



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

CLEOS

Processo nº : 10640.001845/97-91
Recurso nº : 120.235
Matéria : IRPJ E OUTROS Ex. 1.994.
Recorrente : DX COMERCIAL LTDA
Recorrida : DRJ. EM JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 10 de novembro de 1999.
Acórdão nº : 107-05.798.

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

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

II - Improcede a exigência do imposto de renda com base na receita omitida no ano calendário de 1.994, de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, tendo como fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, alterados pelo artigo 3º da MP. nº 492/94.

**IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS - Impõe-se o arbitramento de lucros, quando
o contribuinte optante pelo lucro presumido, descumpra a
obrigação acessória de escrituração do livro caixa em
ordem cronológica e detalhada (Lei nº 8.541/92 art.18, I).**

**PIS-FATURAMENTO - LEI COMPLEMENTAR 7/70 - BASE
DE CÁLCULO - INTELIGÊNCIA DO ART. 6º, § ÚNICO -
INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - O PIS, exigido
com base no lançamento, nos moldes da lei-complementar
nº 7/70, deve ser calculado com base no faturamento do
sexto mês anterior.**

**I.R.R.F. - LUCRO ARBITRADO - Improcede a exigência do
imposto de renda retido na fonte sobre o ano calendário
de 1.994, tendo como fundamento legal a Lei nº 9.064/95,
art. 5º, parágrafo único**

**DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO -
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - OMISSÃO DE
RECEITAS**

Se os lançamentos apresentam o mesmo suporte fático do
I.R.P.J., devem lograr idênticas decisões.

Processo nº : 10640.001845/97-91
Acórdão nº : 107-05.798

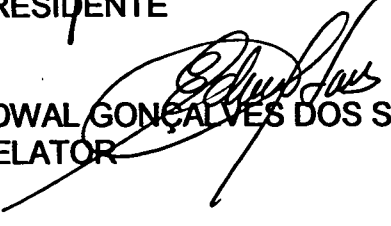
DECORRÊNCIA - COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS -
Não esbatido pelo contribuinte o ilícito apontado, a exigência da contribuição deve abarcar a totalidade das receitas omitidas.

RECURSO PARCIALMENTE MANTIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DX COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação: 1) o valor do IRPJ, do IR. FONTE e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL lançados sobre a omissão de receitas; 2) o IR. FONTE lançado sobre o lucro Arbitrado, e 3) considerar insubsistente o lançamento referente ao PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ.
PRESIDENTE


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2000

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

Processo nº : 10640.001845/97-91
Acórdão nº : 107-05.798

Recurso nº : 120235
Recorrente : DX COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

O contribuinte em epígrafe , apresenta recurso de fls. 361/375 protocolado em 26-01-99 da Decisão Singular de fls. 344/351 que manteve os autos de infrações consubstanciados sobre as seguintes infrações fiscais:

I.R.P.J. - OMISSÃO DE RECEITAS -

caracterizada por saldos credores de caixa - Auto de Infração fls. 287/291, planilhas de recomposição conta caixa fls. 129/157 - ano calendário de 1.994 - enquadramento legal Art. 523, §3º, 739 e 892 do RIR/94 - alíquota 25% sobre a receita total - multa 75%.

I.R.P.J - ARBITRAMENTO DA RECEITA OPERACIONAL

Fls. 293/295 - Enquadramento Legal art. 534, I e IV; 539,IV e VII; 541 do RIR/94 - coeficientes sobre a receita de mercadorias 15%, serviços 30% - imposto alíquota de 25% - multa 75%.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Fls. 316/320 - Sobre a receita omitida - Enquadramento legal Art. 38,39 e 43 da Lei nº 8.541/92 com alterações da Lei nº 9.064/95 art. 2º e parágrafos da Lei 7.689/88.

PIS FATURAMENTO

Fls. 296/301 - Sobre a receita omitida ALÍQUOTA 0,75% - Fato Gerador na data do saldo credor de caixa - exigência no mês seguinte - enquadramento legal Leis complementares nºs. 7/70 e 17/73 - multa 75%.



Processo nº : 10640.001845/97-91

Acordão nº : 107-05.798

COFINS

Fls. 302/306 sobre a receita omitida - enquadramento Legal
Lei Complementar nº 70/91. - multa 75%.

I.R.FONTE SOBRE OMISSÃO DE RECEITA

Fls. 307/311 - Enquadramento legal Art. 44 da Lei nº
8.541/92 c/c art. 3º da Lei nº 9.064/95.

I.R.F. SOBRE LUCRO ARBITRADO

Fls. 312/315 - Enquadramento Legal Art. 5º § único da Lei nº
9.064/95.

Das peças processuais constam os seguintes documentos:

- fls. 354 remessa postal a autuada em 14-5-99, cujo retorno em 17-05-99 (verso) indica que mudou-se;
- fls. 357 remessa postal ao sr. Jeferson Filgueiras Filho em 02-06-99, cujo retorno em 04-06-99 (verso) indica que mudou-se;
- fls. 358 ciência do edital de nº 007/99 em 5-2-99;
- fls. 359 requerimento datado de 03-08-99 firmado por representante legal da autuada à Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora, solicitando 21 cópias reprográficas do presente processo;
- recurso da autuada foi protocolado em 4-8-99;
- fls. 03/04 termo de início de ação fiscal datado de 18-2-97;
- fls. 05 informações do contribuinte;
- fls. 06/18 razonete;
- fls. 19 termo de constatação de 27-2-97 para apresentação no prazo de 40 dias do livro caixa e extratos bancários;
- fls. 20 autuada pede prorrogação de prazo (anotação + 60 dias);
- fls. 21/25 termo de intimação datado de 26-6-97 - prazo de 7 dias para identificar os cheques compensados (crédito conta caixa e apresentar documentos que embasaram tais lançamentos;

- fls. 26 resposta em 3-7-97 informa - i) que os atuais sócios foram admitidos em 12/95 data posterior ao período fiscalizado, ii) que manteve arquivado somente os documentos exigidos pela fiscalização, iii) não conseguiu identificar o destino dos cheques relacionados;
- fls. 27 intimação de 5-9-97 - prazo de 5 dias - para apresentação de livros, comprovantes de pagamento de tributos federais, notas de vendas, notas de compras, no caso de falta da escrituração contábil apresentar livro caixa com escrituração diária, documentos comprobatórios de recebimentos e pagamentos, extratos bancários e aplicações financeiras etc;
- fls. 29 responde a autuada, que os documentos e o livro caixa foi entregue ao auditor fiscal, e que os extratos bancários foram extraviados;
- fls. 30/122 consta fotocópias de um livro diário emitido por sistema de processamento de dados;
- fls. 123 Termo de Constatação e Intimação - de 5-9-97 prazo 10 (dez) dias - para regularização do livro diário junto ao Registro do Comércio;
- fls. 125 autuada informa que o livro diário apresentado a fiscalização não tem oficialidade e foi elaborado para fins de controle da empresa;
- fls. 126 Intimação - de 3-9-97 - prazo 10 dias i) apresentar documento que comprove a entrega do livro caixa a fiscalização, ii) extratos bancários;
- fls. 128 resposta da autuada - 18-9-97 - que: i) não pode comprovar a entrega do livro caixa à fiscalização, ii) esta providenciando os extratos bancários;
- fls. 129/157 recomposição pela autoridade fiscal da conta caixa de janeiro a dezembro de 1.994;
- fls. 162/282 - documentos fiscais, caixa, duplicatas, recibo de salários, contratos etc.;
- fls. 283/6 relatório do auditor fiscal cientificado ao contribuinte.

A Decisão recorrida vem assim ementada:



"MATÉRIA E EMENTA

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO

ARBITRADO - HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO -

IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA - Arbitra-se o lucro da pessoa jurídica, autorizada a optar pela tributação com base no lucro presumido, cujo Livro Diário esteja com sua escrituração incompleta (período mensal de setembro 1994, sem possibilidade, diante dos documentos presentes nos autos, de efetuar sua recomposição).

LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - Constatada a presença de valores na conta Caixa, na forma de cheques compensados, não justificados pela interessada, cabível é a sua exclusão no intuito de se recompor o saldo da conta, sendo os valores credores tributados, pois caracterizam-se com receitas omitidas.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL PIS - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL/COFINS
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

DECORRÊNCIA - Infrações Apuradas na Pessoa Jurídica princípio de causa e efeito que se impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do principal

LANÇAMENTO PROCEDENTE-

O apelo da autuada assim resume-se:

Que da leitura da Decisão recorrida deixa claro que o julgador de 1ª instância entendeu que a defesa da autuada foi centrada apenas em três tópicos: a entrega do livro caixa; ausência de formalidade do livro diário e a não obrigatoriedade de constar no livro caixa a movimentação financeira e bancária.

Continuando reproduz o histórico das intimações e suas respostas.



A prova que livro caixa foi de fato entregue ao fisco encontra-se na resposta à Segunda intimação a qual entende que milita a seu favor.

Que não consta prova em contrário que o livro caixa lhe foi devolvido.

Que a tributação foi criada pela fiscalização a partir da retirada da conta caixa de diversos cheques compensados a partir de um livro que chamou de livro Diário.

Argumenta que se um livro (diário) não se presta a apuração do lucro por uma sistemática, como servira para outra.

Que o lançamento, a vista do art. 142 do CTN é atividade vinculada a lei. Assim não é dado aos agentes do Fisco o poder discricionário de escolher qual a melhor maneira de autuar uma empresa, como por exemplo de optar pela maneira mais onerosa.

Argumenta que a escrituração da movimentação bancária somente passou a ser exigida a partir da publicação da Lei n. 8.981/95, Art. 45, § 1º.

Que o fisco inverteu o ônus da prova.

Poderia fiscalização, sim, com fundamento no artigo 739, § 30 do RIR/94, tributar a empresa por omissão de receitas desde que se oferecesse prova concreta ou objetiva de que ela tivesse ocorrida, como por exemplo pela "constatação de notas fiscais paralelas, notas fiscais calçadas, saídas efetivas de mercadorias sem emissão de notas fiscais etc."



Processo nº : 10640.001845/97-91
Acórdão nº : 107-05.798

Transcreve jurisprudências do Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, dentro as quais *"que a norma contida no artigo 43 da Lei nº 8.541/92 dirige-se exclusivamente aos contribuintes tributados segundo as regras do lucro real, bem como que a regra contida no artigo 44 da referida lei é inaplicável pessoa jurídica que opta pelo lucro presumido."*

Fls. 399/400 - Concessão de Liminar desonerando o depósito recursal.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, razão pela qual dele conheço.

A matéria oferecida a julgamento deste Colegiado, trata sobre cobrança de crédito tributário sobre "OMISSÃO DE RECEITAS" com suporte em planilha de recomposição da conta caixa, e "ARBITRAMENTO DA RECEITA OPERACIONAL DECLARADA" ante a falta de escrituração dos livros caixa e do Livro Diário, este sem o devido registro perante a Junta Comercial.

Os documentos de fls. 158 a 161 comprova que a recorrente no ano calendário de 1.994 apresentou declaração pelo regime de "LUCRO PRESUMIDO", conseqüentemente assiste-lhe razão ao enfatizar que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não lhe é aplicável, vez que tais mandamentos legais são dirigidos as pessoas jurídicas optantes ou obrigadas ao pagamento do "Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza" PELO LUCRO REAL.

Tal entendimento é fundamentado no voto do Ilustre Conselheiro "Paulo Roberto Cortez" no Acórdão nº 107-05.069 - da 7ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, do qual extraímos os seguintes excertos:

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

"Art. 43

d

ff

§ 1º

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

.....

Art. 44

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

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

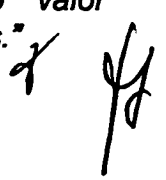
Pelo exposto, verifica-se que a Lei nº 8.541/92 estabeleceu a forma de tributação das receitas omitidas para empresas tributadas com base no lucro real, omitindo-se com respeito à tributação das pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido e também no caso de arbitramento dos lucros.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

α

ff

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

✍



'O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico'.

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

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

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

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

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

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

posto que, em seu artigo 7º, declara produzir efeitos, no disposto nos artigos 3º e 4º, a partir de 9 de maio de 1994.

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

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

Em sendo assim, essa norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1998, que tem o, seguinte teor :

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

*.....
.....*

III - cobrar tributos :

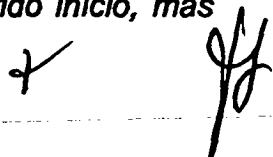
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentado".

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

"Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majorem tais impostos;"

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



“Art. 144 - O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

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

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

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

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

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

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

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

1995, alcançando o exercício social das empresas principiando em 01.01.95.

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

Diante dos elementos e os fatos contidos dos Autos e Decisões desta Câmara, afasto a exigência fiscal sobre a Omissão de Receitas.

Do "ARBITRAMENTO DA RECEITA OPERACIONAL", não há como acolher as razões de recurso porque comprovado que a Autuada não atendeu o disposto no Art. 534, I e IV do RIR/94, *Verbis*:

Art. 534. A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos (Lei nº8.541/92, art. 18:

I - escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, de forma a refletir toda a movimentação financeira da empresa, em livro Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial;(grifos)

.....

IV- manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios, por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para apurar os valores indicados na declaração de rendimentos.(grifos)

Das intimações anota-se: 1) em 27-2-97 foi concedido uma prazo de 40 dias para a autuada apresentar o livro caixa e extratos bancários; 2) em 26-6-97 a autoridade fiscal concedeu um prazo de 7 dias para identificar os cheques compensados créditos conta caixa e apresentar os documentos que embasaram tais lançamentos; 3) em 5-9-97 intima-se a empresa apresentar a escrituração contábil, ou na sua falta o livro caixa com

escrituração diária, 4) no termo de constatação e intimação (fls. 123) concedeu-se um prazo de 10 dias para a autuada regularizar o registro de seu livro diário junto ao Registro do Comércio.

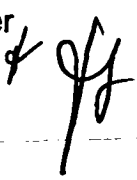
Das respostas anota-se: 1) doc. de fls. 20 solicita um prazo de 60 dias para entregar livro caixa e extratos; 2) doc. de fls. 26 informa que não conseguiu identificar a destinação dos cheques; 3) doc. de fls. 29 responde que os documentos e o livro caixa foram entregues ao auditor fiscal, e que os extratos bancários foram extraviados; 4) doc. de fls. 125 é informa o contribuinte que o **livro diário** apresentado a fiscalização **não tem oficialidade e foi elaborado para fins de controle da empresa.**

Diante das intimações e respostas acima descritas, e complementando-se com as informações prestadas pela recorrente no doc. de fls. 128, que não podia comprovar a entrega do livro caixa à fiscalização, não precisamos de muito esforço para verificar que o contribuinte não atendeu os procedimentos contidos nos itens I e IV do art. 534 do RIR/94.

Em não possuindo o contribuinte optante pela tributação do Lucro Presumido o livro caixa escriturado diariamente e de forma a refletir toda a movimentação financeira (recebimentos e pagamentos), inclusive os cheques emitidos e depósitos efetuados, entendo que a exigência fiscal deve ser mantida como posta na exordial inauguradora do procedimento convalidado pelo Julgador Monocrático.

No que diz respeito a exigência do COFINS sobre a receita omitida, a apelante não enfrentou a recomposição da conta caixa na fase impugnatória como bem frisou o Julgador Singular na Decisão recorrida.

Oportuno salientar que na fase recursal a autuada não contesta nem demonstra que houve imperfeições na recomposição da conta caixa efetuada pela autoridade fiscal, consequentemente não há qualquer



impedimento legal que tolha a exigência do COFINS., motivos estes que levam a manter a Decisão da unidade de julgamento porque irretocável.

Da exigência reflexa do PIS FATURAMENTO sobre a receita omitida com vencimentos considerados na data de constatação dos saldos credores de caixa, a matéria já foi analisada nesta Câmara em voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. Natanael Martins, cujo excertos de seu voto tomo a liberdade de transcrever:

"ACÓRDÃO - Nº 107-05.089 - 7ª CÂMARA. Sessão 04-06-98

O Senado Federal, no cumprimento de seu mister constitucional (CF, art. 52, X), por intermédio da Resolução nº 49 (D.O.U. - de 10.10.95), suspendeu a execução dos decretos-leis 2445/88 e 2449/88, com o que afastou a sua aplicabilidade em relação a todos os contribuintes.

O lançamento, entretanto, de forma em que efetivado - com fulcro na lei complementar 7/70, porém tendo como base de cálculo o faturamento do próprio mês -, não pode subsistir.

É que, na sistemática da Lei Complementar 7/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no § único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior.

"Art. 60 - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro,- a de agosto com base no faturamento de fevereiro e assim sucessivamente". Grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSITIDIPAC nº 56/95, de mera regra de prazo mas, sim, de regra incita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base impositiva da contribuição.

↓

ff

Nesse sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar 7/70:

"Decorre, no texto acima transcrito que a empresa não está recolhendo contribuição de seis meses atrás, Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. Uma empresa que inicia suas atividades não tem débito para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma , forma, uma empresa que encerra a suas atividades não recolhera contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir".

Outro não é o entendimento de Carlos Mário Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

"com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago, Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses antes a esta data" (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, "in" Revista de Direito Tributário nº 64, pg. 149, Malheiros Editores)".

Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J.A. Lima Gonçalves, em parecer inédito sobre a matéria, espancando qualquer dúvida ainda existente, asseveraram:

"O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente, O ato "faturar" é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.

...

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de "faturar", e a perspectiva dimensível desta materialidade - vale dizer, a base de cálculo do tributo - é o volume do faturamento.

O período a ser considerado -. por expressa disposição legal - para medir o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal, Mas não é - e nem poderia ser -. aleatoriamente escolhido pelo intérprete ou aplicador da lei.

"A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible. "Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º: "A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro: a de agosto, com - base no faturamento de fevereiro - a assim sucessivamente. "

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que - ex vi de explícita disposição legal - o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecia) à regra geral mencionada".

A análise da seqüência de atos normativos editados à partir da lei complementar nº 7/70, evidencia que nenhum deles,.. com exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-lei 2.445 e 2.449/88 - trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, auto-lancamento).

Deveras, há disposições acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto. toda via, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible).

Consequentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável."

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, a evidência, não usaria a expressão "a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente", mas simplesmente diria-. "o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior".

Com razão, pois a jurisprudência da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão nº 101-87.950

PIS/FATURAMENTO - CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS - *Procede o lançamento ex-officio das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de calculo, todavia, a faturamento da empresa de seis meses atrás vez que as alterações introduzidas na Lei 07/70 pelos Dec.-leis nº2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE-148754-2).*

Acórdão nº 101-88.969

PIS/FATURAMENTO - *Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o Pis/faturamento, tem como fato gerador o faturamento e como base de calculo o Faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-lei nos 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pelas Suprema Corte.*

Nesse contexto, embora estejamos absolutamente concorde com o Parecer PGFN/CAT nº 437/98, quanto aos efeitos da Resolução do Senado Federal, com a devida vênica, não concordamos com a conclusão nele exarada de que seria óbvio que o legislador, com o advento da Lei 7691/88 teria, implicitamente, revogado o disposto no parágrafo único do artigo 6º da LC 7/70, descabendo falar-se, consequentemente, em prazo de seis meses.

Com efeito, como já registramos, a referida Lei 7691/98 e todas as demais que a sucederam, versaram sobre prazo de pagamento de tributos, jamais sobre base de cálculo, que efetivamente somente veio a ser alterada com o advento da MP 1212/95, ainda não convertida em lei, que vem sendo sucessivamente reeditada.

Que a regra inserta no referido parágrafo único do artigo 6º da LC 07/70 é extravagante não se discute. Mas daí dizer-se que se trataria de mero prazo de pagamento vai um longo caminho, não sendo demais transcrever-se, uma vez mais, a lição de Geraldo Ataliba e J.A. Lima Gonçalves:

"A própria lei complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible. " Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º: "A contribuição de julho será calculada com base

no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente. "

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que - ex vi de explícita disposição legal - o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento de obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada ".

Diante do entendimento firmado por esta Câmara, excluo a exigência do PIS FATURAMENTO sobre a receita omitida com data de vencimento no da constatação de saldo credor de caixa, quando por lei deveria ser no sexto mês seguinte.

Da exigência reflexa de **Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Arbitrado** não pode prosperar porque exigida com enquadramento legal no art. 5º, § único da Lei nº 9.064/95, a qual é superveniente aos fatos ocorridos.

Examinando a licitude da aplicação do referido dispositivo legal, conclui-se que veio ele tornar mais gravosa a tributação do IRRF no que se refere ao lucro arbitrado, o qual não estava previsto na norma original.

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

Em sendo assim, essa norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1998, que tem o, seguinte teor :

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

.....
.....



III - cobrar tributos :

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

A par das considerações acima elencadas afasto a exigência do IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE A RECEITA OMITIDA.

Da exigência reflexiva da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL 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.

Nesta ordem de juízos voto no sentido de **cancelar** as exigências: do I.R.P.J e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO sobre as receitas omitidas, do I.R.R.F sobre a omissão de receitas e do Lucro Arbitrado; **afastar** a exigência do PIS FATURAMENTO sobre a receita omitida e **manter** a exigência do: I.R.P.J sobre o lucro arbitrado e COFINS: sobre a receita omitida.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 10 de novembro de 1999.


EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS