



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10850.000980/97-81
Recurso nº : 128.013
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1994
Recorrente : BIM & BIM LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 11 DE NOVEMBRO DE 2004
Acórdão nº : 107-07.863

IRPJ/CSLL/IRF/PIS E COFINS - SALDO CREDOR DE CAIXA - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - Desde a edição da Lei nº 8.541/92, as empresas tributadas pelo lucro presumido que não mantenham escrituração contábil devem escriturar livro Caixa com toda sua movimentação financeira, inclusive a bancária. Partindo o trabalho fiscal de recomposição da conta caixa constante do razão, pela inclusão de pagamentos não contabilizados ou pela realocação de pagamentos em suas datas corretas, acertados pequenos erros pelos julgadores de primeiro grau, não logrando a autuada trazer robusta prova em contrário, válida é a presunção legal de omissão de receitas a partir do saldo credor verificado na conta.

IRPJ E IRF - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - ANO-CALENDÁRIO DE 1993 - ARTS. 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92 - A consideração como base de cálculo do IRPJ e do IRF em 100% da receita omitida por empresas tributadas pelo lucro presumido só poderia ser aplicada a partir do ano-calendário de 1995, seja pelo disposto no art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, que mandava aplicar a majoração a partir de 9/5/94, seja por não constar esse mandamento das reedições subseqüentes da referida MP, nem da Lei nº 9.064/95 em que foi convertida. O IRF decorrente da apuração de omissão de receitas em empresas tributadas pelo lucro presumido, até 31/12/94, deveria ser calculado conforme o art. 40, § 11, da Lei nº 8.383/91.

CSLL/ COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - ANO-CALENDÁRIO DE 1993 - ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92 - A redação original do § 2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92 já previa que 100% da receita omitida constituiria base de cálculo para lançamento das contribuições para a seguridade social (CSLL e COFINS).

PIS - ANO-CALENDÁRIO DE 1993 - No caso do PIS/Pasep, ainda que não se trate de contribuição própria da seguridade social, sua incidência sobre toda a receita omitida, é decorrência lógica da sua base legal citada no Auto de Infração. Entretanto, este Colegiado já pacificou o entendimento de que, quando exigido com base no faturamento, nos moldes da Lei Complementar nº 7/70, deve ser calculado com base nessa grandeza quando relativa ao sexto mês anterior. Há portanto erro no Auto de Infração quanto ao aspecto temporal da base de cálculo tomada.

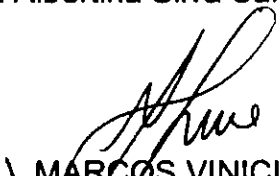


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BIM & BIM LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência os valores relativos ao IRPJ, IRF e PIS/PASEP, nos termos do voto do relator. Declarou-se impedida de votar a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Recurso nº : 128.013
Recorrente : BIM & BIM LTDA.

RELATÓRIO

BIM & BIM LTDA foi autuada pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal para exigência de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Imposto de Renda na Fonte, contribuições ao Programa de Integração Social - PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, todas referidas ao ano-calendário de 1993.

A acusação fiscal é de Omissão de Receitas, presumida a partir da constatação de saldo credor de caixa, nos termos dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

O trabalho fiscal consistiu em solicitar à fiscalizada o preenchimento de "Quadros de Informações Gerais", relativamente às suas receitas e despesas e ao movimento do caixa (fls. 7 a 49).

Auditando as informações prestadas, constatou o fisco que, no item "Despesas com veículos - combustíveis", a fiscalizada declarou gastos somente nos meses de março, abril, julho, agosto e dezembro, todos do ano-calendário de 1993, fato incompatível com seu ramo de atividade - comércio varejista de materiais de construção - além de existirem notas fiscais relativas a despesas com veículos nos demais meses.

Foram intimados os postos de combustíveis fornecedores a apresentarem relação detalhada de suas vendas à fiscalizada (fl. 695), apurando-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

notas fiscais não contabilizadas (fls. 63 a 84, 92 a 110, 125 a 192 e 197 a 200). Verificou-se também a compra de combustível em nome de funcionários.

Às fls. 681, a fiscalização elaborou demonstrativo de gastos com combustíveis no ano de 1993, que incluiu um demonstrativo de diferenças mensais, a serem lançadas a crédito na recomposição do Caixa.

Além disso, os fornecedores de outros produtos foram intimados para verificação das compras da empresa. As conclusões da fiscalização estão nas fls. 682 e 683 (relação de notas fiscais não contabilizadas durante o ano de 1993). Os valores também foram creditados ao Caixa na recomposição feita pelo fisco (fl. 697, item 11).

Cópias do livro Registro de Entradas foram juntadas nas fls. 401 a 601. O confronto do livro com os documentos revelou postergação do registro de despesas. A partir daí, elaborou-se o demonstrativo de duplicatas contabilizadas em datas posteriores ao efetivo pagamento (fls. 684 a 689).

Todas as despesas foram resumidas nas fls. 690 e 691 e utilizadas na recomposição do Caixa (fls. 692 e 693), apurando-se saldos credores nos meses de janeiro, março, abril, junho e agosto a dezembro de 1993, tributados como receitas omitidas.

A empresa apresentou a impugnação de fls. 732 a 745, acompanhada da documentação de fls. 746 a 749. Posteriormente, foram juntados os documentos de fls. 759 a 864.

Alegou, preliminarmente, erro na capitulação legal, pois as disposições da Lei nº 8.541/192, arts. 43 e 44, somente referir-se-iam ao lucro real.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Além disso, a omissão de receitas apurada com base em saldo credor de caixa seria apenas presunção, incompatível com os "princípios da legalidade e tipicidade da tributação". Segundo a empresa, somente haveria previsão sobre presunção legal para as empresas optantes pelo lucro real.

Alegou, também, cerceamento do direito de defesa, por ter sido a empresa impedida de conhecer os detalhes que motivaram a autuação. Citou jurisprudência.

No mérito, alegou que a Lei nº 8.541/92 revogou a Lei nº 6.468/1977, art. 6º, e, assim, deveria ser aplicado o percentual de presunção do lucro, fixado em lei, sobre o valor da receita omitida para se chegar ao montante tributável". Acrescentou que "o Fisco não pode considerar a totalidade da receita omitida como lucro tributável, tal como ocorre nas empresas tributadas pelo lucro real, porque há custos e despesas operacionais que deverão ser considerados na tributação pelo lucro presumido". No caso do lucro real, afirmou a empresa, as despesas operacionais seriam computadas na sua apuração, o que não poderia ser aplicado ao lucro presumido.

Quanto à Lei nº 8.541/92, art. 43, e § 2º, afirmou que, "se o dispositivo determina que o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, é porque comporá a determinação do lucro presumido ou arbitrado, na forma regulada pela própria lei nos arts. 13 a 22 (...)". Mencionou as alterações da Medida Provisória nº 492/94, somente válidas a partir de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Ademais, alegou que o art. 44 fala em redução do lucro líquido, conceito somente aplicável à determinação do lucro real, nunca do lucro presumido. Citou a legislação que alterou tal disposição (Lei nº 9.249/1995, art. 24).

Relativamente aos valores apurados, alegou que a ação fiscal foi superficial, e que se baseou "num provisório resumo da conta Caixa (fls. 604 a 656), chamado razão analítico, extraído a partir de um esboço de contabilidade, posto que o livro Diário nem sequer foi levado ao registro próprio exigido pela legislação". Além disso, a fiscalização teria incluído ou excluído valores "como bem entendeu, sem intimar ou solicitar qualquer esclarecimento por parte da fiscalizada, chegando a supostos "saldos credores de caixa" que embasaram a autuação".

Segundo alegou, "o resumo da conta Caixa é por demais conciso, não identificando com a devida clareza todas as operações ali registradas, não se prestando a um levantamento com inteira certeza sem um acompanhamento *pari passu* dos valores nele transcritos".

Citou jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da apuração de saldo credor de caixa em empresa optante pelo lucro presumido.

Alegou que os valores constantes das duplicatas foram pagos com cheques de contas bancárias da empresa, que estariam sendo pesquisados para posterior apresentação.

Acrescentou que a falta de registro de compras não implicaria, necessariamente, a omissão de receitas. Citou jurisprudência administrativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Decidindo o litígio instaurado com a impugnação, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, seguindo à unanimidade o Relator, rejeitou as preliminares de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, quanto ao argumento da impugnante de que o § 2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92 apenas se referiu à exclusão da receita omitida da apuração do lucro real, assim decidiram os julgadores:

“Entretanto, não é o que ocorre. Primeiramente, não se pode pretender assumir ser um parágrafo mais importante que o caput do artigo. A matéria de que trata o caput é omissão de receitas, e não omissão de receitas no caso de lucro real. O fato de o parágrafo referir-se apenas ao lucro real, por lapso do legislador, não implica a restrição da aplicação das disposições do caput do artigo.

O referido art. 43 está no capítulo II (Da Omissão de Receita), que se inclui no Título IV da Lei (Das Penalidades). O Título IV refere-se a todas as formas de tributação. Tanto é assim que o art. 41 refere-se aos casos de lucro presumido, real e arbitrado. Portanto, é lógico que também as disposições do capítulo II refiram-se a todos os tipos de apuração.

O § 2º não estabeleceu que as disposições do caput aplicar-se-iam somente aos casos do lucro real, pois, como parece óbvio, especifica uma consequência do estabelecido no caput (se a tributação é isolada, então não deve compor o lucro real), e não uma restrição a suas disposições.

Assim, o art. 43, caput, é que estabeleceu a tributação isolada e definitiva da omissão de receitas, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa. O objetivo do § 2º era de deixar claro que, como já se daria a tributação isolada, então as receitas omitidas não poderiam compor o lucro real. Olvidou o legislador as outras situações, o que foi então corrigido pela MP nº 492/1994.

Portanto, a referida MP não estendeu às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido as disposições da Lei nº 8.541/1992, art. 43, mas apenas esclareceu que, por ser proibida a dupla tributação, os valores tributados de forma isolada não poderiam compor a apuração do lucro presumido. De fato, a Lei nº 8.541/1992, art. 43, § 2º, era até desnecessária, pois é lógico que se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

a tributação é isolada e definitiva, nos termos do caput , não podem as receitas omitidas compor outra base de cálculo.

Logicamente, se desejasse referir-se tão-somente ao caso do lucro real, a lei teria especificado no capítulo ou no caput do artigo tal restrição, e não em um parágrafo.

O mesmo se aplica ao caso da Lei nº 8.541/1992, art. 42.

Quanto ao art. 44, que trata do imposto de renda na fonte incidente sobre a receita considerada automaticamente distribuída aos sócios, refere-se a duas hipóteses. A primeira é a receita omitida e a segunda, a diferença que reduz o lucro líquido. Ocorre que a restrição que segue a segunda hipótese (por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido) não se aplica à primeira. A receita omitida tout court é considerada automaticamente distribuída aos sócios, pois é óbvio que reduzirá o lucro líquido, o lucro real e, evidentemente, o lucro presumido.

O argumento da autuada de que não se aplica ao lucro presumido a presunção de omissão de receitas a partir da constatação de saldo credor de caixa também foi rejeitado pelos julgadores, com fundamentos em jurisprudência administrativa.

Asseveraram os julgadores:

Mesmo optando pelo lucro presumido, a empresa deve manter uma escrituração coerente e correta. Caso a incoerência de tal escrituração não pudesse implicar a presunção de omissão de registros, seria inútil a determinação legal de escriturar. A presunção, portanto, é corolário básico do dever de escriturar.

No caso presente, verificou-se claramente que a empresa deixou de escriturar despesas em certos meses (os fornecedores forneceram informações) e postergou outras. A alegação da empresa de que teria havido cerceamento de seu direito de defesa é absurda, posto que todas as irregularidades foram descritas minuciosamente pela fiscalização. (grifos do original)

Sobre a alegação de que omissão de pagamentos não implica omissão de receitas entenderam os julgadores de primeiro grau que esta não se aplica ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

caso, posto que os pagamentos omitidos não foram tributados diretamente, mas utilizados na recomposição do Caixa, para apurar eventuais saldos credores.

Os julgadores também afastaram os argumentos da autuada de que a apuração do fisco baseou-se em livros incompletos e de que os pagamentos que embasaram o trabalho fiscal foram feitos com recursos seus.

Foram refeitos os demonstrativos do fisco à vista de documentos apresentados com a impugnação, tendo os julgadores constatado que os erros contidos nos demonstrativos são poucos, e que restou comprovada a postergação de registro de pagamentos.

Em decorrência da correção feita pelos julgadores na recomposição dos saldos de caixa, houve alterações para menos nos meses de março, abril, outubro e dezembro, tendo os saldos credores dos meses de junho e setembro aumentados.

Entretanto, observaram os julgadores que não alteraram as exigências relativas aos meses de junho e setembro pois tais períodos já foram atingidos pela decadência (CTN, art. 173, § 1º), em face da determinação da Lei nº 8.383/1991, art. 38.

Como os autos reflexos são consequência do que se apurou em relação ao imposto de renda, foram mantidos ou cancelados na mesma proporção.

Inicialmente houve negativa de seguimento de recurso voluntário a este Conselho, por falta de depósito em garantia. Os débitos chegaram a ser inscritos em Dívida Ativa da União.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Entretanto a autuada obteve êxito em Mandado de Segurança, cuja sentença de fls. 1.032 a 1.041 determinou o seguimento do recurso após processamento das garantias oferecidas pela empresa e a suspensão da execução fiscal (fls. 1.048).

A Decisão DRJ foi anulada pelo Conselho de Contribuinte, Acórdão nº 107-06.502, em Sessão de 06 de dezembro de 2001.

Outra foi proferida em bom termo objeto do Acórdão DRJ/RPO nº 1.336/2002.

O Acórdão da Turma está assim ementado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. É plenamente válido o lançamento efetuado por pessoa competente, nos termos da lei, sendo resguardado o amplo direito de defesa com a descrição do fato jurídico tributário e indicação do dispositivo legal correspondente.

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

LUCRO PRESUMIDO. SALDO CREDOR DE CAIXA E OMISSÃO DE RECEITAS. A obrigatoriedade de manutenção de escrituração em boa ordem, aplicável às empresas optantes pelo lucro presumido, implica a possibilidade de tributação dos saldos credores de caixa como receitas omitidas.

LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA OMITIDA. No lucro presumido, a receita omitida é tributada isoladamente.

Inconformada com a decisão, da qual tomara ciência em 10.06.2002 (ARF de fls. 1.099), a autuada recorre a este Colegiado em 28.06.2002 (fls. 1.100).

Às fls. 1.102 e 1.103, consta arrolamento de bens.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Suas razões de apelação podem ser assim resumidas:

Preliminares:

- ferimento ao princípio da legalidade por ter a fiscalização apontado no Auto de Infração, como enquadramento legal, dispositivo somente aplicável ao lucro real;

- apuração de omissão de receita por presunção legal, inadmissível na sistemática do lucro presumido, com cerceamento do seu direito de defesa já que impede o conhecimento de detalhes que motivaram a autuação;

Mérito

Alega, sustentado em doutrina, que com o advento da Lei nº 8.541/92, que regulou inteiramente a tributação pelo lucro presumido, o artigo 6º da Lei nº 6.468/77 que determinava se considerasse como lucro líquido o valor correspondente a 50% dos valores omitidos, foi revogado a partir de 01/01/93.

Assim, aduz que, como a tributação pelo lucro presumido é anterior à Lei nº 6.468/77, com a sua revogação volta o critério anterior, ou seja, deveria ser aplicado o percentual de 3,5% para presunção do lucro, sobre o valor da receita omitida para se chegar ao montante tributável.

Insiste que o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, trata exclusivamente da omissão de receita das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Tanto que o seu § 2º é muito claro quando a ele se reporta, não cabendo ao intérprete, no caso ao fisco, só porque assim lhe interessa, tirar ilações ou conclusões destoantes do texto da lei,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

com o fito de impor ao contribuinte uma taxaço desregrada e totalmente destituída de amparo legal.

Assevera que, se o dispositivo determina que o valor da receita omitida só não comporá a determinação do lucro real, é porque comporá a determinação do lucro presumido ou arbitrado, na forma regulada pela própria lei nos Artigos 13 a 22. Não há como entender de outra maneira, o texto é claro e objetivo.

E continua a recorrente: *A Medida Provisória nº 492, de 05/05/94, reeditada por inúmeras vezes, culminando na aprovação da Lei nº 9.064, de 20/06/95, que alterou a redação da Lei nº 8.541/92, não produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, com referência ao seu art. 3º.*

Acrescenta que outra evidência de que os efeitos dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 não atingem os lucros presumido e arbitrado, é que a Lei 9.064/95, pelo seu art. 5º, ao estabelecer a presunção de que o lucro arbitrado é considerado rendimento pago aos sócios ou acionistas, determinou no Parágrafo único, que em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o rendimento será tributado, exclusivamente na fonte, à alíquota de 15%. Como se vê, não há a incidência de 25% prevista no Artigo 44, como quer o Fisco e persiste a decisão de primeira instância.

Reclama da interpretação dada pela decisão recorrida de que *"a referida MP não estendeu às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido as disposições da Lei nº 8.541/1992, art. 43, mas apenas esclareceu que, por ser proibida a dupla tributação, os valores tributados de forma isolada não poderiam compor a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

apuração do lucro presumido". Tece considerações sobre os arts. 105, 106 e 116 do Código Tributário Nacional, concluindo:

Claro está que a aplicação do art. 43 da Lei 8.541/92, às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, só foi cogitada a partir de 09 de maio de 1994, por determinação do art. 70 da Medida Provisória nº 492/94 (Lei 9.064/95), contudo, os efeitos dessa modificação só tiveram vigência a partir de janeiro de 1995, por força do princípio constitucional da anterioridade.

Trancreve jurisprudência deste Colegiado em apoio à sua tese.

Passa a defender a tese de que, ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo, a legislação (artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92) impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, tanto que reproduzida no Capítulo II do Título IV, DAS PENALIDADES.

Aduz que, com o advento da Lei nº 9.249, de 26/12/95, o legislador deu novo tratamento para a hipótese de verificação de omissão de receita, eliminando o seu caráter penalístico, tendo portanto efeitos retroativos.

Ainda que se entenda pela existência de omissão de receita objeto de lançamento fiscal, deve ser excluída a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, por incorreto o fundamento legal da exigência e a base de cálculo deste imposto na forma apurada pela fiscalização, pede a recorrente.

Assevera que tal razão é plenamente suficiente a que se determine o cancelamento das exigências do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição Social.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

No tocante ao Imposto de Renda na Fonte acrescenta que este não deve prevalecer, porquanto 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.

Passa a atacar o levantamento fiscal, chamando-o de superficial e sem a profundidade necessária de forma a comprovar a veracidade dos fatos.

Alega ser empresa de pequeno porte, tanto que optou pelo lucro presumido, não se podendo dela exigir registros e controles como se exige de uma empresa de lucro real, uma perfeita contabilidade por assim dizer.

Informa que o fisco solicitou e foi prontamente atendido quanto ao preenchimento dos "Quadros de Informações Gerais", anexos ao processo, sendo que em nenhum mês se vislumbra a ocorrência de déficit financeiro.

Reclama que, louvando-se num resumo da conta caixa (fls. 604 a 656), chamado razão analítico, extraído a partir de um esboço de contabilidade, posto que o livro Diário nem sequer foi levado ao registro próprio exigido pela legislação, o fisco nele incluiu ou excluiu valores como bem entendeu, sem intimar ou solicitar qualquer esclarecimento por parte da fiscalizada, chegando a supostos "saldos credores de caixa" que embasaram a autuação.

Acrescenta que o resumo da conta caixa é por demais conciso, não identificando com a devida clareza as operações ali registradas, não se prestando a um levantamento com inteira certeza sem um acompanhamento *pari passu* dos valores nele transcritos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Aduz que os valores mais expressivos são lançados por totais mensais, não individualizando os pagamentos efetuados, de forma que não há como afirmar com absoluta certeza quais desembolsos perfaz os lançamentos efetuados.

Transcrevo esses argumentos da recorrente:

Acontece que a fiscalização não procedeu a uma auditoria contábil nos registros pertinentes. Pelo contrário, fazendo uso tão somente do resumo da conta caixa, dele extraiu, lançando a crédito, os valores tidos como se não contabilizados, sem atentar para as datas efetivas do pagamento dos gastos com combustíveis e de que, tanto as compras relacionadas como não contabilizadas, como as duplicatas tidas como contabilizadas em data posterior ao pagamento, foram pagas através de cheques de contas bancárias da empresa, as quais foram colocadas à disposição do Agente Fiscal e por ele manipuladas, tanto que efetuou a retenção de extratos bancários, conforme consta do item 22 do Termo de Verificação.

Causa surpresa a atitude do Auditor Fiscal, porque ele mesmo mencionou ao final da Relação das Notas Fiscais não Contabilizadas durante o ano de 1993 os cheques emitidos para pagamento de grande parte das notas fiscais.

A Recorrente anexou à impugnação cópias xerocopiadas de cheques e extratos bancários dos Bancos Bamerindus, Brasil, Bradesco e Empresarial, acompanhados dos Demonstrativos I e II, os quais indicam relativamente a cada duplicata o cheque emitido para sua quitação.

Pelos referidos documentos comprova-se que os pagamentos de duplicatas relacionados pela fiscalização foram efetuados através das contas bancárias da recorrente, regularmente movimentadas, e não mediante a utilização de recursos estranhos à empresa como quer fazer crer o Agente do Fisco. Se os recursos são oriundos da própria empresa não há que se cogitar de omissão de receitas. Isso é pacífico.

E continua a recorrente:

Trata-se de exigência tributária apurada por presunção, a qual, sob pena de nulidade do auto de infração, há de estar expressamente prevista em lei. A previsão legal de omissão de receita por SALDO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

CREDOR DE CAIXA está prevista no Capítulo II-LUCRO REAL, Seção II-Lucro Operacional, no Artigo 12, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, incorporado ao Artigo 180 do RIR/80, portanto, é matéria reservada especificamente às pessoas jurídicas tributadas pelo LUCRO REAL.

Se a presunção de saldo credor de caixa encontra-se estatuída nos dispositivos legais supra, aplicáveis às empresas de lucro real, os quais NÃO SE ACHAM TRANSCRITOS NO ENQUADRAMENTO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO, é porque o fato imponível neste denunciado (saldo credor de caixa) não encontra guarida na legislação fiscal que rege o lucro presumido.

O lançamento tributário, como resultante do exercício da atividade administrativa, está subordinado ao princípio da reserva legal e, de consequência, só se pode exigir tributo quando expressamente autorizado por lei, entendida esta no seu sentido formal e material.

Quanto às exigências decorrentes pediu igual tratamento.

Pede o acolhimento do recurso para reformar a decisão recorrida, cancelando-se a autuação fiscal, para o fim de afastar a exigência do crédito tributário e determinando-se o arquivamento do presente procedimento administrativo fiscal.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

VOTO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Rejeito as preliminares de nulidade pois os argumentos se confundem com o mérito que passo a apreciar.

A recorrente insiste na tese de que a presunção legal de omissão de receitas a partir da constatação de saldo credor de caixa não é aplicável ao lucro presumido.

Não lhe assiste razão.

A uma porque o livro Caixa ou a conta Caixa contábil, quando por esta transite toda a movimentação financeira da empresa, inclusive a bancária, caso destes autos, é obrigação acessória a ser cumprida pelas empresas optantes pelo lucro presumido, desde a edição da Lei nº 8.541/92.

A duas porque a verificação de saldo credor de caixa denota, claramente, a utilização de recursos à margem da escrituração prescindindo mesmo da presunção eis que tal evento mais se aproxima da prova direta do manejo de recursos omitidos à tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Claro que ao fisco, nas presunções legais, cabe fazer a prova da ocorrência do evento indutor. O que o fisco não precisa provar nas presunções legais é a omissão de receita eis que esta é tomada como certa a partir da prova da ocorrência do fato índice - o saldo credor de caixa.

Importa então analisar a prova feita pelo fisco da ocorrência do saldo credor de caixa.

O fisco partiu de um livro obrigatório da empresa, no caso o livro Razão que contém a conta Caixa. Uma vista, ainda que superficial, da movimentação desta conta (fls. 603 a 669) permite verificar que por ela transitam todos os pagamentos e recebimentos da empresa, ainda que por totais mensais.

O trabalho fiscal consistiu em recompor a referida conta pelo cômputo dos pagamentos não registrados e pela realocação de alguns pagamentos nos meses em que foram efetivamente realizados.

É inócua a tentativa da recorrente de sustentar que muitos pagamentos se deram com cheque, pois esses pagamentos ou já estavam contabilizados na conta Caixa ou foram omitidos como demonstrou o fisco nas bem elaboradas planilhas de fls. 681 a 693.

Havia pequenos erros no trabalho fiscal que foram acertados pela decisão recorrida.

No recurso a autuada não traz nada de novo em relação ao que já fora apreciado em primeiro grau.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

Entretanto, a razão está com a recorrente quando defende que os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 somente se aplicaram ao lucro presumido a partir de 1º de janeiro de 1995.

A consideração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e do Imposto de Renda na Fonte - IRF de 100% da receita omitida por empresas tributadas pelo lucro presumido só poderia ser aplicada a partir do ano-calendário de 1995, seja pelo disposto no art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, que mandava aplicar a majoração a partir de 9/5/94, seja por não constar esse mandamento das reedições subseqüentes da referida MP, nem da Lei nº 9.064/95 em que foi convertida. O IRF decorrente da apuração de omissão de receitas em empresas tributadas pelo lucro presumido, até 31/12/94 deveria ser calculado conforme o art. 40, § 11, da Lei nº 8.383/91.

Não podem prevalecer essas exigências pois fundadas em dispositivos não aplicáveis e, por conseqüência, calculadas de forma equivocada.

Este Colegiado tem firme jurisprudência neste sentido, já confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

O mesmo não ocorre com a Contribuição social sobre o Lucro - CSLL e com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS pois a redação original do § 2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92 já previa que 100% da receita omitida constituiria base de cálculo para lançamento das contribuições para a seguridade social.

Neste ponto o Auto de Infração está correto e deve ser mantido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10850.000980/97-81
Acórdão nº : 107-07.863

No tocante à exigência das contribuições ao Programa de Integração Social - PIS/Pasep, ainda que não se trate de contribuição própria da seguridade social, sua incidência sobre toda a receita omitida, é decorrência lógica da sua base legal citada no Auto de Infração.

Entretanto, este Colegiado já pacificou o entendimento de que, quando exigido com base no faturamento, nos molde da Lei Complementar nº 7/70, deve ser calculado com base nessa grandeza quando relativa ao sexto mês anterior. Há portanto erro no Auto de Infração quanto ao aspecto temporal da base de cálculo tomada.

Por isso, voto por se afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar das exigências mantidas pelo Acórdão recorrido os valores relativos ao IRPJ, IRF e PIS/Pasep.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 2004.



LUIZ MARTINS VALERO