



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.016504/98-61
Recurso n.º : 128.384
Matéria : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1994 e 1995
Recorrente : AÇÃO DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte – MG.
Sessão de : 22 de maio de 2002
Acórdão n.º : 101-93.837

DENÚNCIA – A denúncia ao Fisco Estadual de operações de vendas sem registros ou com registros adulterados gera iguais diferenças na área federal.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - IRFONTE – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DECORRÊNCIA – Não procede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, em 1993 e 1994.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA:

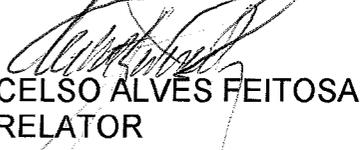
PIS – Provada nos autos a omissão de receitas operacionais de prestação de serviços de hotelaria, é de se manter o lançamento relativo à Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, exigido com fulcro na Lei Complementar nº 07/70, uma vez conhecidos os valores mensais omitidos.

COFINS - Provada nos autos a omissão de receitas operacionais de prestação de serviços de hotelaria, é de se manter o lançamento relativo à Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, exigido com fulcro na Lei Complementar nº 70/91, uma vez conhecidos os valores mensais omitidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AÇÃO DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a tributação IRPJ, CS e Fonte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 128.384
Recorrente : AÇÃO DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias citadas:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 11/20) - R\$ 483.483,22, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.231.085,48;
- PIS (fls. 21/27) - R\$ 14.463,70, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 36.826,16;
- COFINS (fls. 28/34) - R\$ 38.570,15, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 98.204,15;
- Contribuição Social (fls. 35/44) - R\$ 68.365,57, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 172.032,00;
- IR Fonte (fls. 45/53) - R\$ 482.129,51, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.226.276,13.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 12/13, as exigências, relativas a meses dos anos-calendários de 1993 e 1994, decorreram da constatação de omissão de receitas provenientes da venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais conforme circunstanciado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 149/153, no qual se constata que o lançamento teve origem em denúncia espontânea pertinente a débitos do ICMS, efetuada junto à Secretaria da Fazenda Estadual de Minas Gerais.

Irresignada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 162/248, por meio da qual levanta as seguintes questões preliminares:

- que é impossível o lançamento de débito fiscal por mera presunção em prova emprestada, porque não se pune o contribuinte por presunção fiscal de débitos declarados perante outra autoridade fiscal, no âmbito estadual;
- que os auditores fiscais não flagraram ou captaram na escrituração da empresa nenhum dos fatos geradores do Auto de Infração, estando ancorados tão-somente em uma denúncia espontânea pertinente a débitos do ICMS, feita perante a Secretaria da Fazenda Estadual;

- que, em procedimento administrativo fiscal, é inconcebível tomar prova emprestada, de natureza diversa, origem outra, mesmo que simulada fosse, sem criterioso exame da documentação contábil;
- que o lançamento foi consubstanciado no fato nunca visto e incomum de que a impugnante não comprovou ao Fisco Federal que os valores por ela mesma denunciados foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda e contribuições federais;
- que o fato gerador deve ser provado pelo agente autuante e não pelo contribuinte;
- que, na suposição de a denúncia ser simulada, não poderia o Fisco Federal basear-se num documento inidôneo para autuar e gerar um crédito fiscal;
- que a seriedade assente nos pleitos administrativos não dá guarida a incertezas baseadas no campo inseguro das hipóteses;
- que, nos termos da jurisprudência a que alude, deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, assim se manifestou, em síntese:

- que os valores da denúncia espontânea já estão incluídos na Declaração de Imposto de Renda e recolhidos os tributos a eles referidos;
- que os auditores apenas se utilizaram dos valores da denúncia espontânea concretizada pela impugnante para calcular os impostos devidos, sob o argumento de que seriam análogos aos valores informados na Declaração do Imposto de Renda de 93/94, de forma a concluir que as diferenças apuradas também não foram oferecidas à tributação;
- que se infere que os valores da denúncia espontânea já estão embutidos nos valores a maior constantes da declaração, conforme estaria demonstrado na planilha de cálculo e cópias dos livros estaduais anexados às fls. 182/245;
- que houve descompasso entre os valores constantes da denúncia espontânea e outro tomado como base de cálculo pelo Fisco no Auto de Infração;
- que a denúncia espontânea apontou, em 31/12/93, o valor de CR\$ 14.734,20 e, em 30/06/94, o valor de CR\$ 71.254.047,82, enquanto nos cálculos apresentados pela fiscalização, os valores trazidos como base de cálculo são completamente aleatórios, sem qualquer lastro (CR\$ 6.779.759,07, em 31/12/93, e CR\$ 749.843.627,07, em 30/06/94);
- que a autuação teria sido maior em CR\$ 759.615,28, conforme planilha das "diferenças apuradas no Auto de Infração da Receita Federal" (fls. 246/248);
- que, diante de tais cálculos aleatórios e desmedidos, não se sabendo sua procedência e base, requer a produção de prova pericial contábil.

Na decisão recorrida (fls. 254/264), a autoridade de primeira instância julgou procedente o lançamento.

Rechaçou as preliminares de nulidade e, quanto ao mérito, assim concluiu:

“Provado pela fiscalização que as saídas de mercadorias sem emissão de nota fiscal objeto de denúncia espontânea apresentada pelo contribuinte ao fisco estadual constituem ilícito também no que tange ao Imposto de Renda e contribuições federais, fica autorizado o lançamento de ofício dos valores arrolados.”

Às fls. 349/368 se vê o recurso voluntário, por meio do qual a autuada repete argumentos já utilizados na impugnação.

Como questões preliminares repete os argumentos relativos à *“impossibilidade de lançamento de débito fiscal por mera presunção em prova emprestada”* e ao fato de que *“não se pune o contribuinte por presunção fiscal de débitos declarados perante ‘outra’ autoridade fiscal, do âmbito ‘estadual’”*.

Quanto ao mérito, assim se manifesta, em síntese, novamente repetindo argumentos da impugnação:

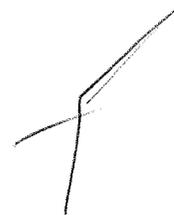
- que os valores da denúncia espontânea estadual já estão incluídos na Declaração de Imposto de Renda, estando recolhidos os tributos a eles referidos, de acordo com a planilha que junta às fls. 374/375;
- que há descompasso entre os valores constantes da denúncia espontânea estadual e outro tomado como base de cálculo pelo Fisco no Auto de Infração, conforme planilha de fls. 377/379.

Requer, ainda, a anulação do Auto de Infração porque teria havido entendimento equivocado da Receita Federal de que a empresa teria optado pelo lucro real nos anos de 93/94, quando, em verdade, conforme cópias das declarações que anexa às fls. 372/373, a opção foi pelo lucro presumido. Assim, afirma, o art. 223 do RIR/94 não é sequer autoaplicável ao caso.

Torna a requerer requer a produção de prova pericial contábil.

Às fls. 276/279 encontra-se a liminar para o não recolhimento do depósito recursal obtida pela contribuinte.

É o relatório.

A handwritten signature or mark consisting of several intersecting lines, located in the upper right quadrant of the page.

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator.

De início afastado a preliminar de impossibilidade de uso de prova emprestada, que no caso se traduz em declaração do próprio contribuinte – sujeito passivo –, reconhecendo ter omitido declaração de receita ao Fisco Estadual.

A prova, então, não foi feita pelo Fisco Estadual, mas sim fornecida pelo próprio sujeito passivo. Assim não há empréstimo, mas tão só constatação de uma confissão.

Com relação à perícia requerida, diante da falta de demonstração concreta, real, cabal da Recorrente, que a rigor é contrariada pelo seu próprio mapa de fls. 375, bem como pelo teor da sua denúncia de expediente representado por inserção de dados falsos em notas fiscais de saídas, segundo as suas diversas vias, fica rejeitada.

Ficam pois rejeitadas as preliminares.

No mais, à fls. 86/88, em peça que denominou denúncia espontânea, cuidou a Recorrente de comunicar ao Fisco Estadual Mineiro, dois tipos de infrações, assim determinados, nos anos que interessam:

1993

a) -diferenças apuradas em valores e quantidades determinados nas vias específicas de **notas fiscais de saídas emitidas** no montante de **CR\$ 6.779.759,07**, de mercadorias adquiridas com documentos fiscais, sem registros fiscais tempestivos, em realização, sem débito do ICMS, já que retido por substituição pelo fabricante, para frente;

b) consignação de valores e quantidades diferentes, nas respectivas vias das notas fiscais de saídas emitidas, resultando em saídas de mercadorias no montante de **CR\$ 31.587.667,06**, sendo devido o ICMS de **CR\$ 5.685.780,07**, de mercadorias adquiridas sem documentos fiscais.

1994

c) idem "a" em **CR\$ 749.843.627,07** ...;

d) idem "b" em **CR\$ 482.132.522,64** , mais **R\$ 20.090,31** , sendo devido o ICMS de **CR\$ 86.783.854,08** e **R\$ 3.606,25**.

Ou seja, para o Estado de Minas Gerais apontou a Recorrente ter inserido em suas notas fiscais dados diferentes em seus jogos de vias, declarando menos do que decorreria de seu efetivo faturamento.

Para a primeira figura ("a" e "c") a ação foi: inserção de dados falsos em notas fiscais de saídas, com valores diminuídos, resultante de vendas de mercadorias adquiridas com notas fiscais, sem registros, mas em fase de correção, não sendo devido o ICMS porque sujeito à substituição para frente, até o consumo, sendo responsável o vendedor de suas compras.

Para a segunda figura ("b" e "d") a mesma ação, só que os produtos tinham sido adquiridos sem cobertura fiscal, sendo por isso devido o ICMS, já que sem retenção do ICMS por substituição.

Portanto, para as hipóteses sob itens "a" e "c", nos montantes de **CR\$ 6.779.759,07** e **CR\$ 749.843.627,07**, confessou ter omitido saídas, só que sem repercussão para o ICMS, vez que este há havia incidido por substituição tributária, até final entrega ao consumo.

Já para as hipóteses sob itens "b" e "d", igualmente havia omitido saídas nos montantes de **CR\$ 31.587.667,06**; **CR\$ 482.132.522,64**, mais **R\$ 20.090,31**, sendo devido o ICMS de **CR\$ 5.685.780,07**; **CR\$ 86.783.854,08** e **R\$ 3.606,25**.

Ou seja, nas quatro (4) hipóteses apontadas, houve confissão de omissão de receitas, sendo que a diferença reside no fato de que para duas delas (itens "a" e "c"), sem repercussão para o imposto estadual, como dito.

O Fisco tomou os valores constantes do relatório produzido pela Recorrente, para a sua declaração, conforme se constata a **fls. 89**, que encerra, com os devidos ajustes dos padrões monetários a **CR\$ 31.587.667,02** para 1993 e **CR\$ 482.132.522,64**

para o período de janeiro a junho/94, mais R\$ 20.090,31 para julho/94, conforme, para o IRPJ, se encontra reclamado a fls. 12 e 13, quanto à acusação dos itens “b” e “d”, a eles somando os valores dos itens “a” e “c”.

Verifico, assim, contrariando a fala da Recorrente, uma perfeita identificação com relação ao que consta do lançamento e o os valores informados como omitidos pela própria.

Foram tomadas, pois, pelo senhor Auditor Fiscal, todas as omissões declaradas sob itens “a” a “d”, inclusive aquelas que não tiveram repercussão para o Fisco Estadual pelo simples fato de que o ICMS, nos casos específicos, já tinha incidido até o consumidor final, fato este que não dispensa a incidência do IRPJ e reflexos.

Afirma que os valores declarados em denúncia espontânea ao Fisco Estadual, para o IRPJ já haviam sido informados e submetidos à tributação. Para tanto anexa a fls. 375 uma planilha.

Em que pese isso, consta-se de pronto, que os valores denunciados não poderiam estar embutidos nos declarados no tempo e forma, pelo simples fato de serem os valores denunciados ora inferiores ora superiores aos declarados. Se os valores denunciados foram somados aos apontados nos documentos de 186/215, se os valores oferecidos aos tributos e contribuições na área federal, correspondem exatamente àqueles calculados tendo por base os referidos documentos ainda não acrescidos dos montantes constantes da denúncia, fica impossível aceitar os argumentos.

Veja-se que não disse a Recorrente ao Fisco Estadual não ter declarado nenhum movimento nos períodos abrangidos pela sua denúncia, mas que ela dizia respeito ao que não havia sido incluído. Se os dados constantes de fls. 182/215 eram os iniciais, resta evidente que a denúncia, em relação a eles é um “plus”.

A decisão recorrida bem enfocou todos os ângulos da questão, tratando com propriedade dos valores e temas posto, que ficam adotados.

Com relação ao fato de que a tributação não deu tratamento adequado ao caso, já que teria ela que se ater ao critério, para apuração do lucro arbitrado, diante do que consta do artigo 43 da Lei 8.541/92, este é um tema que vem trazendo interpretação suficiente para afastar a tributação em casos como a da espécie, em que pese todo o já exposto, como se vê no seguinte julgado:

suficiente para afastar a tributação em casos como a da espécie, em que pese todo o já exposto, como se vê no seguinte julgado:

"PROCESSO N.º : 10935.001303/97-31
RECURSO N.º.: 115.131
MATÉRIA : IRPJ e OUTROS - Exs.: 1992 a 1994
SESSÃO DE :02 de junho de 1998
ACÓRDÃO N.º. :107-05.069

A primeira preliminar de nulidade argüida pela recorrente trata-se da inaplicabilidade do artigo 43 da Lei n.º 8.541/92, em caso de omissão de receita, para a tributação do IRPJ das empresa tributadas com base no lucro presumido, antes da vigência das alterações introduzidas em seu parágrafo 2º, pelo artigo 3º da Lei n.º 9.064 de 20/06/95.

A autuada ofereceu à tributação seus resultados relativos aos anos de 1993 e 1994, com base no lucro presumido, sendo que a exigência fiscal teve como enquadramento legal o artigo 43 da Lei n.º 8.541/92; artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, os quais rezam o seguinte:

"Art. 523. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros reais (Lei n.º 8.541/92, art. 14).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei n.º 8.541/92, art. 14, § 1º):

a) omissis;

b) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de cargas;

c) omissis;

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei n.º 8.541/92, art. 14, § 2º).

§ 3º Verificada omissão de receitas os valores serão tributados na forma dos arts. 739 e 892 (Lei n.º 8.541/92, arts. 43 e 44).

Art. 892. 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. (Lei n.º 8.541/92, art. 43).

§ 1º

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

Posteriormente, com o advento da Medida Provisória n.º 492, de 05 de maio de 1994, a redação dos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, sofreram alterações:

"Art. 3º Os arts. 43 e 44 da Lei n.º 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.

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 as 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.

A regra normal de tributação é aquela na forma do lucro real, em que as pessoas jurídicas apuram seus resultados a partir das demonstrações financeiras, com base em escrituração regular. Com vistas a esse preceito fundamental, o regulamento do imposto de renda possui todo um capítulo com as normas e procedimentos a serem observados, destinado à escrituração das operações das pessoas jurídicas.

Sendo, pois, o lucro real a regra geral para a tributação das empresas, então, por consequência, o lucro presumido trata-se de uma exceção à regra, o qual possui um tratamento específico no Regulamento do Imposto de Renda. Assim, tratando-se de um desvio da regra, não se pode deduzir que ao se alterar a norma ordinária, estaria também se alterando o preceito específico.

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 8541/92.

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 8541/92, incluindo então todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), porém, com a ressalva de que a sua aplicação se daria aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994, conforme estabelece 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, tornando 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 ocorrer através da MP 492 de maio de 1994

Outro aspecto importante a ser apreciado é a possibilidade da aplicação do artigo 3º da MP 492/94, a partir da publicação da mesma

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 a 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 nº 492/94, 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, esse 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 1988, 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 instituído 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 majoram 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 (pessoa 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 8541/92, 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 principiado em 01.01.95

Pelo exposto, deve ser excluída da tributação o lançamento relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e ao Imposto de Renda na Fonte sobre omissão de receitas nos anos de 1993 e 1994."

Por isso, tomando emprestado as razões do decidido, de lavra do então relator Paulo Roberto Cortez, afasto por falta de sustentação legal a tributação nos termos do reclamado no AI, afastando por consequência a exigência quanto ao reclamado a títulos de IRPJ, IRF e CSSL.

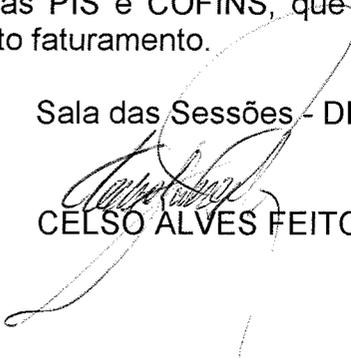
Com relação ao pleito de perícia contábil, além de não ter sido ela requerida nos termos da "lei" – Decreto 70.235/72, fica afastada. Cabia à Recorrente fazer a prova de que os valores declarados em sua DIRPJ, não tinham sofrido os efeitos das notas fiscais alteradas. Ou seja, que embora alterados para menos os faturamentos mensais para o ICMS, na maioria dos casos sequer registrados, como declarado, tais valores não tenham sido omitidos ao FISCO FEDERAL.

No que diz respeito à divergência reclamada a título de denúncia espontânea em 12/93 de **CR\$ 14.734,20** e 06/94 de **CR\$ 71.254.047,82**, dizem respeito tão só aos meses respectivos e não à soma do período. Os valores tomados pelo lançamento de **CR\$ 6.779.759,07 e 749.843.627,07**, respectivamente, considerando que como ficou explicitado pelo Fisco, correspondem aos valores outros, de saídas de produtos com o ICMS pago, conforme já exposto, verbis:

"Como a empresa Ação Distribuidora de Medicamentos Ltda. não discriminou mensalmente a constituição de tais diferenças, a presente fiscalização fará o lançamento considerando tais valores como Omissão de Receitas da atividade e constituirá o crédito tributário com fato gerador em dezembro, relativamente ao ano calendário de 1993 e o referente ao ano calendário de 1994 com fato gerador em junho, já que é mês anterior a data de sua auto denúncia (10/07/1994) "à Fazenda Estadual" .

Por todo o exposto, o provimento é parcial, ficando mantida a acusação quanto às exigências PIS e COFINS, que têm por fundamento legislação própria e base de cálculo o fato faturamento.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2002



CELSON ALVES FEITOSA