



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

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Recurso nº : 132.361  
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1994 e 1995  
Recorrente : COMERCIAL EMARCA LTDA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 17 de outubro de 2003  
Acórdão nº : 103-21.411

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**  
**Anos-calendário: 1993, 1994**

**OMISSÃO DE RECEITA – TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO – IRPJ/IRFONTE** – Na vigência dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 a tributação em separado da omissão de receita somente pertine à sociedade optante da tributação pelo chamado lucro real e não para a sociedade optante do tratamento versado do chamado lucro presumido.

**LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL** – O fato de serem diferentes a base de cálculo do IRPJ e da CSLL não constitui impedimento para a exigência simultânea das duas exações na hipótese de se verificar omissão de receita.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES – PIS – COFINS** – O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

Recurso provido parcialmente.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRPJ e IRF, vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero (Relatora), designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Victor Luis de Salles Freire, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÁNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE  
RELATOR DESIGNADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74

Acórdão nº : 103-21.411

FORMALIZADO EM **30 JAN 2004**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

Recurso nº : 132361  
Recorrente : COMERCIAL EMARCA LTDA

## RELATÓRIO

Trata o presente de lançamento tributário formalizado através de Autos de Infração, relativos a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica –IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, nos anos-calendário de 1993 e 1994, no montante de R\$ 63.927,37, incluindo multa e juros de mora.

As irregularidades fiscais que ensejaram o lançamento estão descritas no próprio corpo do Auto de Infração caracterizadas por omissão de receitas, em que a fiscalização constatou do exame da escrituração da autuada que ao escriturar o livro Diário, não registrou diversos pagamentos efetuados em novembro de 1993, e em janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto e setembro de 1994.

As infrações fiscais estão enquadradas conforme a seguir:

IRPJ: artigo 43 da Lei nº 8.541, de 1992; artigos 523, § 3º, 739 e 892 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR 1994).

PIS: artigo 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7, de 1970; artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 1973; título 5, capítulo 1, seção 1, alínea b, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP aprovado pela Portaria MF nº 142, de 1982; artigo 2º da Medida Provisória nº 1.212, de 1995.

COFINS: artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

IRRF: artigo 44 da Lei nº 8.541, de 1992; artigo 3º da Lei nº 9.064, de 1995.

CSLL: artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988; artigos 38, 39 e 43, § 1º, da Lei nº 8.541, de 1992, com as alterações da Lei nº 9.064, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74

Acórdão nº : 103-21.411

Inconformada com a exigência fiscal a autuada apresentou impugnação às folhas 355 a 373, alegando em síntese:

Invocando o disposto no artigo 112 do CTN, alega que a conclusão fiscal é a aleatória, ilíquida e incerta. A recomposição da conta Caixa, realizada, de forma parcial e afrontando princípios contábeis, apresenta defeito técnico. Os autuantes deslocaram o pagamento registrado num determinado mês para o mês anterior sem aproveitar a disponibilidade gerada com tal deslocamento. A conta Caixa consiste numa seqüência aritmética de saldos, incorporando-se o saldo dum mês no do mês subsequente. Da mesma forma, deve-se levar em conta o saldo existente no mês anterior ao do início do levantamento fiscal.

O demonstrativo elaborado pela impugnante revela que, caso os autuantes tivessem seguido o procedimento correto, apenas em três meses se apurariam diferenças em contraste com os oito meses consignados no levantamento fiscal.

Além disso, os autuantes acrescentaram aos registros de determinados períodos importâncias extraídas de simples boletos de cobrança bancária, sem quitação pelo banco. Em verdade, a escrituração da autuada era irreparável, pois só veio a receber o assentamento por ocasião do efetivo pagamento. Discriminam-se abaixo os registros computados erroneamente pelos autuantes:

Laboratórios Silva Araújo Rousel S/A: enquanto os autuantes atribuíram a data de 18-04-1994 ao pagamento de Cr\$ 3.389.801,00, o verdadeiro pagamento montou a Cr\$ 3.055,13 e deu-se em 06-07-1994, conforme ordem de pagamento do Banco do Brasil anexa.

Mogiana Alimentos S/A: enquanto os autuantes computaram o pagamento de Cr\$ 511.764,35 com base em aviso de vencimento não quitado, a correta quitação deu-se em 03/06/1994 e, com os acréscimos de juros, perfez Cr\$ 740.354,00, conforme documento anexo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

Rodia Veterinária Ltda: enquanto os autuantes atribuíram a data de 30/05/1994 ao pagamento de Cr\$ 2.066.056,40, o verdadeiro pagamento montou a Cr\$ 3.557.033,00 e deu-se em 06-06-1994, conforme documento anexo.

Concorda com o erro material, mas não de omissão de receita. Ademais, por ter optado pelo lucro presumido, está desobrigado da escrituração do livro Diário. Não havendo obrigatoriedade de manter contabilidade regular, a escrituração do diário fez-se de maneira rudimentar, o que explica os erros materiais ora demonstrados.

Além disso, o lançamento está fundamentado em singela presunção. Por isso, deve ser rejeitado, já que contraria decisões reiteradas do Conselho de Contribuintes. Cita ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes.

O lançamento está baseado unicamente na presunção "juris tantum" de que teria havido omissão de receita, sem comprovar que a autuada tenha recebido os valores tidos como sonegados. Nem mesmo por indícios foi comprovado que a autuada apresentasse sinais exteriores de riqueza. O lançamento fiscal é repelido pelo artigo 112 do CTN, o qual inibe a exigência fiscal evada de dúvida e de incerteza. É à luz desse artigo que se deve debater o lançamento, em havendo dúvida acerca das circunstâncias materiais, da natureza e da extensão do fato gerador.

O procedimento fiscal em causa tem sido veemente condenado pelos tribunais e pelos doutrinadores. Para abonar a afirmação, são citados: a) ementa do Tribunal de Alçada de São Paulo; b) outra ementa do Conselho de Contribuintes; c) posição doutrinária do tributarista Gandra da Silva Martins; d) trecho de decisão do Secretário Geral do Ministério da Fazenda.

O IRPJ incide sobre o lucro, e não sobre a soma das vendas, o Fisco fez incidir o tributo sobre 100% do valor da receita que reputou omitida. Entretanto, a legislação fiscal exige o arbitramento prévio do lucro sobre a receita omitida desde



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

longa data. O artigo 396 do RIR de 1980 prescreve o arbitramento do lucro, que deve ser igual a 50% da receita omitida.

Por outro lado, na Lei nº 4.506, de 1964, genuína instituidora do IRPJ, não há nenhuma disposição legal que permita o tributo incidir sobre 100% da receita bruta. Desse modo, a Lei nº 4.506, de 1964, respeita inteiramente o artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN, que, ao falar em disponibilidade econômica, veda a tributação sobre uma não-renda ou sobre um não-provento. Neste sentido, o artigo 396 do RIR de 1980 viola o artigo 99 do CTN.

A cobrança reflexa do IRRF não poderia ser mais injurídica, em face da falta de comprovação da efetiva distribuição do lucro aos sócios. Para ocorrência do fato gerador do imposto de renda, é indispensável que ocorra a disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, a efetiva distribuição de numerário aos sócios, prova que caberia ao Fisco, o qual não a conseguiu realizar. O TRF já rejeitou cobrança fiscal arbitrária e aleatória como a levada a efeito no caso em discussão. Neste ponto cita ementa de decisão do TRF.

O lançamento afronta o artigo 43 do CTN, que veda lançar imposto sobre não-renda e não-provento, porque não há a menor prova da suposta distribuição, nem poderia, porque nada se destinou ao patrimônio pessoal do sócio da autuada. Cita definições de disponibilidade econômica e jurídica a Rubens Gomes de Souza. O lançamento reflexo é despropositado, sobretudo por ter sido lavrado contra a pessoa jurídica, em vez de tê-lo sido contra os sócios.

A autuada não se conforma, ainda com mais razão, pelo fato de a autuação ter sido lavrada num período em que era assegurada a opção pelo lucro presumido. Em consequência da opção, a tributação deveria limitar-se a reformular a declaração de rendimentos, tendo em vista a suposta discrepância entre as receitas declaradas e a levantada pelos autuantes. Ante semelhante quadro, a jurisprudência unanimemente equipara a omissão de receita à tributação simplificada pelo lucro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74

Acórdão nº : 103-21.411

presumido, de sorte que lhe cabe o tratamento de retificação de declaração inexata, e não o de arbitramento de lucro, afastando a pesadíssima tributação de 25% sobre a suposta omissão. Para ilustrar o argumento, cita ementa de acórdão ao Conselho de Contribuintes.

Quisesse o legislador que o percentual de 25% incidisse sobre o total omitido não teria inserido na redação do artigo 44 da Lei nº 8.541, de 1992, uma segunda hipótese (diferença de lucro), visto que, como é sabido de todos, a lei não contém palavras inúteis. Cabe ao intérprete evitar ônus excessivo contra o contribuinte, pois o direito tributário é marcado pela legalidade e pela benevolência com o réu, fiel ao brocado “in dubio pro reo”, tal como constante do artigo 112 do CTN.

Acresce que, sem que a autoridade administrativa julgue a exigência fiscal matriz, não é possível exigir o reflexo. Por isso, o T.F.R., no julgamento de apelação, já determinou a suspensão da exigibilidade de crédito tributário reflexo enquanto não encerrado o procedimento instaurado contra a pessoa jurídica.

Inegavelmente, a imputação fiscal implica em elevação do lucro contábil. Se o Fisco reformula o lucro, deve conceder-lhe também os créditos fiscais decorrentes da medida. É que ela gera reflexos imediatos na correção monetária dos balanços subsequentes ao exercício financeiro retificado pela conclusão fiscal. Tanto assim que a revisão fiscal da DRF/Contagem (PTA nº 13693.001081/91-74) admitiu reduções da base de cálculo sob a justificativa de que reservas ocultas teriam de ser reconhecidas.

A reformulação do lucro, ao mesmo tempo que gera acréscimo do imposto, gera também crédito fiscal, por naturalmente acarretar a reformulação da correção monetária dos balanços posteriores ao exercício financeiro notificado. Ocorre que quanto maior o lucro, maior será o saldo da conta reserva de lucros, já que ela recebe a contrapartida da incorporação do lucro apurado. Por conseguinte, quanto maior o saldo devedor da correção monetária no ano seguinte ao que se refere à



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

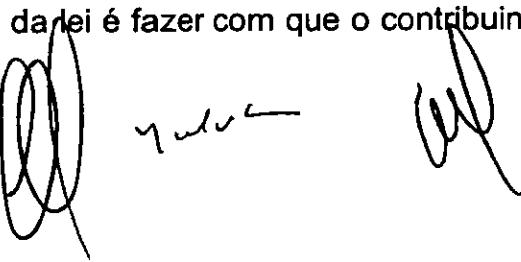
exigência fiscal, tanto maior serão as reservas ocultas. É citada ementa de decisão atribuída ao Conselho de Contribuintes, a qual se interpreta como favorável à tese da impugnante.

O certo é que a imputação de omissão de receita gera, como contrapartida, aumento da conta Reserva de Lucros, quando nada, de 70% (100% da base de cálculo apurada menos 30% do tributo lançado). Por isso mesmo, em face de lançamento similar por omissão de receita, a DRF/Contagem, conforme decisão mencionada, permitiu que se fizesse a compensação em favor do contribuinte.

Além do argumento já expendido na seção precedente, para impugnar o lançamento de CSLL desenvolve-se o raciocínio que se segue.

É inegável que no processo matriz a cobrança de IRPJ decorre duma reformulação do lucro real, pois a fiscalização não concedeu à autuada a compensação imperativa vinculada aos efeitos positivos em exercícios futuros do aumento do patrimônio líquido. Visto que a CSLL recai sobre o lucro operacional (conforme se infere do próprio impresso da declaração de IRPJ), temos que este é uma figura jurídica inteiramente distinta do lucro real. Seguindo-se as definições e instruções do formulário da declaração de IRPJ, conclui-se que, em última análise, a CSLL devida equivale a 1% do lucro operacional. Uma vez que o processo em julgamento trata da reformulação do lucro real, e não duma reformulação do lucro operacional, que nem sequer foi alterado com o processo matriz, temos como incerto, ilíquido e, sobretudo, descabido o lançamento em causa. Com efeito, ele não decorre da autuação principal.

Note-se que o contribuinte que tem prejuízo contábil não se sujeita ao pagamento da CSLL, pois não há como apurar 10% sobre um resultado negativo. Por outro lado, um contribuinte que apure prejuízo contábil pode vir a ser tributado pelo IRPJ, pois, na apuração do lucro real, o prejuízo pode converter-se em lucro real passível de tributação. É que o espírito filosófico da lei é fazer com que o contribuinte





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

detentor de lucro venha a assumir o ônus social da CSLL, tendo em vista que esse lucro foi extraído da própria sociedade.

Protesta ainda pela produção de todas as demais provas permitidas pelo direito, inclusive pela juntada de novos documentos.

Por fim, requer seja julgada procedente sua contestação, decretando-se o cancelamento da exigência fiscal.

A 3<sup>a</sup> Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte-MG, analisou as razões de defesa da impugnante e decidiu pela procedência parcial do lançamento, através do Acórdão de nº 1.769, de 21 de agosto de 2002, em resumo:

***Alegados erros materiais***

A argüição da impugnante de que o trabalho dos autuantes contém flagrantes erros técnicos, sustentada na alegação de que recompuseram apenas parcialmente a conta Caixa, apurando o saldo de cada mês isoladamente, sem transportar para o mês seguinte as disponibilidades restantes num determinado mês, seria pertinente se os autuantes tivessem imputado ao sujeito passivo saldo credor de Caixa e tributado seu respectivo valor como omissão de receita.

A imputação é de omissão de receita, caracterizada pela falta de registro a crédito da conta Caixa, em diversos meses, de pagamentos. Após levantarem as importâncias não escrituradas é que foi tributado o respectivo valor como omissão de receita. Foi cotejado o total creditado mensalmente com a soma dos pagamentos pertencentes a cada mês porque a autuada, ao escriturar o Diário, fazia os assentamentos de modo reduzido, registrando apenas os totais de recebimentos e pagamentos efetuados em cada mês, sem os discriminar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

Como a autuada não forneceu nenhuma explicação para a irregularidade, é lícito ao Fisco considerar que os pagamentos não registrados se realizaram com recursos subtraídos à tributação, tendo como amparo legal para a exigência fiscal o disposto no § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, com a redação dada pelo artigo 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, base legal do artigo 229 do RIR de 1994.

Inaceitável a alegação da impugnante de que a imputação fiscal está fundamentada em singela presunção reiteradamente rejeitada pelo Conselho de Contribuintes.

Tampouco constitui escusa para a autuada a opção que fez de apurar o imposto devido pelo regime do lucro presumido. Diferente do que alega a impugnante, os optantes por esse regime não estão inteiramente dispensados de manter a escrituração nos termos exigidos pela legislação comercial. O artigo 18 da Lei nº 8.541, de 1992, apenas dispensa a escrituração regular do Diário se tais contribuintes contabilizarem em Livro Caixa apartado todos os pagamentos e recebimentos ocorridos a cada mês. Em realidade, não encontra amparo nenhum na legislação o procedimento adotado pela autuada consistente em escriturar resumidamente a conta Caixa no Livro Diário, sem livro auxiliar que individualizasse os assentamentos.

Por outro lado, a impugnante tem razão quando reclama que a fiscalização computou incorretamente alguns pagamentos. Em verdade, o exame dos documentos juntados pela impugnante às folhas 254 a 262 revela que constaram em dobro os pagamentos em questão. Na primeira ocasião, reputaram como pagos valores. As somas contabilizadas indevidamente devem ser abatidas da diferença tributável.

<b>Firma rebedora</b>	Laboratório Silva Araújo Rousel S/A	Mogiana Alimentos S/A	Rodhia Merieux Veterinária Ltda
<b>Primeira inclusão (indevida)</b>	Data: 18/04/1994 Valor:CR\$ 3.389.801,00 Conf. fls.: 130,	Data: 24/05/1994 Valor:CR\$ 571.764,85 Conf. fls.: 148, 159	Data: 30/05/1994 Valor:CR\$ 2.066.056,40 Conf. fls.: 148, 160



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

	141		
<b>Segunda inclusão (correta)</b>	Data: 06/07/1994 Valor: R\$ 3.055,13 Conf. fls.: 170, 175, 255	Data: 03/06/1994 Valor: CR\$ 740.354,00 Conf.flis.:149, 260, 262	Data: 06/06/1994 Valor:CR\$ 3.557.033,00 Conf. fls.: 149, 257, 258

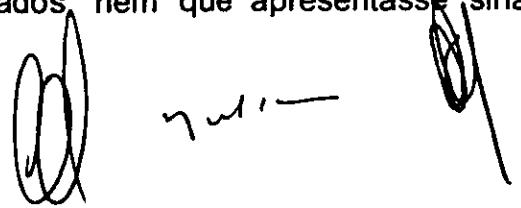
Consequentemente, o ajuste dos erros explanados na tabela requer que se excluam da diferença tributável as seguintes somas, agrupadas por período de apuração:  
abril de 1994: CRa\$ 3.389.801,00;  
maio de 1994: CR\$ 2.637.821,25.

Eliminadas as somas acima, cumpre manter o restante da base de cálculo sobre qual incidem os tributos lançados. Os reflexos dessa alteração no crédito tributário devido demonstram-se mais adiante neste voto.

#### **A insubsistência do lançamento à luz do artigo 112 do CTN**

O artigo 112 do CTN insere-se na Capítulo que trata da interpretação da legislação tributária. Somente quando houver incerteza acerca do entendimento que se deve dar a determinado texto legal é que terá lugar a aplicação do dispositivo invocado. Ora, a apreciação da lide vertente não nos leva a debater nenhum texto legal. A discussão restringe-se a fatos, e sobre estes não pairam dúvidas: a autuada deixou de escriturar na conta Caixa diversos pagamentos e nem mesmo a impugnante contesta o evento relatado nos autos. No respeitante à materialidade dos fatos, restringe-se a questionar os critérios adotados no levantamento fiscal bem como aponta erros concernentes às datas e aos valores atribuídos, pelos autuantes, a alguns poucos pagamentos. Na seção precedente explicamos que é apropriado o método de apuração das diferenças tributáveis. Por outro lado, as falhas apontadas pela impugnante foram acolhidas.. Portanto, não que há falar em insubsistência do lançamento em face do artigo 112 do CTN.

A impugnante argui que os autuantes não comprovaram que a autuada tenha recebido os valores tidos como sonegados nem que apresentasse sinais





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

exteriores de riqueza. Por isso, conclui que o lançamento se funda em mera presunção *juris tantum*, o que seria também vedado pelo artigo 112 do CTN.

Contudo, mais uma vez o raciocínio da impugnante é errôneo e sua conclusão deve ser rejeitada. Pelo exposto anteriormente, sabemos que não se trata de invocar o artigo 112 do CTN. Ademais, conforme já explanamos na subseção precedente deste voto, à qual nos reportamos, para caracterizar a omissão de receita era bastante que a fiscalização comprovasse que a autuada deixou de escriturar pagamentos efetuados. Uma vez que aquele fato se acha demonstrado de maneira cabal, não havia mister de prova adicional de que os recursos omitidos hajam ingressado na empresa, e tornou-se inteiramente lícito inferir a omissão de receita. Em face da gravidade da irregularidade detectada, transferiu-se para a autuada o ônus de justificar as deficiências da escrituração na conta Caixa, pelo menos demonstrando que a falta de registros dos pagamentos não implicou em omissão de receita. Sua defesa, porém, silencia-se a esse respeito.

#### **Tributação de 100% da receita omitida**

A impugnante opõe-se a que o IRPJ lançado incida sobre 100% da omissão da receita apurada. No seu entender, a base de cálculo do imposto, em vez do total omitido, deveria ser o lucro, isto é, dever-se-iam levar em conta os custos necessários e indispensáveis à atividade comercial.

Havendo omissão de receita, pressupõe-se que os custos e despesas correlatas já tenham sido contabilizados, não cabendo à autoridade lançadora abater nenhum valor a esse propósito. Além disso, o presente lançamento é baseado no que reza o artigo 43 da Lei nº 8.541, de 1992, o qual manda tributar à alíquota de 25%, em caráter definitivo e apartado, o montante omitido, sem cogitar de dedução de despesas ou custos.

#### **IRRF**

Em que pese toda argumentação da impugnante contra o lançamento, pois são refutadas pelo simples confronto com as disposições relevantes da Lei nº 8.541, de 1992, as quais, por isso, transcrevemos adiante, textualmente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

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

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

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

*Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.*

Como se vê, nos termos da Lei nº 8.541, de 1992, o IRRF deve mesmo incidir sobre o valor total da receita omitida. É irrelevante que a receita omitida tenha sido efetivamente distribuída aos sócios, uma vez que a lei considera automaticamente distribuído a eles o referido montante, isto é, institui uma hipótese de presunção legal absoluta. Assim, no que concerne ao IRRF, nenhuma censura merece o lançamento.

#### CSLL

Descabida a discussão sobre a incidência da contribuição sobre o lucro operacional, e que caberia a reformulação do lucro real, vez que a mesma é optante pelo lucro presumido

Por fim, assinale-se que o § 1º do artigo 43 da Lei nº 8.541, de 1992, disposição em que se funda o lançamento de IRPJ, autoriza expressamente a exigência simultânea desse tributo juntamente com as demais contribuições sociais. Confira-se a sua redação, a qual transcrevemos textualmente:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

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

Portanto, a alegação da impugnante deve ser rejeitada. Não obstante, ao apreciar a impugnação do lançamento de IRPJ, acedemos em parte às objeções da defesa, para determinar a redução da diferença tributável. Porque essa redução implica em alteração da base material comum dos dois lançamentos, deve-se estender os seus efeitos também ao lançamento da CSLL.

***Demais autos de Infração***

A impugnante não apresenta nenhuma objeção que diga respeito especificamente aos lançamentos de PIS e COFINS; limita-se a contestá-los genericamente, tendo em vista sua conexão com o lançamento de IRPJ.

De nossa parte, tampouco divisamos nenhuma razão, seja de ordem puramente jurídica, seja de ordem factual, para lhes dar, de ofício, tratamento distinto. Cumpre-nos, pois, estender a eles a mesma apreciação que fizemos do lançamento de IRPJ, isto é, deve-se ajustar a base de cálculo dos demais lançamentos nos mesmos termos em que se determinou alterações na base de cálculo do lançamento de IRPJ.

***Pedido de produção de prova documental e pericial***

No tocante ao pedido de apresentação posterior de provas documentais, já não se faz necessário que a autoridade julgadora se manifeste sobre o assunto. Conforme despacho de folha 280, em 4 de abril de 2000, a autuada obteve do Delegado de Julgamento da Receita Federal permissão para juntar aos autos novas considerações, as quais denominou aditamento à impugnação. O conteúdo do documento é apreciado na subseção subsequente deste voto. A questão da adição de provas documentais, portanto, fez-se preclusa pelo mero exercício do direito pleiteado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

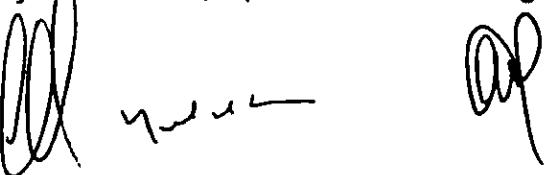
Resta considerar o pedido de realização de perícia. Já este incumbe indeferir. Primeiro porque, ao deixar de indicar o seu assistente técnico, a impugnante não satisfez todas as formalidades prescritas pelo artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993. Em segundo lugar, porque o artigo 18 do mesmo decreto dispõe que a autoridade julgadora somente deve deferir a perícia que entender necessária, denegando as que julgar prescindíveis e impraticáveis. Na causa ora em julgamento, está-se diante de um caso óbvio de prescindibilidade. Depois de analisadas todas as questões suscitadas pela impugnante, não há nenhuma sobre a qual paire dúvida ou ponto cujo esclarecimento requeira o concurso dum especialista. O mesmo pode-se dizer das provas juntadas.

***Aditamento à Impugnação***

O Lançamento tem como fundamento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541, de 1992. A impugnante argui que o preceito seria aplicável apenas aos contribuintes sujeitos ao regime de apuração do IRPJ pelo lucro real, ao passo que a autuada havia feito a opção regular e tempestiva pelo lucro presumido. No parecer da impugnante, isso seria o bastante para decretar a nulidade do lançamento.

Não obstante, uma leitura atenta e uma interpretação sistemática do texto integral da Lei nº 8.541, de 1992, demonstram sem sombra de dúvida que a premissa da impugnante é plenamente equivocada. Isso, de per si, conduz à rejeição toda a sua argüição da nulidade do lançamento.

O texto da lei em causa divide-se em cinco títulos; o primeiro trata do imposto de renda das pessoas jurídicas; o segundo, do imposto de renda na fonte; o terceiro, da contribuição social sobre o lucro; o quarto, intitulado “Das Penalidades”, prescreve as medidas administrativas cabíveis para o caso de descumprimento, por parte dos contribuintes, de suas obrigações; o quinto, enfim, dispõe sobre o imposto de renda das pessoas físicas. O primeiro título desdobra-se em dois capítulos, dos quais o primeiro, por sua vez, subdivide-se em cinco seções. Destas, a primeira contém regras





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

para os contribuintes que apuram o IRPJ segundo o regime do lucro real, e a segunda, regras para os contribuintes optantes pelo lucro presumido. Portanto, caso o legislador quisesse que o artigo 43 se aplicasse apenas aos contribuintes que seguem o método do lucro real, tê-lo-ia situado no capítulo I do título I. Mas sua verdadeira localização é no título IV, cujas disposições se dirigem genericamente a todos os contribuintes, qualquer que seja o regime de apuração do imposto por eles adotado. Com efeito, dentro do título IV, o artigo 43 foi inserto no capítulo II, intitulado "Da Omissão de Receita", o qual não apresenta nenhuma subdivisão em que se distinguem categorias diversas de contribuintes do IRPJ. Assim, a simples estrutura da redação da lei, evidencia a falha de interpretação da impugnante.

É verdade que o § 2º do mesmo artigo reza que o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo. Todavia, da referência apenas a lucro real não se segue de modo algum que o disposto no "caput" e no outro parágrafo não se aplique aos demais regimes de apuração. Ocorre que apenas sob regime de lucro real os contribuintes podem eventualmente apurar prejuízo fiscal e, por isso, deixar de pagar o imposto em determinados períodos. Daí que, detectando omissão de receita, em princípio o Fisco somente poderia lançar de ofício o imposto sobre a diferença positiva acaso restante, depois de ter sido subtraído do valor omitido o prejuízo fiscal registrado. O § 2º veio dispensar esse confronto, determinando a tributação em separado da receita omitida.

Em se tratando de lucro presumido ou lucro arbitrado, a base de cálculo é sempre positiva. A omissão de receita vem apenas acrescentar-se ao resultado já declarado. Logo, não havia necessidade de o legislador se referir aos demais regimes, para não dizer que caso o tivesse feito, teria cometido um contra-senso.

Demonstrado que a capitulação legal consignada pelos auditores fiscais é apropriada, rejeita-se a preliminar de nulidade argüida no aditamento à impugnação.

Quanto à alegação de que o lançamento se teria esteado em presunção ilegítima, ofendendo o princípio da verdade material, no que porventura restar dele por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

não se achar prejudicado pela rejeição do argumento da nulidade, suas implicações já foram analisadas neste voto. Com feito, ficou explanado que, a falta de registro na conta Caixa constitui irregularidade grave o bastante para legitimar a tributação do seu respectivo valor como omissão de receita, ressalvado à contribuinte comprovar que o fato não ocorreu ou que, ainda que ocorrido, não tenha implicado nenhuma omissão de receita. Todavia, a impugnante não fez nenhum esforço probatório com esse intento, de modo que a imputação fiscal subsiste.

Às fls. 322 e 323, a interessada apresentou recurso contra a decisão prolatada pela primeira instância de julgamento administrativo, alegando em resumo: Em 11 de junho de 1997, impugnou a exigência fiscal, na qual apresentou exposição de motivos. Posteriormente, em 30 de março de 2000, aditou a impugnação em complementando a sua defesa.

A decisão proferida em 21 de agosto de 2002, pela DRJ/BH, não considerou os fundamentos apresentados no aditamento à impugnação que ilustra e esclarece os fatos apresentados no documento formal de defesa.

O lançamento decorre unicamente da presunção "Júris tantum" de omissão de receita, não comprovando que a autuada tenha recebido os valores tidos como sonegados. Nem mesmo por indícios foi comprovado que a autuada apresentasse sinais exteriores de riqueza. Assim, a exigência fiscal estaria repelida pelo art. 112. do CTN, o qual inibe o lançamento eivado de dúvida e incerteza.

Requer ao final a reforma da decisão recorrida, acolhendo as razões de fato e de direito, apresentadas na peça inicial de impugnação e seu aditamento, com o cancelamento da exação fiscal e o arquivamento do processo.

Consta nos autos o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

É o relatório.

*Yuri [assinatura]*

*[Assinatura]*



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

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

**VOTO VENCIDO**

**Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora:**

O recurso foi apresentado dentro do prazo legal e reúne todos os requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

A interessada optou pela tributação com base no lucro presumido nos anos-calendário de 1993 e 1994.

A decisão proferida pela autoridade de Primeira Instância, manteve o lançamento em parte para excluir valores comprovados pela autuada que houve erro do agente fiscal no levantamento da matéria tributável. Assim corrigiu os alegados erros materiais contidos no Auto de Infração.

O lançamento tributário, refere-se a omissão de receitas por ter a fiscalização constatado a partir do exame da escrituração da autuada, que ao escriturar o livro Diário, não registrou diversos pagamentos efetuados em novembro de 1993, e em janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto e setembro de 1994.

A questão principal da lide está na existência de legitimidade de base legal para a exigência fiscal

A matéria está tratada no artigo 43 da Lei 8.541/92, que assim dispõe:

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

*§ 1º .....*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

Portanto, o dispositivo legal acima citado tratou da omissão de receita de forma genérica, entendendo-se que alcançou tanto o lucro real como o presumido e arbitrado. O *caput* desse artigo menciona que a base de cálculo da tributação da omissão de receita é o valor omitido, sendo tributada à alíquota de 25%.

Caso ainda, restasse alguma dúvida o artigo 3º da Medida Provisória 492, editada em 05 de maio de 1994, e reedições posteriores, que foi convertida na Lei nº 9.064, de 21 de junho de 1995, deu nova redação ao § 2º do artigo 43, passando a ser o seguinte:

*§ 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 contribuições incidentes sobre a omissão serão definitivos.*

Por último, esclareça-se que a Medida Provisória nº 492, teve várias edições posteriores, culminando com o projeto de conversão nº. 11/95, da Medida Provisória 1.003/95, convertida na Lei nº 9.064/95.

As Medidas Provisórias de nºs. 423, 444 e 467, antecederam a Medida Provisória 492 e somente nesta edição foi incluído o artigo 3º.

Como no presente caso, restou o lançamento tributário decorrente da omissão de receita, cuja base de cálculo para o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica é a totalidade da omissão de receitas.

Dante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso interposto pela interessada.

Sala das Sessões-DF, em 17 de outubro de 2003

*NADJA RODRIGUES ROMERO*  
NADJA RODRIGUES ROMERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000073/97-74  
Acórdão nº : 103-21.411

VOTO VENCEDOR

Conselheiro: VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, Relator Designado

Ousei, com apoio da maioria da Câmara, divergir da I. Relatada no tocante à consagração do lançamento de ofício no que pertine às exigências de IRPJ e IRRF e a seguir sustento meu entendimento.

A tributação em separado introduzida na legislação de imposto de renda pelos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, em boa hora dali banida finalmente pela Lei 9.249/95, sabidamente se dirigiu apenas para as empresas submetidas ao tratamento do chamado lucro real. Para as sujeitas ao lucro presumido não houve qualquer referência.

A partir daí esta Câmara, e já hoje serenamente a Câmara Superior de Recursos Fiscais entenderam que, ante circunstância de que a exigência do tributo subordina-se à sua criação por lei e, como tal, dentro do princípio da tipicidade cerrada, somente assim o lançamento, e via de consequência o de ofício, se pode materializar, não vejo como dar foros de validade na medida em que o sujeito passivo comprovadamente optou pela tributação presumptiva. Aliás, a modificação introduzida supervenientemente na legislação, é a demonstração de que o legislador, admitindo a omissão no primitivo instrumento legal, supriu-a em instrumento posterior o qual, dentro da norma constitucional, não tem o condão da retroatividade.

Por isso é que não posso legitimar os lançamentos em tela, provendo o recurso para afastá-los. No mais acompanho a I. Relatada.

É como voto.

Sala das Sessões-DF., em 17 de outubro de 2003

VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE