



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

Processo nº : 10825.000875/99-10
Recurso nº : 124.349
Matéria : IRPJ e OUTROS – Anos: 1994 e 1995
Recorrente : TRANSPORTADORA AQUARIUN LTDA.
Recorrida : DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 21 de março de 2001
Acórdão nº : 108-06.441

Recurso da Fazenda Nacional nº RD/108-0.434

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA - São acrescidas à base de cálculo do lucro presumido as quantias recebidas a título de indenização por liquidação de sinistro, decorrente de perda de carga transportada, quando não comprovado o repasse a terceiros.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - Justifica-se a glosa dos valores levados a débito de Caixa, referentes a cheques compensados emitidos pela própria empresa, que foram depositados em conta de sócio ou de funcionário da pessoa jurídica, quando esta não logra comprovar a alegação de que se destinavam a ressarcir pagamentos de pequenas despesas feitas pelas referidas pessoas. Igualmente mantém-se a glosa de valores debitados ao Caixa, correspondentes a cheques recebidos de terceiros e devolvidos pela instituição financeira onde depositados. A apuração de saldo credor da conta Caixa, após sua reconstituição com o expurgo daqueles lançamentos a débito não justificados, autoriza a presunção de omissão de receita, incumbindo ao sujeito passivo a prova contrária.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - Suprimentos de numerário efetuados por sócio da empresa, quando não comprovada nem a origem dos recursos nem a efetiva entrega, autorizam a presunção de omissão de receita.

IRPJ - IRRF - CSL - LEI Nº 8.541/92 - ARTIGOS 43 E 44 - LUCRO PRESUMIDO - INAPLICABILIDADE NO ANO-CALENDÁRIO DE 1994 - A alteração promovida pela Lei 9.064/95, Medida Provisória 492, de 05/05/94 e reedições, na redação do artigo 43 da Lei 8.541/92, só poderia ter entrado em vigor a partir de janeiro de 1995, por força do princípio constitucional da anterioridade.

IRPJ – IRRF - LUCRO PRESUMIDO – RECEITAS OMITIDAS – ANO-CALENDÁRIO 1995. A tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei nº 9.249/95, que os revogou. Em conseqüência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, o lucro referente às receitas não declaradas, no ano de 1995, deve ser quantificado mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis ao lucro presumido. Afastada a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº

97

Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

8.541/92, cancela-se o lançamento de IRRF neles fundamentado, pois o lucro efetivamente distribuído aos sócios, no lucro presumido, estava submetido a outro regime de tributação.

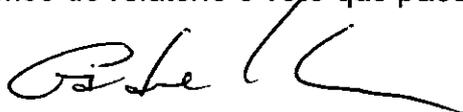
CSL – LANÇAMENTO DECORRENTE – Para as empresas optantes pelo lucro presumido, a CSL tem como base de cálculo 10% (dez por cento) da receita omitida.

PIS – COFINS – LANÇAMENTOS DECORRENTES - Reconhecida a ocorrência de omissão de receitas, pertinente sua inclusão na base de incidência das contribuições.

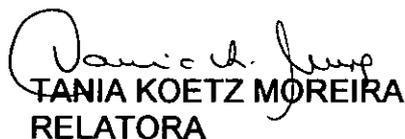
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA AQUARIUN LTDA.,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) cancelar a exigência do IRPJ, no ano de 1994, sobre as receitas omitidas referidas no item 2 do auto de infração; 2) reduzir a base de cálculo do IRPJ, no ano de 1995, pela aplicação, sobre as receitas omitidas referidas no item 2 do auto de infração, dos coeficientes normais do lucro presumido; 3) reduzir a base de cálculo da CSL pela aplicação do percentual de 10% sobre as receitas omitidas; 4) cancelar a exigência do IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



TANIA KOETZ MOREIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441
Recurso nº : 124.349
Recorrente : TRANSPORTADORA AQUARIUN LTDA.

RELATÓRIO

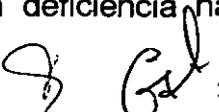
Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS, COFINS, IRRF e Contribuição Social sobre o Lucro, dos anos-calendário de 1994 e 1995, lavrados pela apuração de omissão de receita. Na parte remanescente após a decisão singular, a omissão de receita decorre de:

- a) recebimento de indenização de seguro de carga de terceiros, em virtude de sinistro, cujo repasse ao proprietário da carga não foi comprovado;
- b) saldo credor de caixa, apurado em virtude da exclusão dos débitos referentes a cheques emitidos pela própria empresa, liquidados por compensação e depositados em contas correntes dos sócios, e também a dois cheques devolvidos pelo banco;
- c) suprimento de caixa efetuado por sócio, sem a comprovação da origem e do ingresso do numerário na pessoa jurídica.

Sobre o imposto decorrente da omissão referida na letra c, a multa de ofício foi majorada pela falta de atendimento à intimação, nos termos do artigo 959 do RIR/99.

Nos períodos abrangidos, a atuada optou pelo lucro presumido.

Tempestiva Impugnação às fls. 296/315 alega, em preliminar, a nulidade do auto de infração, por fundamentar-se em dispositivos legais não mais vigentes, uma vez que os artigos do RIR/94 e da Lei nº 8.981/95 citados estão revogados pela Lei nº 9.430/96, que deve prevalecer por ser mais benéfica. O auto seria nulo também pelo cerceamento de defesa, caracterizado pela deficiência na

 3

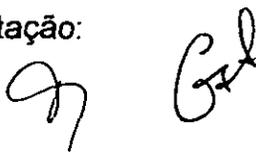
Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

apuração dos fatos, pois caberia à fiscalização realizar diligências para verificar os fatos referidos nos itens 1 e 2 do mesmo. No mérito, argumenta em resumo:

- a) quanto ao recebimento de indenização de seguro, que o valor do prêmio está embutido no valor do frete e, havendo sinistro ou perda de carga, a indenização é paga ao transportador (a autuada), que imediatamente a repassa ao adquirente da mercadoria transportada; que a indenização recebida saiu de sua conta bancária nº 20140-1, agência 0223, no dia 09.05.94, para repasse à empresa Excelsior Distribuidora Ltda.;
- b) quanto ao suprimento de numerário, que se trata de empréstimos feitos pelo sócio-proprietário Geraldo, cuja declaração de imposto de renda demonstra que possui disponibilidade para tanto, e cujos recursos foram obtidos junto ao Banco Itaú S/A;
- c) quanto à apuração de saldo credor de caixa, que os cheques depositados na conta-corrente dos sócios e do funcionário João Jair Vivan são de pequeno valor e correspondem a reembolso de quantias entregues por estes a motoristas da empresa, para despesas de viagem; que os cheques devolvidos foram posteriormente resgatados em moeda corrente, e por isto registrados no caixa.

Por fim, diz que os valores da indenização de seguro foram tributados como omissão de receita e também incluídos na conta Caixa, ocorrendo "*bis in idem*".
Requer a produção de prova pericial.

Decisão singular às fls. 361/372 rejeita a preliminar de nulidade e indefere o pedido de perícia. No mérito, julga parcialmente procedentes os lançamentos, com a seguinte fundamentação:



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

- a) quanto ao seguro recebido, que não há comprovação do repasse à empresa Excelsior Distribuidora Ltda.; que o cheque apresentado como prova é nominal à própria atuada, sem constar endosso, e não corresponde aos valores recebidos como indenização;
- b) quanto ao suprimento de numerário pelo sócio José Geraldo Batista da Silva, que a atuada deixou de atender à intimação para comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos;
- c) quanto ao saldo credor de caixa, que não foi apresentada comprovação de que os cheques depositados em conta dos sócios e de empregado da empresa se destinassem a reembolso de despesas; que também não há prova de que os cheques devolvidos tenham sido posteriormente resgatados em dinheiro, e que, ademais, os recebimentos continuaram registrados nas datas anteriores e não na da suposto recebimento efetivo.

O julgador singular afasta também a alegação de duplicidade nas parcelas tributadas como omissão de receita, dizendo que o valor do seguro e dos suprimentos não foram excluídos na recomposição da conta Caixa.

Recurso Voluntário juntado às fls. 416/436 reitera a preliminar de nulidade pelo enquadramento legal e pelo cerceamento do direito de defesa. No mérito, também reproduz o inteiro teor da Impugnação.

Os autos sobem a este Conselho em face da sentença proferida pelo MM. Juiz Federal da 2ª Vara da 8ª Subseção Judiciária em Bauru/SP, na Ação Civil Pública nº 1999.61.08.005318-7, proposta pelo Ministério Público Federal contra a União (fls. 584/601).

Este o Relatório.

Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

VOTO

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

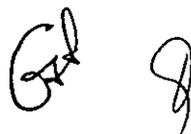
O Recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade. Dele conheço.

Rejeito a preliminar de nulidade, por entender que, ao contrário do que alega a Recorrente, os fatos e as infrações apuradas estão satisfatoriamente descritos no auto de infração, complementado pelo Termo de Verificação Fiscal, não tendo havido prejuízo à defesa. Eventual necessidade de aprofundamento do trabalho fiscal, com novas averigüações, é assunto a ser tratado na apreciação do mérito. Também na apreciação do mérito verificar-se-á a questão da revogação dos dispositivos legais que fundamentaram a autuação.

Assim, passo ao mérito, analisando as três ocorrências apontadas pela fiscalização ainda pendentes.

1. RECEBIMENTO DE INDENIZAÇÃO DE SEGUROS

Não há prova, nos autos, do repasse do valor das indenizações em questão a outra empresa, que seria a destinatária da carga perdida. A conta-corrente a que se refere a Recorrente (extrato às fls. 330) registra efetivamente o débito de Cr\$ 12.400.000,00 a título de compensação do cheque nº 863006, no dia 09.05.94. No entanto, este cheque (cópia fls. 326) é nominal à própria autuada, nada indicando que se destinaria a repasse da indenização. De outro lado, o recibo de fls. 329, no valor de R\$ 15.750,00, refere-se a ressarcimento de sinistro ocorrido no dia 18.12.94, não



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

havendo coincidência, portanto, com as parcelas levantadas na autuação, nem em data, nem em valor.

Tratando-se de quantias efetivamente recebidas pelo sujeito passivo, não incluídas no conceito de receita bruta das vendas e serviços contido no artigo 14 da Lei nº 8.541/92 e no artigo 31 da Lei nº 8.981/95, devem as mesmas ser acrescidas à base de cálculo do lucro presumido, nos termos dos artigos 17 e 32 dos mesmos diplomas legais, respectivamente.

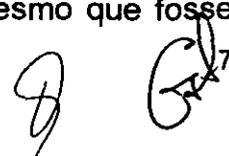
2. SALDO CREDOR DE CAIXA

A recomposição da conta caixa se deu pela exclusão dos valores correspondentes a cheques emitidos pela autuada, liquidados por compensação e depositados em conta-corrente de sócio e de um funcionário, e também de dois cheques que, após debitados na referida conta, foram devolvidos pela agência bancária na qual haviam sido depositados.

A Recorrente alega que os cheques depositados em conta-corrente de sócio e de um funcionário referem-se a reembolso de despesas pagas por eles, e que os cheques devolvidos pela instituição financeira foram, posteriormente, resgatados em dinheiro.

Não há nenhuma prova do alegado. Às fls. 90/91 consta relação dos cheques emitidos pela autuada e registrados a débito da conta Caixa, com a anotação da respectiva destinação, sendo todos depositados nas contas de João Jair Vivian e José Geraldo B. da Silva. Evidencia-se não terem os respectivos recursos ingressado efetivamente na conta Caixa, onde registrados.

Tampouco é juntada qualquer comprovação quanto aos cheques de terceiros, registrados na mesma conta Caixa e que foram devolvidos pela agência bancária. Mas, como notado pela d. autoridade julgadora singular, mesmo que fosse



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

comprovado o posterior resgate em dinheiro dos aludidos cheques, o débito em Caixa na data anterior estaria incorreto, pois não correspondia a um ingresso efetivo de recursos. Pertinente, por conseguinte, a exclusão na reconstituição da conta Caixa.

Assim, deve ser mantida a exigência, neste item.

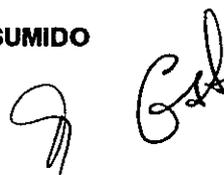
3. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO

Trata-se de quatro suprimentos registrados nos dias 24, 25, 26 e 27 de outubro de 1995 como entrada de caixa, correspondente ao aporte de recursos pelo sócio José Geraldo Batista da Silva. A Recorrente alega que, dada a dificuldade financeira pela qual passava naquele momento, referido sócio emprestou-lhe aquelas quantias. Diz que o sócio possuía recursos para efetuar o aporte, conforme demonstrado em sua declaração de imposto de renda, e também que os recursos foram obtidos junto ao Banco Itaú S/A.

Apesar de afirmar que está juntando documentação comprobatória do alegado, só foi apresentado, quanto a este item, a cópia da declaração de rendimentos do sócio José Geraldo, do ano-base de 1995 (fls. 337/339). Tal declaração, todavia, não é suficiente para afastar a presunção de ter ocorrido omissão de receita, uma vez que a legislação pertinente, e também a pacífica jurisprudência deste Colegiado, exige a comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos à pessoa jurídica. A simples prova de que o sócio dispunha de recursos, ao final do ano-base, em nada ajuda a defesa apresentada.

Por isso, mantenho a tributação também neste item.

4. A TRIBUTAÇÃO DA RECEITA OMITIDA NO CASO DO LUCRO PRESUMIDO



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

Resta averiguar a forma como foi encontrada a base de cálculo dos tributos devidos, a partir da constatação da omissão de receita.

O lançamento do IRPJ teve por fundamento legal os artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, que consolidam os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelos quais introduziu-se a tributação da receita omitida em separado do resultado da pessoa jurídica. O artigo 43 estava assim redigido:

“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade 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”. (negritei)

O artigo 44, por sua vez, tinha a seguinte redação em seu *caput*:

*“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.” (negrito acrescido)*

Esses dispositivos dirigiam-se, efetivamente, apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A extensão de tal sistemática àquelas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado veio apenas com a Medida Provisória nº 492, publicada no D.O.U. de 06.05.94, que alterou o parágrafo 2º acima reproduzido, dando-lhe a seguinte redação:

*“§ 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” (negritei).*

Pretendeu o legislador, com essa Medida Provisória, alcançar desde então todas as pessoas jurídicas, tanto que seu artigo 7º continha determinação



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

expressa no sentido de que tal inovação aplicar-se-ia "aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994". No entanto, essa disposição expressa de efeitos imediatos não foi reproduzida nas reedições subseqüentes daquela MP, nem na Lei 9.064/95 em que foi convertida. E com propriedade, pois a aplicação imediata da nova redação feria o princípio da anterioridade fixado no artigo 150, III, "b", da Constituição Federal e foi a bom tempo suprimida. Por traduzir majoração de imposto pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, só a partir do exercício seguinte (01.01.95) seria possível a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, com sua nova redação.

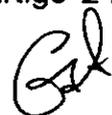
Afastada a aplicação desses dispositivos, no ano-calendário de 1994 prevalece apenas a tributação sobre a parcela referida no primeiro item, cuja adição à base de cálculo do lucro presumido estava prevista no artigo 17 da Lei nº 8.541/92.

Da mesma forma, não deve prevalecer o lançamento do Imposto de Renda na Fonte do ano-calendário de 1994, quando a receita omitida sujeitava-se apenas à tributação na pessoa física dos sócios, nos termos do artigo 40, § 11, da Lei nº 8.383/91.

Já no ano-calendário de 1995, tem razão em parte a Recorrente ao invocar a revogação de dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração. Não de todos, como pretende, mas daqueles artigos do RIR/94 que reproduziam os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, acima examinados. E não pela Lei nº 9.430/96, mas pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95.

Esta Câmara já fixou entendimento de que, por se tratar de norma de caráter penalizante, a revogação alcança os atos não definitivamente julgados.

Com a revogação daqueles artigos, as receitas omitidas passaram a ter o mesmo tratamento das demais receitas da pessoa jurídica, conforme artigo 24 da mesma Lei nº 9.249/95:



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. “

No caso de lucro presumido ou arbitrado, este dispositivo implica o reconhecimento de que o **resultado tributável** correspondente às receitas omitidas deve ser apurado da mesma forma que o das demais receitas, ou seja, pela aplicação do percentual de presunção cabível, quando decorrentes da receita bruta das vendas e serviços, ou acrescidas à base de cálculo, quando evidenciada sua origem em ganho de capital ou receitas não abrangidas na receita bruta da atividade. Reconhece-se pois que o valor da receita bruta, o total omitido, não condiz com o conceito de lucro, para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda.

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado “DAS PENALIDADES”.

Tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados.

Sobre questão análoga já se pronunciou esta mesma Oitava Câmara em vários julgados, dentre os quais o Acórdão nº 108-05.796, sessão de 13.07.99, de lavra do eminente Relator Dr. José Antônio Minatel, do qual transcrevo a parte da ementa pertinente à matéria discutida:



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

"IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS NO ANO DE 1995 – Por traduzir tributação com natureza de penalidade, tem aplicação retroativa a revogação do art. 43 da Lei nº 8.541/92, consumada pela Lei nº 9.249/95, devendo ser quantificado o lucro sobre as receitas não declaradas, mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis à apuração do Lucro Presumido, no período da omissão. "

Afastada a penalização através do tributo, resta apurar a base tributável relativa às receitas omitidas, na sistemática vigente para o lucro presumido. No IRPJ, a apuração se faz pela aplicação do coeficiente correspondente à atividade do contribuinte, conforme previsto no artigo 28 da Lei nº 8.981/95. A parcela não compreendida no conceito de receita bruta da atividade contido no artigo 31 da Lei nº 8.981/95 é acrescida à base de cálculo assim apurada, nos termos do artigo 32 da mesma Lei.

Nesta linha de raciocínio, o lançamento do IR-Fonte não deve subsistir, uma vez que, no ano de 1995, a tributação incidia sobre o rendimento, efetivamente pago ao sócio, que excedesse o valor do lucro presumido, diminuído do próprio IRPJ. Tratando-se de outra modalidade de lançamento, com retenção na fonte pela tabela progressiva e posterior inclusão na declaração de ajuste, não se pode cogitar de simples adequação da base de cálculo, impondo-se seja cancelado o lançamento efetuado com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Quanto à CSL, afastada a aplicação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, é de ser reduzida a base de cálculo para 10% da receita omitida, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 7.689/89.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- a) excluir do lançamento do IRPJ, no ano-calendário de 1994, as parcelas referidas no item 2 do auto de infração (omissão de receitas da atividade);



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : 108-06.441

- b) apurar a base de cálculo do IRPJ, no ano-calendário de 1995, mediante a aplicação, sobre a receita omitida da atividade (item 2 do auto de infração), do coeficiente do lucro presumido correspondente à atividade do sujeito passivo, adicionando-se a esta base de cálculo as demais receitas (item 1 do auto de infração);
- c) apurar a base de cálculo da CSL pela aplicação do percentual de 10% sobre a receita omitida;
- d) cancelar a exigência do IRRF.

Sala de Sessões, 21 de março de 2001


Tania Koetz Moreira

