



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10835.000690/97-43
Recurso n.º : 121.731
Matéria : IRPJ e OUTROS - ANO-CALENDÁRIO DE 1993
Recorrente : TANAPI - MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 16 de agosto de 2000
Acórdão n.º : 103-20.361

RD/103-1.006

IRPJ - IR-FONTE - LUCRO PRESUMIDO - ARTIGOS 43 E 44 DA LEI N.º 8.541/92 - OMISSÃO DE RECEITA - IMPERTINÊNCIA DA BASE LEGAL ERIGIDA - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE - No regime da lei n.º 8.541/92, por falta de permissivo legal aplicável à espécie, a omissão de receita havida nas empresas sujeitas à forma de apuração com base no lucro presumido há de estar submissa, até o ano-calendário de 1994, ao artigo 6º da Lei n.º 6.468/77 - matriz legal do artigo 396 do RIR/80, quando, a partir do ano-calendário de 1995 adquiriu eficácia impositiva o artigo 3º da Medida Provisória n.º 492, de 05.05.94 (DOU de 06.05.94).

TRIBUTAÇÕES DECORRENTES.

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS-FATURAMENTO
CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

As exigências decorrentes devem sobreviver ao provimento prolatado em relação ao tributo principal, mormente por decorrerem de omissão de receitas tipificadas e de débitos não- formalmente declarados .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TANAPI - MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

-- ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRPJ e do IRF, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA (Suplente Convocada), ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

Recurso nº : 121.731
Recorrente : TANAPI - MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

TANAPI - MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP., que manteve, parcialmente, o lançamento fiscal.

IRPJ - 1 - A exigência fiscal, consubstanciada nas folhas 08 e seguintes, apóia-se no fato de a contribuinte ter omitido receita da atividade, constatada pelo cotejo dos valores escriturados nos Livros Registro de Saídas da matriz e filiais, com os valores mensais declarados nos quadros 11, 12 e 23 do Formulário III, relativamente aos meses de maio, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1993.

2 - Notas Fiscais emitidas, porém não-escrituradas no Registro de Saídas n.º 8 da matriz, no mês de julho de 1993.

3 - Notas Fiscais - B-2, emitidas, porém escrituradas no Registro de Saídas da matriz em montante inferiores, no mês de outubro de 1993.

4 - Omissão de receita, por omissão de compras, detectada por levantamento específico da conta cimento movimentado pela matriz, em função do quantitativo das entradas e saídas permitido pelo exame dos seguintes documentos:

a) Notas fiscais das empresas fornecedoras Cia. De Cimento Portland Rio Branco e S/A Indústrias Votorantim, escrituradas nos livros Registro de Entradas n.º 06, 07, 08 e 09 da matriz, no período de 01/1 a 31/12/93.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

b) Notas fiscais emitidas por vendas e transferências de cimento da matriz para as filiais, no período de 01/01 a 31/12/93, escrituradas nos livros Registro de Saídas da matriz n.º 07,08 e 09.

5 - Omissão de receita por saldo credor de caixa decorrente de ajustes feitos, "ex officio", em determinadas datas do ano de 1993. Trata-se de lançamentos feitos em desacordo com as reais operações e com as datas efetivamente ocorridas.

Enquadramento legal: artigo 43 da Lei n.º 8.541/92.

CSSL - Tributação decorrente, conforme relatório de fls. 36 e seguintes, esposa-se nos arts. 38, 39 e 43, §1º da Lei n.º 8.541/92, e art. 2º, e seus parágrafos, da Lei n.º 7.689/88.

COFINS - Decorre da exigência principal. Consta a exigência de fls. 20/26, com enquadramento legal ancorado nos arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar n.º 7, de 30.12.1991.

IR - FONTE - Decorre da exigência principal (IRPJ), e tem a sua acusação formalizada às fls. 27 e seguintes. Enquadramento legal: artigo 44 da lei n.º 8.541/92.

PIS - Exigência reflexa consubstanciada nas folhas 12/19
Enquadramento legal constante de fls. 18/19.

Cientificada, em 26.05.1997, interpôs impugnação de fls. 615/641, instruindo a sua defesa com os documentos de fls. 642/654.

"Na impugnação, subscrita pelo sócio-gerente Sr. Móises Garcia, a autuada alegou, em suma, que teria valido do direito legalmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

concedido de dispensa da manutenção de controles rígidos, o que a impossibilitara prestar as informações exigidas pela fiscalização.

No que se refere às omissões de receitas, caracterizadas por "saldo credor de caixa", decorrentes de ajustes feitos "ex-officio" em determinadas datas do ano-calendário de 1993, a interessada apresentou novos elementos, cópias de cheques e de notas fiscais (fls. 646/654), inclusive, argumentando que não teriam sido apresentados durante a ação fiscal por não terem sido obtidas a tempo.

A impugnante efetuou, ainda, recomposição da conta "caixa", excluindo, além dos valores dos cheques cujas saídas julgou comprovadas, outros valores que considerou terem sido tributados em duplicidade pelo lançamento.

Quanto à omissão de receita da atividade (falta de inclusão na declaração de rendimentos), embora admita haver cometido os erros apontados, a contribuinte contestou a forma de tributação e o respectivo enquadramento legal.

No que tange à omissão de receita caracterizada por omissão de compras apurada em levantamento específico de cimento movimentado pela matriz, a autuada arguiu que o agente fiscal não teria juntado aos autos os demonstrativos dos elementos em que se fundamentara, impossibilitando-a de conferir o levantamento e contestá-lo onde considerasse inconsistente.

Acrescentou que a fiscalização teria se limitado a fazer menção às notas escrituradas nos livros "Registros de Entradas" e às notas de vendas, transferindo à contribuinte a obrigação de elaborar os demonstrativos para provas que não houvera diferença, invertendo, assim, o ônus da prova.

Aduziu que se aceitasse o procedimento adotado estaria concordando com o direito de o fisco impor-lhe controles e deveres não previstos em lei.

Argumentou, ainda, que caso fosse aceita a tributação a título de omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, a exigência decorrente do levantamento específico não poderia prosperar, pois ambas teriam partido da premissa de não haverem sido registradas notas de compras, o que implicaria tributação em duplicidade.

Inferiu que o único procedimento justificável seria a tributação do maior valor apurado.

Para corroborar sua conclusão citou o Acórdão 101-79.975, DOU de 19/09/1990, que teria firmado entendimento de que "sendo os métodos de levantamentos adotados pela fiscalização, em relação à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro presumido, dirigidos a revelar a mesma realidade - omissão de receitas - não devem os valores assim obtidos serem somados para efeito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

determinação da base tributável, mas sim adotado o maior valor apurado por um dos aludidos critérios".

Contestou, também, a conversão do valor da receita omitida para Ufir, com o argumento de que não aplicar-se-ia a fatos geradores ocorridos antes do advento da Medida Provisória (MP) nº 492, de 05/05/1994.

Argumentou que o procedimento fiscal estaria tentando impor à contribuinte, optante do lucro presumido, normas aplicáveis à tributação com base no lucro real.

Replicou que o dispositivo legal em que fora fundamentado o lançamento, relativamente a todas irregularidades apontadas (Lei nº 8.541/1992, art. 43) aplicar-se-ia somente ao lucro real, conforme preceito consubstanciado em seu parágrafo 2º e que somente a partir do início da vigência da MP 492/1994, sua aplicação fora estendida ao lucro presumido e arbitrado.

Para reforçar o alegado, citou comentários de Hiromi Higuchi (in Imposto de Renda, Boletim quinzenal nº 9/1994, pág. 104) e Ricardo Mariz de Oliveira (in Guia IOB de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, procedimento II.3, pág. 34 - atual. 03/1997), amparando o entendimento de que o art. 43 da Lei nº 8.541/1992, na forma em que vigorou até 05/05/1994, poderia ser aplicado exclusivamente às empresas tributadas com base no lucro real.

Estendeu seu arrazoado enfatizando a arguição de inaplicabilidade do referido dispositivo legal, questionando a revogação do art. 6º da Lei nº 6.468/1977, que determinava a tributação de valor correspondente a 50% da receita omitida, com a assertiva de que o artigo citado não encontrar-se-ia entre aqueles expressamente revogados pelo art. 57 da Lei nº 8.541/1992, tendo a regulamentação, por inteiro, da matéria, somente se completado em 05/05/1994, com o advento da medida provisória retrocitada.

Concluiu que, se considerado revogado o art. 6º da Lei nº 6.468/1977, haveria que se tributar o lucro relativo às receitas omitidas no ano-calendário de 1993 aplicando-se os índices normais de presunção do lucro, critério este vigente a partir da instituição da Lei nº 9.249/1995.

Redarguiu que a fiscalização aplicou a infrações distintas a mesma imposição legal, desprezando a lei e a jurisprudência administrativa que lhes atribuem tratamentos diferentes.

Afirmou que erro de transcrição de valores, quando emitidos os documentos fiscais ou escriturado os livros fiscais, não incluir-se-ia na rubrica genérica das omissões de receita.

Mencionou acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes que teriam firmado o entendimento de que a receita constante de notas fiscais ou livros fiscais, não incluída na declaração de rendimentos, para cálculo do lucro presumido, não confundir-se-ia com omissão de receita,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

devendo o lucro correspondente ser calculado aplicando-se o coeficientes normais.

Fez menção, também, aos acórdãos nºs 101-76.117 e 101-76.118 (DOU 05/01/1988), amparando o juízo de que a indicação na declaração de rendimentos de receita bruta inferior à registrada nos livros fiscais deve ser tributada como declaração inexata, sujeita à multa de ofício.

Prosseguiu sua defesa na tentativa de demonstrar que a transformação das receitas omitidas para Ufir não encontraria amparo legal.

Da mesma forma, refutou a exigência dos juros de mora em Ufir, alegando que o dispositivo legal invocado nos autos de infração referir-se-ia a débitos e juros de mora calculados até 02 de janeiro de 1992, não tendo aplicação ao caso em análise.

A seguir contestou o lançamento relativo ao IRRF, com fundamento na lei nº 8.541/1992, art. 44, argumentando novamente que o dispositivo legal apontado não aplicar-se-ia à tributação com base no lucro presumido.

Acrescentou que mesmo no caso de admitir-se a aplicação do referido artigo da lei supracitada, haveria de ser observado o disposto no seu parágrafo 2º, onde estaria clara a intenção do legislador de que não se efetue a tributação a título de distribuição aos sócios, se não houver a transferência de recursos da pessoa jurídica para a pessoa física.

Aduziu que, mesmo admitindo erro por haver contabilizado o cheque nº 709.961 a crédito da conta "caixa" sem contabilizar a salda correspondente, estaria evidenciado que não houve transferência de recursos para o sócio, pois o referido cheque teria sido utilizado para pagamento de despesa da empresa (recolhimento do ICMS).

Alegou, ainda, que tais argumentos serviriam para rechaçar o procedimento fiscal relativo ao passivo fictício.

Altercou a injuricidade de se presumir distribuídos aos sócios os valores que a própria fiscalização alegara haverem sido utilizados para pagar fornecedores.

Para reforçar seu entendimento, a impugnante fez referência a ensinamentos doutrinários no sentido de que a hipótese de existência de passivo fictício, por sua própria natureza, excluiria a presunção de distribuição aos sócios.

Com relação à CSSL, PIS e Cofins, redarguiu que pelas razões já expostas, relativas ao IRPJ, deveriam ser excluídos da tributação reflexa os valores suprimidos na reconstituição do "caixa" apresentada, assim como, o montante tributado a título de omissão de receitas decorrente de levantamento específico.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

Por fim, sintetizou seu pedido, requerendo, em suma, o seguinte:

IRPJ

- *Exclusão do valor relativo a saldos credores de caixa, no total de Cr\$ 12.312.271,84;*
- *Os valores constantes da escrita e/ou notas fiscais não declarados fossem tributados com base no lucro presumido, aplicando-se os percentuais normais;*
- *Exclusão do montante que teria sido detectado por meio de levantamento específico;*
- *Tributação da receita omitida, apurando-se o lucro correspondente a 50% do total omitido ou, no caso do entendimento de que o art. 6º da Lei nº 6.468/1977 fora revogado, tributação do lucro determinado pelos índices normais;*
- *A omissão de receita e os acréscimos legais, inclusive os juros, fossem calculados com base nos valores originais, sem a conversão para Ufir.*

Solicitou, ainda, alteração dos lançamentos reflexos de acordo com as modificações promovidas no lançamento de IRPJ."

Em face de novos fatos e documentos trazidos pela impugnante à colação acerca do saldo credor de caixa, determinou a autoridade monocrática que a DRF de origem promovesse diligência (fls. 662), objetivando deslindar as questões suscitadas a respeito, mormente sobre a autenticidade das cópias de cheques e de notas fiscais anexadas aos autos.

Às fls. 684/705, o fiscal atuante conclui a diligência proposta, propugnando pela manutenção integral da exigência em destaque.

A autoridade de primeiro grau manteve, parcialmente, a exigência, exonerando a contribuintes das imputações a título de omissão de receita por omissão de compras (levantamento específico) e, por decorrência, promoveu ajustes nas exigências da Contribuição ao PIS-FATURAMENTO, do Imposto de Renda na Fonte, da COFINS e da CSSL. A seguir, as ementas à decisão monocrática de fls. 707/719.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

"LUCRO PRESUMIDO OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. UFIR

A falta de inclusão de receita da atividade na declaração de rendimentos (Formulário III e a emissão de notas fiscais sem a devida escrituração no "Registro de Saídas" ou lançadas em montantes inferiores, caracteriza omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A apuração de saldo credor de caixa, decorrente de ajustes "ex-officio", em função de lançamentos efetuados em desacordo com as verdadeiras operações realizadas e/ou com as datas dos fatos ocorridos, autoriza a presunção de omissão de receita.

A presunção de omissão de receitas inferida a partir do levantamento específico de produto movimentado pela empresa, não pode sobreviver simultaneamente com a tributação de valores comprovadamente omitidos.

BASE DE CÁLCULO. UFIR.

A conversão da base de cálculo do imposto em quantidade de Ufir está prevista em lei.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1993

DECORRÊNCIA

Por se tratar de tributação reflexa aplica-se o mesmo entendimento conferido ao lançamento principal.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1993

DECORRÊNCIA

Por se tratar de tributação reflexa aplica-se o mesmo entendimento conferido ao lançamento principal.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário 1993

RECEITA OMITIDA. DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

A receita omitida é considerada automaticamente recebida pelos sócios e tributada exclusivamente na fonte, nos termos da legislação de regência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1993



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

DECORRÊNCIA

Por se tratar de tributação reflexa aplica-se o mesmo entendimento conferido ao lançamento principal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1993

JUROS. UFIR.

Os juros são aplicados sobre o valor do débito atualizado monetariamente."

Cientificada da decisão, em 09.12.1999 (fls. 728), interpôs recurso voluntário, em 10.01.2000, conforme nos dão conta as fls. 730/764, instruindo-a com a procuração de fls. 765.

Registre-se que, às fls. 766/770, acha-se colacionados os comprovantes de depósito recursal de que trata a Medida Provisória n.º 1.621-30.

Em grau de recurso voluntário reitera todos os termos da defesa já apresentada. Colaciona diversas decisões deste Conselho de Contribuintes, acerca da improcedência da exigência com fundamento nos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 para as empresas tributadas pelo lucro presumido no exercício relativo ao auto de infração em questão.

Por derradeiro, requer que lhe seja deferido o direito de posterior juntada de documentos, que lhe seja deferida a produção de prova pericial; requer, como determina a CF/88, que a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas no presente recurso, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade; requer também a produção de defesa oral perante este egrégio Conselho; e requer seja julgado insubsistente o presente lançamento pelos fundamentos articulados no presente.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso voluntário interposto.

I - DO SALDO CREDOR DE CAIXA.

Com o advento da Lei n.º 8.541/92, art. 18, inciso I, as empresas optantes pela forma de tributação presumida - com base na receita bruta -, ficaram submetidas, a partir de 01.03.1993, à escrituração dos recebimentos e pagamentos (o denominado fluxo financeiro) ocorridos em cada mês, em Livro-Caixa, exceto se mantivessem escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Dessa forma, independe da existência de escrituração contábil para se respaldar intimações que visem solicitar esclarecimentos acerca da proveniência dos movimentos de débitos e créditos próprios da conta caixa, *vis-a-vis* a movimentação bancária que por ela trafega. Ademais, a recorrente dispunha do Livro Razão Contábil, como se depreende de fls. 48, item 06.

Debate-se a recorrente pelo fato de a autoridade recorrida não ter acolhido as suas perorações acerca da proveniência e destinação dos cheques sob o pálio dos itens 2.1.1 a 2.1.5 contida em suas razões vestibulares.

A matéria foi exemplarmente apreciada pela autoridade recorrida, às fls. 715/717, não-comportando maiores indagações ou arguições, mesmo porque a peça recursal não carreou quaisquer elementos novos que contrariassem ou objetassem a decisão monocrática.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

Ora, notas fiscais lastreadoras de cheques emitidos devem guardar similitude de valores, datas e beneficiários. A mera alegação de que se trata de pagamento para entrega futura não encontra um mínimo de respaldo na lógica e literatura contábeis, na legislação reitora, e de resto, nos montantes das notas fiscais relacionadas como motivadoras dos cheques aqui em debate.

Acerca do subitem 2.1.5, reproduzo, integralmente, "*data venia*", as orações da peça decisória que, às fls. 717, assim se manifesta: *É óbvio que a baixa escriturada em 12.03.1993, deveria ter sido registrada até a data em que o cheque correspondente supriu o caixa, ou seja 15.02.1993. Tal consideração na recomposição do caixa não constitui mero preciosismo, conforme argumentou a interessada, mas sim ajuste focando o todo, sendo irrelevante a existência de saldo devedor de caixa, antes da ação fiscal.*

Agrego ao que fora assinalado que, ainda que a alocação do dispêndio na data correta não-implique - no caso presente -, exigência a teor de saldo credor de caixa, porém se trata de resgatar a veracidade da escrituração que os lançamentos da recorrente por certo, nesse aspecto, não-encerram.

Acolho a acusação fiscal, plenamente, negando provimento ao pleito da insurgente, nesse aspecto.

II - INOCORRÊNCIA DO PASSIVO FICTÍCIO.

Em momento algum se tratou da hipótese de passivo fictício, embora não-defeso ao fisco fazê-lo, desde que restassem comprovados na escrituração contábil saldos irreais nos títulos patrimoniais do Exigível. É consabido que o passivo fictício enfeixa ilícito de natureza contábil - patrimonial, independentemente da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para convalidá-lo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

Entretanto, esse não foi o foco causal da exigência. Compulsando o fisco as obrigações já liquidadas (fls. 460 e seguintes do TVF), lastreadas na documentação disponibilizada pela recorrente, alocou ditas liquidações aos seus períodos próprios e, em decorrência, constatou-se insuficiência devedora de caixa para se ultimar o pagamento daquelas exigibilidades, consoante assinalado nos elementos probantes - reitera-se.

A técnica de auditoria utilizada não se descuroou dos novos contornos impostos pela legislação de regência, ao erigir, nas empresas que optam pela forma de apuração do lucro presumido, a faculdade consentida da escrituração do Livro Caixa ou do Livro Diário. Resulta, pois, submissão às prescrições do parágrafo primeiro do artigo 144 do Código Tributário Nacional:

**Art. 144 - (...).*

Parág. 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

Por outro lado, a escrituração contábil não pressupõe a eleição da forma de tributação, muito menos do lucro real. Esta forma, ao reverso, exige, em relação às demais, a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), mercê de adições e exclusões e compensações previstas em lei, e convalidada pela opção materializada no ente acessório denominado Declaração de Rendimentos das Pessoas Jurídicas (Formulário I). O Código de Processo Civil, em seu artigo 380, assevera: *A escrituração contábil é indivisível; se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto como unidade. A melhor inteligência deste artigo é a que consagra o princípio de que a sua indivisibilidade tangencia-se e, desse modo,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

restringe-se ao ano-base definido, cada um a seu tempo, pelas leis civil, comercial e tributária.

Dessa forma é de se negar provimento a este item recursal.

III - DO LEVANTAMENTO ESPECÍFICO - ENTRADAS E SAÍDAS DE CIMENTO.

Este item já fora enfrentado e provido pela Autoridade recorrida. Dessa forma não constitui matéria litigiosa. Em face do exposto não é de se tomar conhecimento das contestações recursais de fls. 737.

IV - DAS IRREGULARIDADES APONTADAS NO TVF SOB OS CÓDIGOS 1.0.0.0, 2.1.0.0 e 2.2.0.0.

Dos três subitens enfocados, apenas o primeiro atende ao conceito de ente revelador de declaração inexata. Neste, consoante fls. 49, *os valores escriturados nos livros de Registro de Saídas da matriz e de todas as filiais, com os valores declarados nos quadros 11, 12 e 13 do Formulário III (receitas da atividade e bases de cálculo do PIS e COFINS), constata-se as diferenças que justificam a cobrança do IR ex officio, da Contribuição Social s/ o Lucro e demais contribuições.*

Estamos, obviamente, diante de declaração inexata. Esta se configura quando as escriturações contábeis e/ou fiscais estão corretas ou não-infirmadas pelo fisco em oposição ao seu ente acessório. Não há dúvida de que houve redução do imposto devido a partir do ente de natureza formal, porém tal não se traduziu em distribuição aos sócios, afastando-se, assim, a inferência de que tais vendas tenham sido subtraídas do giro operacional da fiscalizada.

As presunções legais são aquelas definidas na legislação tributária, não comportando ampliações ao sabor de visão equívoca do seu intérprete.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

Trata-se de erro, ainda que proposital, lavrado no ente acessório. Desse modo, resta ao autuante quantificar o tributo (IRPJ) devido, à alíquota corrente, em face das mercadorias vendidas, aplicando-se a multa pecuniária proporcional (75%), bem como os juros de mora, sem qualquer outro reclamo tributário, incluindo-se nesse impeditivo as contribuições sociais, posto que se arrimam na receita bruta.

De outra forma, seria ferir o que estatui o CTN, em seu artigo 113, §§ 2º e 3º:

"A obrigação tributária é principal ou acessória.

Parág. 1º (...).

Parág. 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Parág. 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (Do livro do relator, IRPJ E OMISSÃO DE RECEITAS - EDITORA DIALÉTICA - ANO 2000)."

Os demais subitens denunciam, contrário senso, valores de notas fiscais emitidas não-lançadas nos livros fiscais próprios - fatos que caracterizam prova direta de omissão de receita com presunção de distribuição dos valores omitidos aos sócios.

As exigências decorrentes devem se amalgamar ao que fora decidido acerca do tributo principal, especificamente quando este enfeixa infrações denotadoras de omissão de receita operacional. As contribuições sociais defluentes de declaração inexata devem igualmente ser exigidas, pois não-declaradas e não-pagas, submetem-se às exigências próprias sem o abrigo do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Assemelha-se, a sua imposição de ofício, à técnica e combate à inadimplência.

Isto posto, deve ser negado provimento a este item, mantendo-se as exigências decorrentes da COFINS, do PIS, da CSSL e do IRRF; vale dizer, dos valores decorrentes imputados e submissos ao subitem 1.0.0.0.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

V - IRREGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO, PELO IRPJ E IRRF, DAS RECEITAS OMITIDAS.

A peça acusatória noticia que as exigências do IRPJ e do IRRF têm, como embasamento legal, os artigos 739 e 892 do RIR/94. A sua matriz legal consubstancia-se, respectivamente, nos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92.

In verbis, o seu inteiro teor:

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

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

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

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

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

§ 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 o dos seus sócios."

Ainda que aqui não se possa conceber a extensão além-texto, infere-se pelo *caput* do artigo 43 acima citado, ter sido a intenção do legislador abarcar todas as formas de tributação subsumidas na legislação tributária do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. E mais, ou melhor, o objetivo primeiro era dar à omissão de receita tratamento tributário autônomo, apartando-a da base de cálculo do tributo apurado pela contribuinte, expurgando, dessarte, possíveis prejuízos fiscais compensatórios



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

assinalados. Este fato, aliás, explícito com todas as luzes na dicção do seu parágrafo segundo.

A melhor exegese do *caput* do artigo 43 da Lei n.º 8.541/92 r. citado, permaneceu em eclipse interpretativo, até a edição da Medida Provisória n.º 492, de 05.05.94 (D.O.U. de 06.05.94) que, em seu artigo 3º, inovou as edições pretéritas, sob os nºs 423, de 03.02.94; 444, de 05.03.94, e 467, de 05.04.94, ao dar nova redação ao dispositivo da Lei n.º 8.541/92. Assim se posicionou o artigo 3º da Medida Provisória n.º 492/94, aqui trazido à colagem:

"Art. 3º Os artigos 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.

§ 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"

"Art. 44 ...

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

§ 2º ..."

O artigo 7º desta Medida Provisória dispôs, ainda, que:

"Art. 7º - Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto os dispostos nos artigos 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994". (O destaque não consta do original).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

Estamos, pois, diante do reconhecimento expresso das autoridades administrativas quanto à lacuna da Lei n.º 8.541/92, acerca da tributação da omissão de receitas nas empresas que apuram o lucro sob forma diversa à do lucro real. Ademais, a Instrução Normativa n.º 79, de 24.09.93, reconhecendo a omissão da Lei n.º 8.541/92, reproduz, em seu artigo 16, inteiro teor do parágrafo 6º do artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.648/78, o qual, por sua vez, disciplina as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Inova, desta forma, o ato normativo, o texto da Lei, ao arripio do artigo 97 do CTN. Entendo, ainda, como reforço à tese aqui esposada, que a dicção do artigo 44 aqui reproduzida, em face da sua íntima correlação textual, confirma a ilação de tratar-se os *caput* do artigo 43 e 44 reitor estrito da forma de apuração com base no lucro real.

A Medida Provisória n.º 492 e suas reedições, sob os números 520, de 03.06.94, 544, de 01.07.94, 568, de 02.08.94, 599, de 01.09.94, 638, de 29.09.94, 680, de 27.10.94, 729, de 25.11.94 e 783, de 23.12.94 e das demais editadas até o mês de maio de 1995, foram recepcionadas pela Lei n.º 9.064, de 20.06.95, mantido, de forma incólume, os seus comandos anteriores.

Ora, o fato gerador do imposto de renda somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, em 31 de dezembro. Esta é a melhor inteligência doutrinária de que se retira da matéria dos julgados do STF (RE n.º 104.259 RTJ 115/1.336, RE 197.790-6 / MG., de 19.02.97). Sua exigibilidade ocorre, pois, tão-só, no exercício seguinte à data da edição da M.P., e não retroativamente.

Com base nos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis (CF/88, art. 150, inciso III, "b"), este diploma legal só passaria a produzir os seus efeitos, a partir de 01.01.1995. Em decorrência, remete-se à lei n.º 6.468/77, artigo 6º e demais pertinentes (art. 396 do RIR/80) a exação assim tipificada nos anos-calendário, até 31.12.1994 (considerar-se-á omissão de receita, 50 % do valor das infrações). Em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

face do exposto dou provimento integral a este item, exonerando a recorrente das exigências do IRPJ e do IRRF.

VI - DO PLEITO DE PERÍCIA.

Quanto à perícia, denego-a pela sua total impertinência e ineficácia. O auxílio de técnico especializado é sempre uma faculdade a critério prudente dos julgadores, que devem utilizá-la quando entender que os autos não contêm elementos suficientes para o julgamento. O acervo documental acostado aos autos possui suficiente força probante para nortear e instruir a decisão. Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência iterativa deste Conselho.

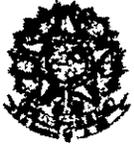
VII - DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

- a) CONTRIBUIÇÃO AO PIS-FATURAMENTO
- b) CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL
- c) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Inegavelmente, a infração denominada omissão de receita ocorrera, mormente por não ter sido infirmada, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, pela recorrente. O embasamento legal, *ab initio*, acerca das contribuições sociais, encontra-se albergado na Lei n.º 8.541/92, parágrafo primeiro. Em decorrência, subsistem as imposições acerca das contribuições encimadas.

CONCLUSÃO:

Oriento o meu voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

01 - Excluir da tributação as verbas exigidas a título de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como a teor de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF);

02 - denegar o pleito de perícia.

Sala de Sessões - DF, em 16 de agosto de 2000

NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10835.000690/97-43
Acórdão nº : 103-20.361

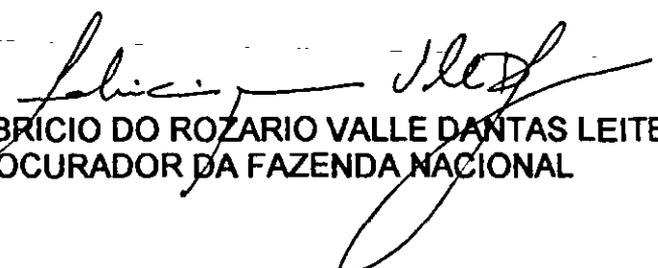
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 20 OUT 2000


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 20. 10. 00


FABRÍCIO DO ROZÁRIO VALLE DANTAS LEITE
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL