato de abertura de crédito de Cheque Ouro Empresarial, onde se colocou à disposição da recorrente o valor de R\$ 50.000,00, em 29/10/94, sob o argumento de que esse somente teve validade por três dias, isto é, até 31/10/94. Afirmar que a lógica demonstra que o empréstimo não foi liquidado três dias após a sua concessão e que o fisco deveria ter ido buscar nos registros da recorrente a data da efetiva liquidação do mútuo.

Pleiteia provimento integral ao recurso para cancelar o lançamento.

É o relatório.



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

Processo nº : 10469002678/97-99

Acórdão nº : 103-20.732

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE B. JAGUARIBE, Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado de arrolamento de bens e de balanço patrimonial, a fim de suprir o depósito recursal instituído pela MP nº 1.863 e reedições, regulamentada pelo Decreto 3.717/01.

Presentes, portanto, as condições de admissibilidade, conheço o recurso voluntário.

PRELIMINAR

Suscitou a recorrente o cerceamento do direito de defesa, porquanto a fiscalização, inicialmente, teria solicitado documentos relativos aos anos de 1992 e 1993, entretanto, a impugnante veio a ser autuada por uma irregularidade constatada no ano de 1994. Tal fato, segundo alega, acarretou prejuízo de sua defesa, uma vez que, durante a apuração não teve chance de contraditar os argumentos do fisco.

O questionamento preliminar não pode prosperar.

Ainda que não tenha constado corretamente do Termo de Início de Fiscalização o período a ser objeto da fiscalização, nos demais e subseqüente documentos, restou clara a intenção do fisco de estender a fiscalização ao ano de 1994, a exemplo dos inúmeros quadros - "DEMONSTRATIVO DA COMPOSIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES A PAGAR" que o fisco entregou à recorrente para preencher e devolver.

Por outro lado, a recorrente não teve prejudicado o seu direito de defesa por conta de tal fato.



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

Processo nº : 10469002678/97-99

Acórdão nº : 103-20.732

Trata-se de mero erro material, que não importou em prejuízo ao direito de defesa da recorrente, até porque este foi exercido com proficiência, aja vista que a parte contestou, fundamentadamente, item por item da autuação.

Os atos internos da fiscalização que importaram e formaram o processo de convicção da fiscalização estão nos autos. Formado o processo, estabelece-se o contraditório. Não há falar-se, portanto, em contraditório em fase investigativa. O fiscal pode, a seu critério, solicitar esclarecimentos ao contribuinte.

Não restou, ademais, evidenciado nos autos, nenhum excesso de gestão por parte da fiscalização. A simples alegação de que o fisco tenha cometido abuso ou coação durante a fiscalização, desacompanhada de prova ou indício robusto é letra morta, incapaz de produzir qualquer efeito processual.

Rejeito, portanto, a preliminar.

MÉRITO

A capitulação legal do lançamento em questão foi o § 3º do artigo 523 do RIR/90, cuja matriz legal é a Lei 8.541/92, artigos 42 e 43.

Ocorre, entretanto, que a omissão de receita havida no caso sob exame, pela pessoa jurídica, ocorreu no ano-calendário de 1994 (dezembro), e a capitulação legal do lançamento em apreço foi descrita como sendo o § 3º do artigo 523 do RIR/94, que tem sua matriz legal nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92.

Da igual maneira, a exigência relacionada ao IR-FONTE, tem abrigo no artigo 44 da citada lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

A omissão de receita está claramente evidenciada.

Da leitura do artigo 43 da lei 8.541/92, tem-se clara a intenção do legislador de englobar naquela previsão todas as formas de tributação previstas na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas. E mais, tem-se transparente que o objetivo primeiro daquela norma era de dar à omissão de receita um tratamento diferenciado, separado da base de cálculo do tributo apurado pelo contribuinte, expurgando quaisquer prejuízos fiscais compensatórios, fato esse, aliás, explicitado com todas as letras na dicção de seu parágrafo segundo.

Veio, então, a Medida Provisória 492, de 05/05/1994, que, em seu artigo 3º, inovou as edições anteriores, ao lhe dar nova redação.

Art. 3º Os artigos 43 e 44 da Lei n. 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 sobre a Renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º (g.n)

Mais adiante, o artigo 7º assim dispôs:

Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

artigos 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994.

O legislador reconheceu, portanto, de forma expressa, a lacuna da Lei 8.541/92, conquanto a tributação da omissão de receitas nas pessoas jurídicas que apuram o lucro sob forma diversa à do lucro real.

Adiante, veio a Instrução Normativa nº 79, de 24/09/93, reconhecendo a omissão em questão, tendo reproduzido, em seu artigo 16, o inteiro teor do § 6º do artigo 8º do Decreto-lei 1.648/78, o qual por sua vez tratava de regras de tributação relativa ao lucro arbitrado. Inovou, desta maneira, o ato normativo, o texto da lei, ao arrempio do artigo 97 do CTN.

De notar-se, ainda, que, ao reeditar a MP 492, o legislador alterou o § 2º, do artigo 43 da Lei 8.541/92, ampliando o elenco de contribuintes a serem alcançados pela tributação, quando da constatação da prática da omissão de receita, já que foram ali incluídas as empresas tributadas com base no lucro presumido e no lucro arbitrado.

A Medida Provisória em questão foi seguidamente reeditada até o mês de junho de 1995, quando foi convertida na Lei 9.064, que manteve inalteradas as disposições das Medidas Provisórias anteriormente reeditadas.

Ocorre que, o parágrafo único do artigo 62, da CF, prevê que as Medidas Provisórias não convertidas em Lei, no prazo de trinta dias, perdem a eficácia "ex tunc", ficando, por via de consequência, suspensas as normas de incidência tributária por ela determinadas.

A reedição de uma Medida Provisória não tem o poder de reprecinar aquela que já perdeu a eficácia, pois somente o Congresso Nacional pode disciplinar as



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

Processo nº : 10469002678/97-99

Acórdão nº : 103-20.732

relações jurídicas decorrentes das Medidas Provisórias que não se converteram em lei no prazo de trinta dias.

Não fosse assim, as Medidas Provisórias em apreço só foram convertidas na Lei 9.064, no mês de junho de 1995, assim, ante os princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade das leis, é certo que só passaria a produzir efeitos a partir de 01/01/1996, o que sequer chegou a ocorrer, tendo em vista que em dezembro de 1995, a Lei nº 9.249/95, em seu artigo 36, inciso IV, revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92.

A matéria em foco tem jurisprudência pacífica neste Conselho, com inúmeros precedentes, conforme citado, inclusive, pela recorrente.

Não fosse assim, entendo que o imposto não pode constituir-se em penalidade e que o artigo 43 e seus parágrafos se refere às empresas tributadas com base no lucro real. Tanto é fato que a Lei 9.249 – art. 24 § 1º - modificou esta disposição legal ao tributar, mesmo no caso de receitas omitidas, o lucro no mesmo percentual admitido para as receitas declaradas. A penalidade sim é que foi mais gravosa, fixada naquela lei em 300% do imposto e hoje reduzida aos percentuais normais, adequando-a ao C.T.N..

Destarte, certo é que o tributo não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o artigo 43 da Lei 8.541/92, que não se reporta às empresas tributadas com base no lucro presumido.



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

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

Desta maneira, tendo em vista que as normas capituladas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/95, não alcançavam os contribuintes tributados com base nas regras do lucro presumido, nos anos-calendário de 1994 e 1995, não vejo como manter as exigências do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do Imposto de Renda na Fonte, com base nos dispositivos citados – artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, no ano-calendário de 1994.

Oriento meu voto no sentido de excluir da tributação as exigências do IRPJ e do IR-FONTE, remanescentes, apuradas em decorrência de omissão de receita apurada no ano-calendário de 1994, relativa a saldo credor de caixa, apurado a partir do livro caixa da recorrente, no valor de R\$ 12.596,26 e R\$ 12.596,26, respectivamente, acrescidos dos acréscimos legais pertinentes.

2. LANÇAMENTOS REFLEXOS

2.1 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Da exigência reflexiva da CSLL sobre a receita omitida, face a íntima relação de causa e efeito com o decidido no principal (I.R.P.J.), também é de ser cancelada.

2.2 PIS e COFINS

Tendo em vista que as bases de cálculo respectivas são diversas da do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e não havendo nos autos argumentos ou provas hábeis que possam afastar a omissão de receitas caracterizada, oriento meu voto no sentido de manter de forma integral os lançamentos do PIS e da COFINS.



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

Processo nº : 10469002678/97-99
Acórdão nº : 103-20.732

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas, oriento meu voto no sentido de reformar a decisão monocrática e dar provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de setembro de 2001.

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE