



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

PROCESSO Nº : 10825.001537/99-14
RECURSO Nº : 132.605
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EX: DE 1996
RECORRENTE : ESTRELA DOURADA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRA
LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP
SESSÃO DE : 13 DE AGOSTO DE 2003
ACÓRDÃO Nº : 101-94.299

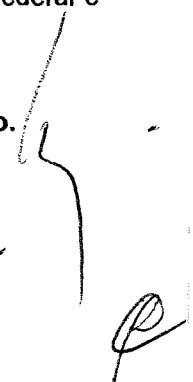
PRELIMINAR. NULIDADE DE LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDENCIA.
Concedido todos os meios de defesa aplicáveis ao caso ao contribuinte, no decurso da ação fiscal, improcede a preliminar suscitada.

IRPJ. IRRF. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO COM FUNDAMENTO NOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92 – O saldo credor de conta caixa apurado em reconstituição da movimentação daquela conta caracteriza omissão de receitas, devendo ser tributada de acordo com a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador. Entretanto, a tributação em separado da omissão de receitas, para o ano-calendário de 1995, na forma dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foi revogada pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 e tendo em vista as alterações introduzidas anteriormente pelo artigo 97, § único da Medida Provisória nº 812/94 convertida na Lei nº 8.891/95 e confirmada pelo artigo 24 da Lei nº 9.249/95, de 26.12.1995, aplica-se esta revogação o disposto no artigo 106, inciso II, letra 'b', do Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/FATURAMENTO. COFINS. , Embora cancelada a tributação fundada nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, confirmada a omissão de receitas, cabe a cobrança das contribuições para o PIS/FATURAMENTO e COFINS, que incidem sobre a receita bruta.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A incidência de juros de mora, pela taxa Selic está prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 que não foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e nem suspensa a sua execução pelo Senado Federal.

Preliminar rejeitada e provido, parcialmente, no mérito.



PROCESSO Nº: 10825.001537/99-14
ACÓRDÃO Nº : 101-94.299

RECURSO Nº. : 132.605
RECORRENTE: ESTRELA DOURADA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRA
LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ESTRELA DOURADA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fundado no artigo 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA. Designado Conselheiro KAZUKI SHIOBARA para redigir o voto vencedor.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, VALMIR SANDRI.

PROCESSO Nº: 10825.001537/99-14
ACÓRDÃO Nº : 101-94.299

RECURSO Nº. : 132.605
RECORRENTE: ESTRELA DOURADA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRA
LTDA.

RELATÓRIO

ESTRELA DOURADA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 348/372, da Decisão DRJ/RPO nº 1.506, de 06/10/2000, prolatada pela Sra. Delegada da DRJ em Ribeirão Preto - SP, fls. 328/336, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 02; IRFONTE, fls. 11; PIS, fls. 16; CSLL, fls. 21; e COFINS, fls. 27.

A contribuinte foi autuada pela constatação de omissão de receitas, evidenciada pela ocorrência de saldo credor de caixa.

Contra o lançamento constituído na ação fiscal, a contribuinte insurgiu-se, nos termos da impugnação de fls. 181/200.

A autoridade julgadora de primeira instância, decidiu pela manutenção integral do lançamento, cujo acórdão encontra-se assim ementado:

"IRPJ - Ano-calendário: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO.

A receita omitida constitui base de cálculo do IRPJ, independente da opção de tributação dos lucros adotada pela empresa.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.

NULIDADE.

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Comprovado que o contribuinte foi intimado a esclarecer as divergências apuradas, antes do lançamento, improcede a alegação.

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.
IMPEDIMENTO DE APRECIÇÃO DA IMPUGNAÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.**

O protesto pela juntada posterior de documentação não obsta a apreciação da impugnação, e ela só é possível em casos especificados na lei.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 22/11/00 (fls. 347), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 21/12/00 (protocolo às fls. 348), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que inexistiu a omissão de receita, tendo em vista que houve suprimimento de caixa por parte dos sócios com vistas ao pagamento de algumas despesas, o que, conforme já afirmado, é procedimento bastante usual em se tratando de empresa de pequeno porte;
- b) que os recursos não se originaram de receitas auferidas pela empresa e postas à margem da escrituração. Contrariamente, os recursos originaram-se de aportes financeiros realizados pelos sócios para o pagamento de dívidas da empresa;
- c) que procurou juntar documentos adicionais, além dos já anexados, para comprovar que os recursos originaram-se de fonte estranha à sociedade. No entanto, foi repelida pela autoridade julgadora, sob o argumento de que quaisquer documentos deveriam ter sido apresentados por ocasião do oferecimento da impugnação. Trata-se, como é evidente, de manifesto cerceamento de defesa;

- d) que, ao constatar que alguns pagamentos realizados no ano de 1995 não foram registrados no livro Caixa, o sr. Fiscal procedeu ao lançamento desses valores, encontrando saldo credor de caixa, e daí, concluindo pela ocorrência da prefalada omissão de receitas;
- e) que, para tanto, baseou-se unicamente em algumas notas fiscais apresentadas pela empresa, que, segundo declarado, não corresponderiam a pagamentos, mas sim, à apropriação de créditos de base de cálculo do ICMS, devoluções de mercadorias, recebimento de remessas e pagamentos efetuados em 1996;
- f) que não procurou verificar a origem dos recursos que serviram para o pagamento de algumas notas fiscais não registradas no livro caixa. Preferiu trilhar o caminho das presunções, que conferem ao contribuinte o direito de produzir prova em sentido contrário, que é efetivamente o que a recorrente procurou fazer ao longo do processamento do feito;
- g) que, ainda que a falta de contabilização de pagamentos pudesse, efetivamente, se erigir como presunção de omissão de receitas, dever-se-ia permitir a contraprova do contribuinte, através da juntada de documentos que pudessem comprovar a origem externa dos recursos utilizados para a realização de pagamentos, sob pena de tipificar-se ato arbitrário e ilegal da fiscalização, afastado por princípios de fonte Constitucional;
- h) que a fiscalização deixou de incluir na Relação de Pagamentos Não Registrados Sem Justificativas, no livro caixa de 1995, os seguintes pagamentos:

Fornecedor	Data	Valor – R\$
Leo S/A Mad. e Ferragens Ltda.	02/10/85	410,00
Sayerlack Ind. Brás. Vernizes S/A	03/10/95	807,48
Aglomade Madeiras Ltda.	03/10/95	71,98
Kapquímica Ind. Com. Ltda.	11/10/95	686,40
SP Centro Adesivos Ltda.	23/10/95	100,00
Ind. Compensados Triângulo Ltda.	24/11/95	764,22
Hobby Línea Com. e Rep. Ltda.	12/11/95	319,00
Ind. de Compensados Triângulo Ltda.	26/12/95	587,86
TOTAL		3.746,94

- i) que, no caso vertente, não estamos diante de nenhum acréscimo patrimonial, eis que, à toda evidência, os recursos injetados pelos sócios à título de suprimentos de caixa nada acresceram ao patrimônio da empresa, porque destinaram-se ao pagamento de despesas;

- j) que a consequência mais óbvia é que inexistente acréscimo patrimonial a qualquer título, inexistindo qualquer base para a tributação do imposto de renda;
- k) que a fiscalização não observou o art. 24 da Lei nº 9.249/95, que determina a apuração do lucro presumido sobre as receitas consideradas omitidas, tendo aplicado diretamente a alíquota de 25% sobre o montante apurado, o que resultou em valor muitas vezes superior ao que seria efetivamente devido;
- l) que os juros de mora calculados com base na taxa Selic não possui fundamento legal para a sua aplicação;

Às fls. 489, o despacho da DRJ em Ribeirão Preto - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

PRELIMINARES

Não se vislumbra nos autos a alegada nulidade na decisão de primeira instância, pois a autoridade julgadora abordou as questões suscitadas e manifestou o seu entendimento de não ser competente para o exame de inconstitucionalidade de lei. Justifica ainda que *“Como, no caso concreto, essas hipóteses não ocorreram, as normas inquinadas de inconstitucionais pela impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheira, na segunda”*.

Deve-se consignar ainda, que, nos termos do art. 59 do Código de Processo Fiscal, só são nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente - o que não é o caso dos autos, pois foi elaborado por dois Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, em pleno uso de sua competência;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente - o que também não é o caso deste processo;

III - ou com preterição do direito de defesa - o que também não ocorreu.



Visto pois, que a contribuinte não foi prejudicada a par de ter cerceada sua defesa, conforme dão conta os autos, mormente considerando-se que a decisão de primeira instância abordou todos os argumentos apresentados na defesa inicial e que o ato proferido por aquela autoridade atingiu plenamente sua finalidade, razão pela qual não há como invalidá-lo com a declaração de nulidade.

Isto posto, verifica-se incabível a arguição de cerceamento do direito de defesa, pois durante a ação fiscal e também posteriormente, a contribuinte teve oportunidade para apresentar esclarecimentos e provas relativos aos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração e não o fez. Se foi autuada é porque não produziu as provas nem prestou os esclarecimentos solicitados, não obstante as oportunidades que teve.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, bem como a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a fiscalização apurou omissão de receitas pela ocorrência de saldo credor de caixa, mediante a recomposição dos saldos da citada conta.

A autoridade autuante efetuou o confronto entre as notas fiscais registradas nos livros Registros de Entradas nºs. 01 e 02, relativos ao ano-calendário de 1995 e os respectivos pagamentos escriturados no livro Caixa, tendo constatado inicialmente, que 93 notas fiscais não tinham seus pagamentos registrados no mesmo, razão pela qual a recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos. Em atendimento, foram apresentados 7 boletos bancários e 325 notas fiscais de entrada, razão pela qual foi emitida nova intimação para que fosse comprovado os pagamentos das notas de compras.

Informa a fiscalização (fls. 03), que tomou as seguintes providências:

“Compulsados estes elementos apresentados pela empresa, e tendo sido constatado que várias notas de entrada não correspondiam a pagamentos, por se tratarem de notas fiscais relativas a apropriações de créditos de base de cálculo de ICMS, devoluções de mercadorias, recebimento de remessas e pagamentos efetuados em 1996, esta fiscalização no dia 15/07/1999, apresentou novo Termo de Intimação Fiscal (fls. 108/111), relacionando na ‘RELAÇÃO DE PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS NO LIVRO CAIXA DE 1995’, àquele termo anexa, 64 pagamentos relativos a 58 notas fiscais, no valor total acumulado de R\$ 137.242,22.

No dia 09/09/1999, a fiscalizada apresentou os esclarecimentos de fls. 174/176, comprovando que a nota fiscal emitida por ‘Madeira Estrela Dourada Com. Ltda’, nº 70, no valor de R\$ 3.755,71, teve seu pagamento escriturado às fls. 03 do Livro Caixa (fls. 80). Esclareceu também que a nota fiscal emitida por ‘Maclínea S/A Maq. e Eng. p/Madeiras’ nº 16783 no valor de R\$ 40.000,00, corresponde a maquinário adquirido por contrato de alienação fiduciária, restando comprovado que somente o desembolso em 31/01/1995 da parcela de recursos próprios de R\$ 2.670,00, não foi escriturado no Livro Caixa de 1995 (fls. 174/178 e 112).

(...) Elaboramos a ‘Relação de Pagamentos Não Registrados, Sem Justificativas, no Livro Caixa de 1995’ anexa (fls. 05/06), que fica fazendo parte do presente auto de infração, consignando 59 pagamentos relativos a 57 notas fiscais, pagamentos esses não escriturados no livro Caixa de 1995, no valor total acumulado de R\$ 96.156,51, sem justificativas da contribuinte.

Assim, considerando os valores dos pagamentos não registrados, efetuamos a recomposição dos saldos de caixa e apuramos os maiores saldos credores de caixa em cada mês. Portanto, o valor tributável será apurado mensalmente, pelo maior valor credor de cada mês que tenha sobrepujado os valores anteriores, conforme ‘Demonstrativo da Recomposição do Saldo de Caixa e dos Valores Tributáveis’ anexo ao presente auto de infração (fls. 07).”

O lançamento de ofício teve como enquadramento legal os seguintes artigos do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 – RIR/94:

“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 nº 8.541/92, art. 14).

(...)

§ 3º - Verificada omissão de receitas, os valores serão tributados na forma dos arts. 739 e 892 (Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44).”

“Art. 739 - Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica (Lei nº 8.541/92, art. 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 nº 8.541/92, art. 43).”

Apesar de intimada e reintimada a comprovar a efetividade da operação, a contribuinte não logrou fazê-lo, tendo a autoridade autuante procedido à reconstituição do caixa, onde foi apurado saldo credor nos meses de fevereiro, e de julho a dezembro de 1995.

A recorrente foi autuada em face de sua contabilidade ter apresentado saldo credor de caixa, conforme apurado em criterioso trabalho levado a termo pelo auditor-fiscal.

Realmente, enquanto que, regra geral, incumbe à autoridade de fiscalização apurar e quantificar o crédito tributário, em certas situações previstas em lei, a caracterização do fato hipoteticamente descrito presume a consequência prescrita: existência de rendimento tributável omitido.

Tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de saldo credor de caixa.

Nos termos do art. 228 do RIR/94, *“o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*



Ou seja, no caso concreto, caberia à recorrente a prova de não ter havido omissão de receitas, o que não logrou fazer.

Não se vislumbra nos autos, qualquer irregularidade prejudicial à formalização do crédito tributário, tendo em vista que a norma legal estabelece, diante do fato constatado – saldo credor de caixa – a presunção de omissão de receita, cuja determinação se aplica da mesma forma, tanto para as empresas tributadas com base no lucro real, quanto para aquela tributada com base no lucro presumido, situação da recorrente.

O saldo credor da conta caixa, como visto, foi obtido em decorrência da recomposição do mesmo, em razão da falta de registro de pagamentos efetuados a fornecedores, conforme detalhado no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

O saldo de caixa registrado pela empresa, nessas condições, permanece aparentemente em situação regular, pois a falta do registro dos pagamentos não permite evidenciar a irregular omissão de receitas. Porém, trata-se de uma situação que não demonstra a realidade dos fatos, o qual deve ser restabelecido mediante a exclusão dos valores não registrados oportunamente.

Se dos ajustes procedidos para a recomposição da conta, resultar saldo credor, então os pagamentos correspondentes foram presumivelmente suportados por recursos mantidos à margem da escrita oficial, cabendo à pessoa jurídica a prova em contrário. No caso dos autos, a recorrente deixou de fazer a prova necessária e, em decorrência, a fiscalização recompôs, conforme demonstrado no auto de infração, excluindo o mencionado valor. Disso resultou credor o saldo de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

Os argumentos meramente verbais expostos pela recorrente em sua defesa, desacompanhados dos elementos probantes suficientes para desfazer a acusação fiscal não são suficientes para tanto. O caso em questão trata-se de uma presunção legal (relativa), cujo ônus recai sobre a parte que lhe deu causa.



Sobre o assunto, cabe destacar a manifestação de José Luiz Bulhões Pedreira em sua obra "Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas", JUSTEC – RJ., 1979, pág. 806:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

Não obstante a recorrente estar sujeita ao regime de tributação pelo lucro presumido, desobrigada pois, da manutenção de escrituração regular, é certo que devia, no mínimo, ter explicação e documentação capaz de provar a origem dos recursos que possuía para os pagamentos que não foram registrados na conta caixa. Da mesma forma, e com muito maior razão, seus sócios também deviam ter o registro das origens dos recursos alegadamente entregues à empresa.

Ora, a fiscalização, em seus trabalhos, consignou que intimou e reintimou a contribuinte para justificar as diferenças apuradas, o que não foi levado a efeito.

Logo, a presunção de omissão de receitas, não afastada pela recorrente, caracterizou-se, pois para a apuração do lucro tributável, pode o fisco utilizar-se de qualquer meio de prova, no caso, a recomposição do livro caixa, com o decorrente saldo credor, o qual se constitui em um meio indireto de apuração da omissão de receita.

Em consequência, o lucro que a lei manda arbitrar na apuração de omissão de receita qualquer que seja o meio de sua apuração, inclusive a detectada através do saldo credor de caixa, deverá ser tributado em separado daquele calculado com base na receita regularmente registrada nos livros fiscais e espontaneamente declarada.



A recorrente alega ainda, que o valor tributável não está correto, tendo em vista a tributação integral do valor omitido. O saldo credor de caixa foi apurado no ano-calendário 1995, sob a égide da Medida Provisória nº 492, de 05/05/94, art. 3º, que alterou a redação do § 2º e acrescentou outros dois parágrafos ao art. 43 da Lei nº 8.541/92. Este dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

"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 o lançamento, quando for o caso, da contribuição para a seguridade social.

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

....." (grifei)

Está perfeitamente caracterizada a omissão de receitas, com o respectivo amparo legal para o lançamento do IRPJ sobre ela incidente no ano-calendário 1995. A questão levantada pela recorrente, a respeito da inaplicabilidade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8541/92, que não prevê aplicação para a tributação com base no lucro presumido, seria aplicável tão somente nos anos-calendário de 1993 e 1994.

Após sucessivas reedições, a MP nº 492, editada em 1994, foi convertida na Lei nº 9.064, de 20/06/95. Por instituir modalidade de tributação mais gravosa, as disposições da MP nº 492, em obediência ao princípio da anterioridade, insculpido no art. 150, III, "b", da Constituição Federal, tem aplicação plena a partir de 1º de janeiro de 1995, isto é, por ter a MP nº 492 sido publicada em 06/05/94, o lançamento do IRPJ incidente sobre omissão de receitas, na modalidade lucro presumido, será válido quando realizado sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995.

Como o lançamento em causa reporta-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995, dúvida não há que o mesmo se encontra perfeitamente

abrangido pelos efeitos da citada norma legal, pelo que, na linha da jurisprudência desta Câmara, considero sem reparo o lançamento fiscal.

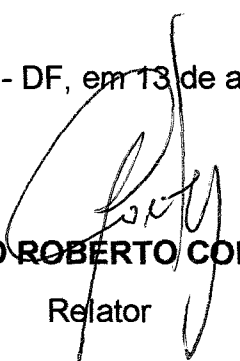
LANÇAMENTOS DECORRENTES. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – COFINS – PIS – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Em se tratando de lançamentos chamados decorrentes, cuja exigência deu-se com base nos mesmos fatos apurados no auto de infração relativo ao Imposto de Renda, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão do feito relativo aos tributos reflexos.

Finalmente, no que concerne a cobrança dos juros moratórios com a taxa Selic, a exigência está fundada no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 que não foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e nem suspensa a sua execução pelo Senado Federal e, portanto, a autoridade administrativo tem o dever de observar o seu fiel cumprimento.

Com base nas considerações acima, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003


PAULO ROBERTO CORTEZ

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA – Relator Designado

Durante a sessão de julgamento deste Recurso Voluntário e após intensa discussão sobre o tema omissão de receitas e aplicação do disposto nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/82, por maioria de votos, foi decidido que os dispositivos legais citados não tem aplicação no ano-calendário de 1995.

Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 vêm sendo contestados pelos contribuintes e tem merecido atenção especial por parte do Primeiro Conselho de Contribuintes, face à peculiaridade do tipo de tributação estabelecida, contrariando as regras normais estabelecidas na legislação tributária e legislação comercial.

O artigo 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 dispunha “verbis”:

“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.

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

§ 3º - A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR pelo valor desta do dia da omissão.

§ 4º - Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão. (redação dada pelo art. 3º, da Medida Provisória nº 492, de 05/05/1994).

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.

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

§ 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492, de 05/05/1994 e suas reedições)

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para a dos seus sócios.”

A Medida Provisória nº 492/94, foi reeditada mensalmente até o mês maio de 1995 até que foi convertida na Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Estes dois artigos foram objetos de interpretação pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes e o entendimento assentado foi no sentido de que os mesmos não estavam consoante com as regras estabelecidas no Código Tributário Nacional e nem na Lei das Sociedades Anônimas.

O artigo 44 do Código Tributário Nacional determinava que a base de cálculo é o lucro real, presumido ou arbitrado da renda ou proventos tributáveis e como o § 2º, do artigo 43, da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492/94 convertida na Lei nº 9.064/95 estabelece que a receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base da contribuição social sobre o lucro líquido e que o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivo, restou duvidosa a tributação pretendida.

De fato, se a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é o lucro real, presumido ou arbitrado o texto que contrarie este paradigma primordial seria incompatível com o Código Tributário Nacional.

Entre outros acórdãos, merecem destaque as seguintes ementas sobre o tema em exame:

“TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO. OMISSÃO DE RECEITA. A tributação em separado da omissão de receita criada pela Lei nº 8.541/92 não se legitima quando, no período da omissão, o contribuinte apura prejuízo porque, no fundo, então desvirtua-se o fato gerador do imposto (Ac. 103-20.190, de 25/01/2000 – DOU de 28/02/2000).”

“OMISSÃO DE RECEITAS. FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA EX-VI DOS ARTS. 43 E 44 DO CTN. O art. 43 do Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do imposto como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo que essa disponibilidade ocorre, para as empresas, de forma continuada e integrada. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido de renda. Só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu: do contrário, a renda se confundiria com o capital (Ac. 103-19.499/98).”

Esta interpretação é irrepreensível e está consoante com a melhor doutrina estabelecida pelos estudiosos da legislação tributária.

Desta forma, uma tributação que não respeita estes parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional comporta restrições e, de fato, foram contestados de forma categórica por parte dos contribuintes.

Além disso, a Lei nº 8.541/92, incluiu os artigos 43 e 44, no Capítulo II, do Título IV que trata DAS PENALIDADES e este fato foi objeto de interpretação por algumas Câmaras deste Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que a revogação dos artigos citados, exatamente, pelo caráter penal de tributação

explicitada, teria aplicação retroativa, face ao comando expresso no artigo 106, inciso II, letra 'c', do Código Tributário Nacional.

Entre outros acórdãos, transcrevo ementas estão redigidas nos seguintes termos:

“IRPJ. CSLL. IRRF. A tributação em separado 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 consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada sua aplicação, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal. (Ac. 108-06.018, de 23/02/2000 – DOU de 17/04/2000 e 108-06.036, de 14/03/2000 – dou de 17/04/2000).”

“IRPJ. CSLL. IRRF. A tributação em separado, 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 consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada sua aplicação, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal. (Ac. 108-06.018, de 23/02/2000 – DOU de 17/04/2000)”

Como se vê, os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 comportavam sérias restrições quanto a sua aplicação, independentemente de sua eficácia ou sua validade.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão nº CSRF/01-04.477, de 14/04/2003, publicado no Diário Oficial da União do dia 13/08/2003 (pág. 13), uniformizou o entendimento relativo a tributação em exame para as empresas que optaram pela apuração o resultado tributável com base o lucro presumido, com a seguinte ementa:

“IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da

retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

Recurso especial do contribuinte conhecido e provido.”

Esta decisão consolida e uniformiza o entendimento quanto a inaplicabilidade dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, inclusive para o ano-calendário de 1995, porquanto para os anos anteriores (1993 e 1994), inexistiria suporte legal para a tributação prevista nos dispositivos em exame.

Se já era difícil interpretar e aplicar corretamente os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994, convertida na Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1995, em seu artigo 97 veio a estabelecer “verbis”:

“Art. 97 – A falta ou insuficiência de pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro está sujeita aos acréscimos legais previstos na legislação tributária federal.

§ único – No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica.”

Desta forma, desde janeiro de 1995, nos lançamento de ofício deveriam ser respeitadas as formas de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica, ou seja, se o sujeito passivo optou pela forma de apuração da base de cálculo pelo lucro real, presumido ou arbitrado, a fiscalização só poderia efetivar o lançamento do imposto ou contribuição, observada a mesma base de cálculo.

Este comando explicita que, se no decorrer do ano-calendário, a fiscalização apurar omissão de receitas, esta receita omitida deveria compor a base de cálculo do lucro real, presumido ou arbitrado e não mais separadamente como disposto nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92.

A confusão era total e na impossibilidade de conseguir uma interpretação razoável desta legislação, foi expedida a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, publicado no Diário Oficial da União do dia 27 de dezembro de 1995, veio a estabelecer o seguinte:

“Art. 24 – Verificada 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.

...

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.”

Entendo que este dispositivo legal foi editado como texto interpretativo e não vejo como entender de forma diversa porque se tornou impossível a coexistência entre os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 com o artigo 97, § único da Lei Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95.

Explicitando melhor a divergência, poderia expor a hipótese de o sujeito passivo ser autuado num determinado mês do ano-calendário, pela prática de omissão de receitas, com fundamento no artigo 97 e seu § único da Lei nº 8.981/95 e após o encerramento do ano-calendário a fiscalização constata omissão de receitas em outros meses do mesmo ano-calendário e, neste caso, um mesmo contribuinte sujeitar-se-ia a dois dispositivos distintos pela mesma infração.

Esta discrepância é indefensável tendo em vista que após o encerramento do ano-calendário, o sujeito passivo estava sujeita a apresentação da declaração de ajuste que representa uma consolidação dos fatos geradores apurados mensalmente e inclusão de algumas receitas que não estavam obrigadas a compor a base de cálculo dos tributos, principalmente, quando efetuava pagamentos pelo método de apuração, por estimativa.

A administração fiscal, consciente destas inconsistências de ordem legal e da impossibilidade de interpretação ou integração destes textos contraditórios entre si e, portanto, de impossível aplicação, optou pela revogação dos mencionados artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92.

Assim, o artigo 37 da Lei nº 9.249/95 colocou o trem nos trilhos, revogando os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 “*verbis*”:

“Art. 36 – Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

...

IV – os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.”

Desta forma, ainda que o artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 que revogou os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não tenha aplicação retroativa, pelo caráter penal daqueles dispositivos, os mesmos artigos, seguramente não tinham aplicação desde a expedição da Medida Provisória nº 812/94 que foi convertida na Lei nº 8.981/95 (art. 97, § único).

A prova mais evidente de que esta interpretação é plausível, o próprio Poder Executivo ao expedir o Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, registrou o seguinte:

“Art. 851 – No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, a partir de 1º de janeiro de 1995, será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica.”

De fato, os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram revogados pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, publicado no Diário Oficial da União, do dia 27 de dezembro de 1995, quando entrou em vigor.

A doutrina é pacífica sobre o tema. O Professor Luciano Amaro (1) não deixa qualquer margem a dúvida, quando escreveu:

(1) AMARO, Luciano. **Curso de Direito Tributário**, Editora Saraiva, São Paulo, 6ª edição, pág. 187.

“A vigência da lei tributária no tempo segue, como já assinalamos, as mesmas disposições aplicáveis às normas jurídicas em geral (previstas na LICC), com as exceções postas pelo Código Tributário Nacional.

Assim, a lei tributária vigora quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada, salvo se dispuser em contrário (o que, geralmente acontece) (LICC, art. 1º). Se, publicada a lei, sua vigência só tiver início em data futura, ou à vista de evento futuro, dá-se a vacatio legis (no período que medeia entre a data da publicação oficial da lei e sua entrada em vigor).

Se, na vacatio legis, ocorrer nova publicação destinada a correção, o prazo conta-se dessa nova publicação. As correções de lei já em vigor consideram-se lei nova (LICC, art. 1º, §§ 3º e 4º). Não se destinando a vigência temporária, a lei vigora até que seja revogada; a revogação pode ser expressa (quando declarada em lei posterior) ou implica (se nova lei tratar inteiramente da matéria ou se houve incompatibilidade com lei posterior); leis de caráter geral não se revogam por leis especiais, nem estas se revogam por aquelas; não há repristinação, salvo se expressa (ou seja, a lei revogada não se restaura se perder vigência a lei que a revogara – LICC, art. 2º). A lei posta em vigor tem efeito geral e imediato (LICC, art. 6º).”

Como se vê e de acordo com o artigo 6º, da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei publicada entra em vigor e tem efeito geral e imediato, sob o aspecto de revogação expressa ou porque tratou inteiramente da matéria relacionada com a omissão de receitas e há incompatibilidade entre os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/82 com o artigo 24 da Lei nº 9.249/95.

No caso dos dispositivos legais revogados, não se vislumbra qualquer resquício de repristinação expressa que preencha a lacuna existente entre os dias 27 a 31 de dezembro de 1995.

Outrossim, quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 estabelece que aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e, portanto, deve seguir a mesma sorte do lançamento principal.

Quanto ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, descaracterizada a tributação com fundamento no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, a legislação vigente não estabelecia outra forma de tributação na fonte.

De qualquer forma, não se poderia aplicar o disposto no artigo 24 da Lei nº 9.249, de 27 de dezembro de 1995, retroativamente para todo o ano-calendário de 1995.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A decisão proferida no lançamento principal aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexivos face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

Entretanto, no caso dos autos, este voto vencedor versa apenas a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, ou seja, quanto à incidência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, Imposto sobre a Renda Retido na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, portanto, não se estende às contribuições para o PIS/FATURAMENTO e COFINS.

Quanto às omissões de receitas, esta Câmara concorda com o posicionamento adotado pela decisão recorrida e devidamente apreciada no voto vencido de forma que subsiste a tributação correspondente as contribuições incidentes sobre as receitas: PIS/FATURAMENTO e COFINS.

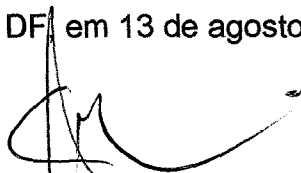
Assim, registro a concordância com os argumentos expostos no voto vencido relativamente à tributação reflexa e especialmente quanto as contribuições para o PIS/FATURAMENTO e COFINS que incidem sobre a receita bruta.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a tributação da receita omitida no ano de 1995, quanto do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica,

PROCESSO Nº: 10825.001537/99-14
ACÓRDÃO Nº : 101-94.299

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido,
com fundamento nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003



KAZUKI SHIOBARA

Relator Designado