



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

PROCESSO N° : 10875.003119/99-21  
RECURSO N° : 132.459  
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1995 E 1996  
RECORRENTE : DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS(SP)  
SESSÃO DE : 29 DE JANEIRO DE 2003  
ACÓRDÃO N° : 101-94.072

**PRELIMINAR. DECADÊNCIA.** Os tributos e contribuições sujeitos a lançamentos por homologação, com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo está homologada e não cabe mais a revisão do lançamento ou novo lançamento.

**IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA.** Valores depositados em conta corrente bancária da pessoa jurídica, sem a identificação do depositante e escriturados na contabilidade a título de adiantamento para aumento de Capital Social e, quando intimados a autuada e nem seus sócios comprovam a origem e a efetiva entrega do numerário, caracteriza suprimento de numerário sem origem e cabe presunção de omissão de receita.

**IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.** Quando o sujeito passivo comprova que as obrigações constantes do passivo foram pagas no período subsequente e tanto as obrigações como os pagamentos estão regularmente escriturados pelo credor não cabe a presunção de omissão de receitas, na forma do artigo 228 do RIR/94.

**IRPJ/IRRF. TRIBUTAÇÃO COM FUNDAMENTO NOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92.** O artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que revogou os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, que entrou em vigor na data de sua publicação e aplica-se retroativamente face ao disposto no artigo 106, inciso II, letra 'c', do Código Tributário Nacional e para os contribuintes que optou pelo lucro real anual, admite-se a compensação de prejuízos fiscais apurados e acumulados, obedecidas às limitações impostas na legislação de regência e cancelamento do lançamento do imposto sobre a renda na fonte.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS.** A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/FATURAMENTO.** Até o advento da Medida Provisória nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS/FATURAMENTO é o faturamento de seis meses anteriores ao mês da ocorrência do fato gerador. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

Acolhida preliminar, em parte e provido, em parte, no mérito.

**PROCESSO Nº: 10875.00311/99-21**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.072**

**RECURSO Nº. : 132.459**  
**RECORRENTE: DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência dos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram até 30 de novembro de 1994 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI e PAULO ROBERTO CORTEZ que negavam provimento quanto à revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

  
**EDISON PEREIRA RODRIGUES**  
**PRESIDENTE**

  
**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2003

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

**PROCESSO Nº: 10875.00311/99-21**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.072**

**RECURSO Nº. : 132.459**  
**RECORRENTE: DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

## RELATÓRIO

A empresa **DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 53.137.527/0001-29, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas(SP), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência contida nestes autos refere-se a seguintes tributos e contribuições apurados em reais:

TRIBUTOS	LANÇADO	JUROS	MULTA	TOTAIS
IRPJ	3.520.778,14	3.568.217,02	2.640.583,62	9.729.578,78
PIS/FAT	102.601,80	104.258,35	76.951,37	283.811,52
COFINS	282.113,20	285.873,82	211.584,92	779.571,94
IR FONTE	4.243.005,14	4.276.221,09	3.182.253,89	11.701.480,12
CSLL	1.288.803,96	1.305.686,94	966.602,97	3.561.093,87
<b>TOTAIS</b>	<b>9.437.302,24</b>	<b>9.540.257,22</b>	<b>7.077.976,77</b>	<b>26.055.536,23</b>

A exigência foi capitulada nos seguintes dispositivos legais, discriminados por tributos e contribuições:

IRPJ: artigos 197, § único, 226, 228, 229, 195, inciso II e 230, do RIR/94;

PIS/FATURAMENTO: artigo 3º, alínea 'b', da Lei Complementar nº 07/70, artigo 1º, § único, da Lei Complementar nº 17/73 e artigo 53, inciso IV, da Lei

**PROCESSO Nº: 10875.00311/99-21**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.072**

nº 8.383/91, artigo 83, inciso III, da Lei nº 8.981/95, artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I e 9º, da Medida Provisória nº 1.212/95 e artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Medida Provisória nº 1.249/95 e suas reedições;

**COFINS:** artigos 1º, 2º, 3º 4º e 5º, da Lei Complementar nº 70/71;

**IR FONTE:** artigo 44 da Lei nº 8.541/92, artigo 3º, da Lei nº 9.064/95 e artigo 62 da Lei nº 8.981/95;

**CSLL:** artigo 38, 39, 43 da Lei nº 8.541/92 com as alterações do artigo 3º da Lei nº 9.065/95, artigo 2º e seus §§ da Lei nº 7.689/88 e artigo 57, da Lei nº 8.981/95.

As bases de cálculo adotadas pela autoridade lançadora para todos os tributos e contribuições, conforme a infração imputada, foram as seguintes:

<b>OMISSÃO DE RECEITA SUPRIMENTO DE CAIXA</b>		
<b>MÊS DO FATO GERADOR</b>	<b>ANO-CALENDÁRIO 1994 – CR\$/R\$</b>	<b>ANO-CALENDÁRIO 1995 – R\$</b>
JANEIRO	74.900.000,00	0
FEVEREIRO	111.720.000,00	451.300,00
MARÇO	178.504.891,61	550.180,00
ABRIL	272.887.131,97	631.240,00
MAIO	722.600.000,00	374.200,00
JUNHO	563.208.106,15	650.450,00
<b>SUB TOTAL</b>	<b>1.923.820.129,73</b>	<b>0</b>
<b>CONVERSÃO – R\$</b>	<b>699.570,96</b>	<b>0</b>
JULHO	415.850,00	591.750,00
AGOSTO	910.508,00	610.000,00
SETEMBRO	374.296,46	172.500,00
OUTUBRO	366.910,00	358.500,00
NOVEMBRO	433.850,00	68.000,00
DEZEMBRO	744.070,00	1.641.750,00
<b>TOTAIS</b>	<b>3.245.484,46</b>	<b>6.099.870,00</b>

<b>OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO</b>		
<b>MÊS DO FATO GERADOR</b>	<b>ANO-CALENDÁRIO 1994 – R\$</b>	<b>ANO-CALENDÁRIO 1995 – R\$</b>
31 DE DEZEMBRO	0	1.122.400,00
TOTAIS	0	1.122.400,00

Na decisão de 1º grau, o lançamento foi mantido na sua totalidade e a ementa da decisão foi redigida nos seguintes termos:

**“DECADENCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.** A modalidade de lançamento se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames que emanam do art. 173 do CTN.

**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO.** É de 10 (dez) anos o prazo de decadência das contribuições para a seguridade social.

**OMISSÃO DE RECEITAS. AUMENTO DE CAPITAL EFETIVA ENTREGA E ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO.** A comprovação da origem dos recursos supridos significa a necessidade de ser demonstrado que os recursos advenientes dos sócios foram percebidos por estes de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos a regular contabilização. A prova da transferência bancária dos recursos dos sócios para a pessoa jurídica é apta a comprovar somente a efetiva entrega, não a origem. Nestes casos, permanece válida a presunção de omissão de receita.

**OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.** Cabe ao sujeito passivo a prova de que os registros constantes de seu Passivo Exigível correspondem a obrigações efetivamente assumidas pela sociedade. A falta da comprovação caracteriza a existência de omissão de receitas.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES PARA SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.** Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

**IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NÃO CARACTERIZADA. A receita omitida será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte. Tal regra não configura penalidade, sendo incabível a aplicação do disposto no artigo 106, II, 'c', do CTN, em face da revogação posterior da norma.**

***Lançamento Procedente.***

No recurso voluntário, de fls. 520 a 556, a recorrente insiste na preliminar de decadência relativamente a tributos e contribuições exigidas nestes autos que são lançados na modalidade de lançamento por homologação, independentemente de pagamento ou não dos tributos já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, conforme expresso no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Sustenta, também, que o prazo decadencial de cinco anos aplica-se, também, as contribuições sociais tendo em vista a inequívoca manifestação do Supremo Tribunal Federal no sentido de que com a Constituição Federal, de 1988, as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas para os tributos.

Esclarece que como o Auto de Infração foi lavrado no dia 02 de dezembro de 1999, todos os tributos e contribuições objeto destes autos cujos fatos geradores ocorreram até 30 de novembro de 1994, estão decadentes e não podem mais ser objeto de lançamento ou revisão de lançamento.

No mérito, a recorrente esclarece que a autuação está lastreada exclusivamente em movimentação de conta corrente dos sócios, destinada a futuros aumentos de capital e que a fiscalização considerou como não provada.

Insiste que os aportes de capital estão retratados e comprovados na conta corrente dos sócios, tanto que parte deles foi utilizada, de forma regular, para aumentar o Capital Social, através de alterações do contrato social devidamente

arquivadas na Junta Comercial, cujos registros tem força probante, acobertada pela presunção *juris tantum* e que, desta forma, cabe ao fisco o ônus da prova do contrário, ou seja, de que os aumentos de capital não ocorreram.

Entende a recorrente que foi comprovado o efetivo transito do numerário da conta corrente bancária dos sócios para a conta corrente bancária da pessoa jurídica e que os suprimentos foram destinados ao aumento de capital em contrato social com registro na Junta Comercial e, portanto, não pode prosperar a presunção de omissão de receitas.

Diz a recorrente que conforme planilhas elaboradas pela própria fiscalização, existem suprimentos e devoluções, ao longo dos anos-calendário de 1994 e 1995 e que não cabe a imputação de omissão de receita, apenas para os suprimentos, quando no mesmo mês e até o mesmo dia, foram contabilizadas devoluções de numerário para os sócios.

Diz a recorrente que para prosperar a presunção de omissão de receita, a autoridade lançadora deveria demonstrar os indícios de omissão de receita para depois, arbitrar a receita com base nos suprimentos de caixa, como estabelecido no artigo 229, do RIR/94.

Por fim, esclarece que a origem dos recursos está provada quando ficou demonstrada de forma inequívoca que os numerários foram transferidos da conta corrente bancária dos sócios para a conta corrente bancária da pessoa jurídica e que, não poderia prosperar a presunção de omissão de receita na recorrente já que os sócios participam de capital de social de outras pessoas jurídicas e, ainda, possui patrimônio e aplicações financeiras suficientes para dar cobertura aos suprimentos efetuados.

Relativamente à omissão de receita caracterizada por passivo fictício pela falta de comprovação da existência das obrigações para com a pessoa jurídica GUAYPORÉ DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS QUIMICA LTDA., a recorrente

esclarece que, quando da fiscalização não localizou os documentos comprobatórios do efetivo pagamento das obrigações registradas, mas posteriormente, em diligências realizadas junto aos bancos contra as quais emitiu os cheques de pagamentos à empresa credora, obteve cartas que comprovam a efetividade da quitação do passivo.

Entretanto, a autoridade julgadora de 1º grau não aceitou as provas apresentadas sob a alegação de que os valores pagos não coincidem com as obrigações registradas na contabilidade e que, por essa razão não foi comprovada a exigibilidade das obrigações escrituradas.

Insiste que as provas documentais acostadas à impugnação são suficientes para comprovar a existência das obrigações tendo em vista que as mesas foram efetivamente pagas e que a imputação de infração do artigo 228 do RIR/94 é inadequada vez que caberia ao fisco a prova de que as obrigações registradas já foram pagas com recursos à margem da contabilidade.

Embora a fiscalização não tenha capitulado a infração no artigo 43, da Lei nº 8.541/92, o Demonstrativo da Apuração do Imposto de Renda sobre Omissão de Receita leva a concluir que foi considerada infração daquele dispositivo legal, especialmente, porque quanto ao Imposto sobre a Renda na Fonte sobre a Omissão de Receita, foi capitulada a infração no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Nesta seqüência, diz a recorrente que os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92 foram revogados pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 e que, tendo em vista que os dispositivos legais revogados tinham o caráter de penalidade porquanto na mesma Lei estava inserida no Capítulo II, do Título IV, intitulado DAS PENALIDADES, de acordo com o disposto nos artigos 106, inciso II, letra 'c', e 112, do Código Tributário Nacional tem efeito retroativo.

Explicita a recorrente, inclusive no Memorial apresentado, que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição da disponibilidade econômica e

**PROCESSO Nº: 10875.00311/99-21**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.072**

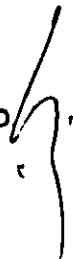
jurídica da renda e não de receita e que a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é o lucro real, presumido ou arbitrado, consoante o disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional e, portanto, a receita, ainda que omitida, não constitui base de cálculo e nem fato gerador do mesmo imposto.

De qualquer forma, a tributação do Imposto sobre a Renda na Fonte só tem lugar quando comprovada a efetiva distribuição dos lucros aos sócios, consoante jurisprudência judicial predominante.

Em reforço a sua tese, transcreve ementas de inúmeros acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes que dariam coberturas as suas pretensões.

Com estas considerações, solicita integral acolhimento do apelo para que, com a reforma da decisão recorrida, sejam julgadas insubsistentes as autuações, desconstituindo-se os respectivos autos, inclusive quanto aos lançamentos reflexivos.

É o relatório



**VOTO**

**Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator**

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e inexistindo qualquer ressalva por parte da autoridade preparadora do processo administrativo fiscal quanto aos bens arrolados deve ser conhecido por esta Câmara.

**PRELIMINAR SUSCITADA. DECADÊNCIA.**

A declaração de rendimentos dos exercícios de 1995, ano-calendário de 1994 (fls. 05 a 20), registrou a forma de apuração de resultados na modalidade de LUCRO REAL MENSAL e, portanto, eventual alegação de decadência deve ser examinada sob a ótica de que o fato gerador teve é MENSAL.

A questão da decadência, em relação ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e, também, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tem sido debatido tanto na doutrina quanto na jurisprudência, administrativa ou judicial.

No âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, as divergências se manifestavam quer quanto à caracterização da natureza do lançamento, quer quanto à fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, dirimindo as divergências, já em 1999, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido eram tributos sujeitos a lançamento por declaração, passando a ser por homologação a partir desse diploma legal.

Relativamente a PIS/FATURAMENTO e COFINS incidentes sobre o faturamento não há dúvida que se tratam de contribuições lançados na modalidade de lançamento por homologação.

Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, define-se *dies a quo* para contagem do prazo de decadência.

O lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de quando ocorrido o fato gerador identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade, como explicitado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura o imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo fiscal, no caso de IRPJ, ou, base de cálculo negativa, no caso de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

O que se define se o lançamento é por declaração ou por homologação é a legislação do tributo e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento: por declaração, por homologação e de ofício. Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original (caso do IPTU, por exemplo), é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de imposto nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o

termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador (mensal ou anual).

Entre outros precedentes, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-93.783, de 21 de março de 2002, com a seguinte redação:

*“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei nº 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim, sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Recurso provido.”*

No voto condutor do referido acórdão, a Conselheira Sandra Maria Faroni tece seguintes considerações sobre o tema:

*“Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude ou simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra que a legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:*

*a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147); ou*

*b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).*

*No caso da letra ‘a’ (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, § único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados:*

*(1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo;*

*(2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, se for esse o caso; ou*

*(3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.*

*No caso da letra 'b' (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la.*

*Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, V).*

*Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento."*

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, também, tem decidido que a partir do ano-calendário de 1992 os tributos são devidos mensalmente, na medida em que os lucros forem auferidos (artigo 38 da Lei nº 8.383/91) e que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento, independentemente de pagamento dos tributos, já que o sujeito passivo pode apurar prejuízo num determinado mês.

Entre outros acórdãos, pode ser citada a seguinte ementa:

***“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA.***

*A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento.*

*O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a*

*hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação.*

*Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado.(Ac. 108-05.241, de 15/07/98)”*

Não tenho dúvida, pois, que está caracterizada a decadência relativamente ao meses de janeiro a novembro de 1995, no caso dos presentes autos.

Quanto ao artigo 45, da Lei nº 8.212/91, esta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que o mencionado artigo aplica-se tão somente as contribuições previdenciárias de competência do Instituto Nacional de Seguridade Social.

No voto condutor do Acórdão nº 101-93.460, de 24 de maio de 2001, a eminente Conselheira Relatora, entre outras considerações apresenta as seguintes razões que fundamentaram a sua convicção:

*“Todavia, entendo que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos à CSLL são constituídos (formalizados por lançamento) pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema de Seguridade Social.*

*Por conseguinte, o prazo referido no artigo 45 (cuja constitucionalidade não cabe aqui discutir) seria aplicável apenas às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS.*

*O artigo 45, incluindo seus parágrafos, se refere claramente ao seu destinatário, que é a Seguridade Social, e não a Receita Federal. A Seguridade Social, de cujo direito cuida o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, é representada por órgãos descentralizados do Ministério da Previdência e Assistência Social (autarquias, que são entidades da administração indireta), ao passo que a Receita Federal é órgão da administração direta da União, conforme Decreto-Lei nº 200/67*

*Assim, sem se indagar quanto á constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, tenho que as normas sobre decadência nele contidas se referem às contribuições previdenciárias, de competência do INSS, enquanto que para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no Código Tributário Nacional. Esse, aliás, tem sido o entendimento deste Conselho.”*

Não vejo como discordar com o posicionamento desta Câmara que, em verdade, é a interpretação literal ou gramatical do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 e, assim, não vejo como deixar de acolher a tese de decadência relativamente aos meses de janeiro a novembro do ano-calendário de 1995, exercício de 1996 tendo em vista que Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é um tributo com fato gerador mensal e que se completa apenas no final do mês ou por opção manifestada com a declaração de rendimento com apuração do LUCRO REAL ANUAL.

Além disso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já uniformizou a jurisprudência conforme Acórdão nº CSRF/01-03.424/2001, com a seguinte ementa:

**“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ART. 146, III, ‘b’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável ao caso o artigo 45, da Lei nº 8.212/91, que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, III ‘b’, da Constituição Federal. Recurso especial do contribuinte conhecido e provido.”**

Desta forma, em 02 de dezembro de 1999 só poderia constituir crédito tributário correspondente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/FATURAMENTO e COFINS cujo fato gerador anual tenha ocorrido a partir de 1º de dezembro de 1994.

Este entendimento está consoante com o último acórdão disponibilizado no "site", do Superior Tribunal de Justiça, relativa ao julgamento no AGRESP 146149/SP – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, de 11 de dezembro de 2001, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, publicado no Diário da Justiça de 11/03/2002, página 00167, relatado pelo Ministro Milton Luiz Pereira, com a seguinte ementa:

***“Processo Civil. Agravo. Contribuição Previdenciária. Prescrição. Decadência.***

***1. A contribuição previdenciária relativa ao período de outubro de 1965 a fevereiro de 1973, cujo lançamento foi efetivado em setembro de 1978, está atingida pela decadência.***

***2. Agravo não provido.”***

Esta decisão não menciona expressamente o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, mas a mesma Superior Tribunal de Justiça tem precedente decidindo pela inaplicabilidade do artigo 45 da citada lei.

Entre outros acórdãos merece transcrição a ementa do acórdão proferido no ERESP 202203/MG – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL, decidido no dia 18 de dezembro de 2000, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, publicado no DJ de 02/04/2001, também, disponibilizado no "site" do Superior Tribunal de Justiça, onde foi relator o Ministro José Delgado, com a seguinte redação:

***“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA DE TRIBUTO. DECADÊNCIA. PERÍODO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR ENTRE FEVEREIRO/1974 E DEZEMBRO/1979. CRÉDITOS***

**CONSTITUÍDOS EM NOVEMBRO/1985. EC Nº 8/1977. LEI Nº 6.830/1980 E ART. 174 DO CTN. PRECEDENTES.**

- 1. A natureza das contribuições previdenciárias é de tributo.*
- 2. Posição jurisprudencial da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que ocorre em cinco anos o prazo decadencial para exigir o pagamento de contribuições previdenciárias com fato gerador compreendido entre o início da vigência da EC nº 8, de 14/04/1977, e a vigência da Lei nº 6.830/80, de 24/12/1980.*
- 3. Consolidada pela decadência está a dívida de contribuições previdenciárias relativas ao período de fevereiro/1974 e dezembro/1979, quando os créditos só foram constituídos em novembro/1985.*
- 4. Adoção do princípio da continuidade das leis. Prazo decadencial do lançamento de ofício (art. 173, I, do CTN). Decadência regida pelo art. 174 do CTN.*
- 5. Não aplicação ao caso da Lei nº 6.830, art. 2º, § 9º, de 22/09/1980, e da Lei nº 8.212/91, arts. 45 e 46, e da Lei nº 3.807/60, art. 144.*
- 6. Precedentes desta Corte Superior.*
- 7. Embargos de Divergência rejeitados.”*

Como se vê, o Superior Tribunal de Justiça pela Primeira Turma e, também, pela Primeira Seção já uniformizou a decisão no sentido de inaplicabilidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 para as contribuições previdenciárias que são administradas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social.

Assim, não há como se cogitar que para os tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal possa adotar entendimento diverso daquele firmado pela Superior Tribunal de Justiça que representa a última instância judicial para a matéria infra-constitucional.

Além disso, para completar a análise de matéria, não poderia deixar de transcrever a Súmula nº 108, do extinto Tribunal Federal de Recursos, com a seguinte redação:

*“A constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de 5 (cinco) anos.”*

Diante destas manifestações, especialmente do Superior Tribunal de Justiça, opino pelo acolhimento da tese da decadência, relativamente aos meses de janeiro a novembro de 1994, de todos os tributos e contribuições objetos destes autos.

### **MÉRITO**

O lançamento diz respeito à omissão de receitas, caracterizado por suprimimento de numerário e passivo fictício.

Omissão de Receita. Suprimimento de Numerário pelos Sócios.

A atuada escriturava uma movimentação de recursos financeiros, á débito e a crédito de sócios RODOLFO SERAFIM NETO e FRANCISCO GUSMÃO DOS SANTOS, a título de adiantamento para aumento de Capital Social.

O registro era feito nas seguintes contas:

#### **DÉBITO:**

01.1.01.02.0019—BANCO SAFRA S/A – C/C 01832

Histórico: DEPÓSITO CF. COMPROVANTE (23/12/94)... 128.600,00

#### **CRÉDITO:**

05.01.04.07.0044—~~CONTA CORRENTE P/ AUMENTO DE CAPITAL~~

Histórico: DEPÓSITO CF. COMPROVANTE (23/12/94) .. 128.600,00

No ano-calendário de 1995, foi implantada uma nova forma de escrituração contábil, com mudança nos códigos, mas o registro permaneceu idêntico como atestam os diversos termos lavrados pela fiscalização.

A conta-corrente correspondente a adiantamento para aumento de Capital Social, não decadente, registrava as seguintes movimentações:

MÊS/ANO	ENTRADAS	SAÍDAS
DEZ/94	744.070,00	0
FEV/95	451.300,00	313.000,00
MAR/95	550.180,00	35.360,00
ABR/95	631.240,00	21.500,00
MAI/95	374.200,00	0
JUN/95	650.450,00	0
JUL/95	591.750,00	0
AGO/95	610.000,00	0
SET/95	172.500,00	0
OUT/95	358.500,00	0
NOV/95	68.000,00	0
DEZ/95	1.641.750,00	0
TOTAIS	6.843.940,00	369.860,00

As intimações expedidas pela fiscalização solicitavam esclarecimentos sobre o efetivo transito e a origem do numerário suprido para os seguintes aumentos de Capital Social de CR\$ 64.481.007,00 para R\$ 4.800.000,00, em 18 de agosto de 1994 e de R\$ 4.800.000,00 para R\$ 10.000.000,00, conforme Alteração de Contrato Social de 22 de dezembro de 1995, registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, em 31 de janeiro de 1996.

A fiscalização exigiu a origem dos recursos financeiros que foram depositados nas contas correntes bancárias dos sócios e para isso, foram expedidas intimações para os sócios RODOLFO SERAFIM NETO e FRANCISCO JOSÉ GUSMÃO DOS SANTOS, mas apenas o sócio RODOLFO SERAFIM NETO tomou ciência da intimação. O sócio FRANCISCO JOSÉ GUSMÃO DOS SANTOS não foi cientificado da intimação, mas assinou as respostas para as intimações.

Em verdade, apenas um sócio foi cientificado das intimações, mas não respondeu às intimações e o outro sócio não foi cientificado das intimações, mas

respondeu as intimações, esclarecendo que não dispõe de documentos que comprovem o efetivo transito do numerário.

Entretanto, o fato exposto não invalida o lançamento, conforme jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/01-0.826/88, com a seguinte ementa:

*“SUPRIMENTO DE CAIXA. INTIMAÇÃO PRÉVIA. A intimação do contribuinte para comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos que constituíram o chamado suprimento de caixa é mera praxe administrativa e a sua falta não implica nulidade do lançamento, desde que o autuante tenha apurado a existência de suprimentos não comprovados.”*

No caso dos autos, o sócio FRANCISCO JOSÉ GUSMÃO DOS SANTOS respondeu à intimação esclarecendo que *“... infelizmente não conseguimos localizar documentos suficientes para atender a contento as referidas intimações”*, em respostas às intimações nº 33 e 34.

Diante da confissão firmada por um dos sócios, não vejo como destruir a presunção estabelecida no artigo 229 do RIR/94 exceto quanto às parcelas devolvidas ou estornadas de R\$ 313.000,00, R\$ 35.360,00 e 21.500,00, respectivamente, nos meses de fevereiro, março e abril de 1995, totalizando R\$ 369.860,00.

A recorrente sustenta, também que, para prosperar a presunção estabelecida no artigo 229, do RIR/94, a autoridade lançadora deve demonstrar a ocorrência de indícios de omissão de receitas para arbitrar o valor das receitas omitidas, com base nos recursos supridos cuja origem não foi comprovada.

De fato, literalmente, o artigo 229 do RIR/94 não deixa dúvida quanto a este entendimento quando expressa:

*“Art. 229 – Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de*

*receita, a autoridade tributária poderá arbitra-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.”*

O argumento exposto pela recorrente (indícios de omissão de receita) é relevante, mas não encontra respaldo nem junto ao Poder Judiciário, porquanto o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento de Apelação Cível nº 96.04.41177-2/SC, proferiu acórdão cuja ementa transcrevo abaixo:

**“EMBARGOS À EXECUÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. AUMENTO DE CAPITAL. ORIGEM E ENTREGA DOS RECURSOS NÃO DEMONSTRADA A CONTENTO.**

*I – A integralização de aumento de capital em dinheiro, há de, comprovadamente satisfazer a dupla demonstração (I) quanto à origem dos recursos creditados e (II) a efetividade da entrega das respectivas quantias, sob pena, de te-lo por omissão de receita.*

*II – Apelo improvido.”*

No âmbito administrativo este entendimento está consagrado desde a década de 1980, quando foi uniformizado o entendimento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em Acórdão nº CSRF/01-0.220/82, com a seguinte ementa:

**“SUPRIMENTO DE CAIXA. Se a pessoa jurídica não provar, com documentação hábil e idônea, a efetiva entrada do dinheiro e sua origem, coincidente em datas e valores, a importância suprida será tributada como omissão de receita. O registro contábil sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova.”**

Não há prova nos autos de que os valores depositados tenham origem na conta corrente dos sócios. As provas apresentadas e examinadas pela fiscalização são constituídas de comprovante de depósito bancário na conta corrente da autuada, sem a identificação do nome do depositante e que, por ocasião de seu

registro contábil elegeu a conta correspondente a Conta Corrente dos sócios para aumento de Capital Social.

Desta forma, entendo que não há prova da efetiva entrega do numerário e da sua origem para comprovar o suprimento e, portanto, é cabível a presunção de omissão de receita em conformidade com a jurisprudência, administrativa e judicial, predominante.

**Omissão de Receitas. Passivo Fictício (Não Comprovado)**

A fiscalização entendeu que havia omissão de receita caracterizada por passivo não comprovado no balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro de 1995 porque, quando intimado, a autuada não logrou comprovar a existência das obrigações para com a empresa GUAYPORÉ QUIMICA LTDA., no valor de R\$ 1.122.400,00.

Esta obrigação diz respeito à movimentação efetuada na conta corrente bancária da autuada, nas seguintes datas:

DATA	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
16.11.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	45.000,00	45.000,00
16.11.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	141.500,00	186.500,00
16.11.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	78.000,00	264.500,00
16.11.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	113.800,00	378.300,00
28.11.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	80.000,00	458.300,00
12.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	58.000,00	516.300,00
12.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	96.000,00	612.300,00
20.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	28.000,00	640.300,00
20.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	109.500,00	749.800,00
20.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	94.000,00	843.800,00
20.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	42.000,00	885.800,00
20.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	20.000,00	905.800,00
20.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	63.000,00	968.800,00
29.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	29.500,00	998.300,00
29.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	87.000,00	1.085.300,00
29.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	0	93.000,00	1.178.300,00
29.12.95	DEPÓSITO CFE. AVISO	55.900,00	0	1.122.400,00
TOTAIS		55.900,00	1.178.300,00	1.122.400,00

Estas obrigações constantes do Passivo Exigível, totalizando R\$ 1.122.400,00, a favor da empresa GUAYPORÉ DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA., não foram comprovadas e sequer justificadas, apesar de inúmeras intimações expedidas e cientificado representante da empresa fiscalizada.

Entretanto, na fase impugnativa a recorrente trouxe aos autos diversos documentos bancários, inclusive cópia de cheques, que comprovam os pagamentos efetuados pela mesma para quitação das obrigações correspondente a GUAYPORÉ DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.

A autoridade julgadora de 1º grau não aceitou os pagamentos efetuados porque os valores pagos não coincidiam com as obrigações registradas e concluiu que se tratava de passivo fictício alterando o fundamento de fato da autuação que foi de passivo não comprovado.

Como se vê do quadro acima, estas importâncias foram depositadas em conta-corrente bancária da recorrente, sem qualquer identificação do depositante e na contabilidade foram registradas na conta 'Conta Corrente – GUAYPORÉ DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA.' e que, a rigor, tem as mesmas características de suprimento de caixa mas em virtude de a supridora ser uma pessoa jurídica regularmente constituída e não é sócia da autuada, a fiscalização houve por bem autuar como passivo não comprovado.

Assim, entendo que foi instaurada confusão quanto a infração imputada: a fiscalização entende que se trata de passivo não comprovado e a autoridade julgadora sentencia que tratar-se-ia de passivo fictício, apesar de que inexistem diferença entre as duas infrações.

A diferença estaria, segundo o entendimento manifestado pela recorrente, em que no caso de passivo não comprovado, o sujeito passivo deveria comprovar a existência das obrigações e que no caso de passivo fictício,

comprovaria a existência mediante o pagamento e a correspondente registro contábil na empresa credora.

No caso dos autos, a recorrente trouxe aos autos, prova de que efetuou pagamentos em valores superiores aos indicados como passivo não comprovado ou passivo fictício e a fiscalização, em diligências realizadas, inclusive junto à pessoa jurídica credora que há coincidência quanto aos registros contábeis, comprovando a existência de créditos e efetiva quitação.

Nestas condições, não vejo como prosperar a pretendida presunção de omissão de receita já que foi apresentada a prova inequívoca de que as obrigações foram regularmente registradas nos livros comerciais da credora e comprovadas as quitações das obrigações, em valores até superiores.

Assim, sou pela exclusão da tributação da parcela de R\$ 1.122.400,00 correspondente à omissão de receitas caracterizadas por passivo fictício ou passivo não comprovado.

#### **CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO. ARTS. 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92**

No Auto de Infração correspondente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, as infrações apontadas não foram capituladas no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, mas a tributação, em separado e definitivo, com a alíquota de 25%, foi a estabelecida no dispositivo legal em apreço.

Outrossim, no Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda na Fonte, a infração foi capitulada no artigo 44, da Lei nº 8.541/92.

A recorrente argumenta mais que 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 27/12/1995) e que, portanto, esta revogação impede a tributação no ano-calendário de 1995 cujo fato

gerador ocorreu no dia 31 de dezembro de 1995 já que apresentou a declaração anual de rendimentos e, ainda, tem efeito retroativo para o ano-calendário de 1994, por se tratar de uma tributação com caráter de penalidade.

Neste aspecto, tem razão a recorrente.

Efetivamente, 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.

A revogação entrou em vigor na data de sua publicação, ou seja, no dia 27 de dezembro de 1995 e, tendo em vista que o sujeito passivo apresentou a declaração de rendimentos no ano-calendário de 1995, exercício de 1996, apurando o LUCRO REAL ANUAL, no dia 31 de dezembro de 1995, não mais vigoravam os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92.

De fato, a Lei nº 9.249 determinou expressamente:

*“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.”*

Como se vê, a revogação não foi submetida a qualquer condição para sua vigência e, portanto, entrou em vigor na data de sua publicação, tendo em vista que a recorrente apresentou a declaração de rendimentos do exercício de 1996, ano-calendário de 1995, com base no LUCRO REAL ANUAL.

Esta matéria já foi objeto de julgamento pelo Primeiro Conselho de Contribuintes conforme diversos julgados e entre outros podem ser mencionadas as seguintes ementas:

*“IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. A tributação prevista no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 foi revogado pelo inciso IV, do artigo 36, da Lei nº 9.249/95, que entrou em vigor no dia 27 de dezembro de 1995, na data de sua publicação e, portanto, não*

*atinge fatos ocorridos no dia 31 de dezembro do mesmo ano (Ac. 101-93.676, de 07/11/2001)."*

Além da revogação expressa para o ano-calendário com apuração anual de 1995, para os anos-calendário anteriores, a interpretação predominante tem sido no sentido de que a revogação e o restabelecimento de critérios normais para a tributação de receitas omitidas tem efeito retroativo face ao caráter penal da tributação estabelecida nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 e com fundamento no artigo 106, inciso II, letra 'c', do Código Tributário Nacional.

De fato, como esclareceu a recorrente, os artigos revogados estabeleciam uma tributação de 25% para o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, de 35% para o Imposto sobre a Renda na Fonte, de 10% para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, 2% para a COFINS e 0,65% para PIS/FATURAMENTO, de forma que as cinco incidências totalizam 72,65% da receita omitida e acrescentando a multa de lançamento de ofício que constitui a menor penalidade 75%, por declaração inexata, a cobrança atinge um percentual de 127,14%

Esta incidência de 127,14% sobre a receita omitida representa uma tributação exacerbada e que até poderia ser classificada como confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, de 1988) porque a legislação tributária estava impondo uma cobrança de 27,14% superior à receita omitida, sem computar os juros moratórios que, provavelmente, dobraria o montante cobrado.

Desta forma, o entendimento sedimentado neste Primeiro Conselho de Contribuinte tem sido no sentido de que esta tributação traduzia verdadeira penalidade, assertiva que, está confirmada na própria redação da Lei nº 8.541/92 onde tal regra se encontra inserida no "CAPITULO II – DA OMISSÃO DA RECEITA", como parte integrante do "TITULO IV" expressamente rotulado pelo legislador de "DAS PENALIDADES".

No voto condutor do Acórdão nº 108-05.795, de 13 de julho de 1999, o eminente Conselheiro Relator José Antonio Minatel deixou registrado que:

*“Também salta aos olhos o caráter de penalidade dessa tributação, quando comparada com o método mais extremado adotado pelo Fisco, que é a hipótese de arbitramento dos lucros, que nunca chegou a 100% das receitas. De acordo com os arts. 47 e 48 da Lei nº 8.981/95, a base de cálculo do IRPJ na hipótese de arbitramento do lucro, no ano de 1995, não passava de 15% da receita de vendas de mercadorias e 30% da receita de venda de serviços, quando conhecidas.*

*Evidenciado que essa base de cálculo tinha caráter de penalidade, e sendo certo que foi expressamente revogada a partir de 01.01.96, é possível sustentar a aplicação retroativa dessa revogação aos casos não definitivamente julgados, pelo princípio da retroatividade benigna assente no ordenamento jurídico, mais precisamente nos arts. 106 e 112 do Código Tributário Nacional.”*

Mesmo que não fosse a hipótese de caráter penal, poderia prosperar o entendimento de que o retorno da tributação da receita omitida pelos critérios normais adotados (art. 24 da Lei nº 9.249/95) e revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, representaria a correta interpretação dos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, ou seja, a de que o artigo que revogou tem o caráter interpretativo e, também, retroagiria ao momento do advento do artigo revogado.

Entre outros acórdãos, transcrevo a seguinte ementa:

**“OMISSÃO DE RECEITA COMPROVADA. INCLUSÃO DO VALOR NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. REVOGAÇÃO DA LEI Nº 8.541/92 QUE DETERMINAVA QUE A TRIBUTAÇÃO DO VALOR OMITIDO SEPARADAMENTE. PENALIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 106, INCISO II, ‘c’, DO CTN.**

*A lei nº 9.249/95, que revogou a Lei nº 8.541/92, deve ter aplicação retroativa, a rigor do disposto no art. 106, inciso II, letra ‘c’, do CTN, vez que referido dispositivo impunha penalidade ao contribuinte que tivesse omitido receita, na*

*sentido de não levar tal valor para apuração do lucro real tributável.*

*Considerando que, com a omissão, a empresa apenas diminuiu o prejuízo fiscal, o auto há de ser cancelado nessa parte. (Ac. 108-05.902/99 – DOU de 14/12/99).”*

**“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 de renda. (Ac. 103-20.190/2000 – DOU de 28/02/2000).”*

Além disso, tem razão a recorrente quando afirma que a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é o lucro real, presumido ou arbitrado e a tributação estabelecida no artigo 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, refere-se a receita omitida que não é lucro real, nem presumido e nem arbitrado.

Anteriormente a vigência da referida lei, a receita omitida era adicionada ao lucro real e esta forma de tributação estava consoante com o disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, mas a tributação estabelecida nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 fugiu todas as regras de incidência do imposto sobre a renda de pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Este entendimento foi consagrado no Acórdão nº 103.19.499, de 14 de julho de 1998, cuja ementa tem a seguinte redação:

*“OMISSÃO DE RECEITA. FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA EX-VI DOS ARTS. 43 E 44 DO CTN. O artigo 43 do Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do imposto como a aquisição da 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 da 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.”*

Aparentemente, estas distorções foram captadas pela própria administração fiscal e daí a sua revogação pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 que, sem dúvida, tem um carácter interpretativo.

O mesmo entendimento aplica-se a incidência de Imposto de Renda na Fonte explicitada no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, como decidido no Acórdão nº 101-93.773, de 20/03/2002, com a seguinte ementa:

***“IRRF. ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92. APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA.***

*Revela carácter de penalidade a tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92, incidente sobre o lucro indevidamente reduzido e presumido distribuído ao sócio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real.*

*Aplica-se retroativamente o art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que a revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada a aplicação do dispositivo revogado, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal.*

*No ano-calendário 1993, por inexistir previsão legal de tributação sobre a regular distribuição de lucros aos sócios (art. 75 in fine da Lei nº 8.383/91), a exigência de IRRF assente no art. 44 da Lei nº 8.541/92 será cancelada.”*

Para os anos-calendário de 1994 e 1995, o artigo 2º, da Lei nº 8.849/94 (conversão da Medida Provisória nº 402/93) e os artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.064/95, fixou em 15% (quinze por cento) a alíquota de Imposto sobre a Renda na Fonte, mas a incidência foi restrita para as hipótese de lucro apurado na escrituração comercial conforme explicitada no artigo 2º da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, com a seguinte redação:

*“Art. 2º - Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliados no País estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.*

...

*§ 3º - A incidência prevista neste artigo alcança exclusivamente:*

*a) a distribuição de lucros que tenham sido apurados, pela pessoa jurídica, na escrituração comercial; e*

*b) os rendimentos da mesma natureza distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, limitado ao valor do lucro presumido produzido do imposto de renda sobre ele incidente.”*

Posteriormente, em 20 de junho de 1995, a redação do § 3º, do artigo 2º, acima transcrito foi alterado pela Lei nº 9.065 e passou a vigorar com a seguinte redação:

*“§ 3º - Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR, pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador.*

*§ 4º - A incidência prevista neste artigo alcança, exclusivamente, a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real.”*

Depreende-se dos textos acima transcritos que as receitas omitidas não foram abrangidas pela tributação estabelecida com a alíquota de 15%.

Desta forma, em consonância com a jurisprudência firmada por esta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sou pelo provimento do recurso relativamente a revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, no dia 27 de dezembro de 1995 e à retroatividade benigna do artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 para admitir a compensação de prejuízos fiscais na apuração do lucro real no ano-calendário de 1994 e cancelamento do lançamento do Imposto sobre a Renda na Fonte, nos anos-calendário de 1994 e 1995 e do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica no ano de 1995.

### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL E COFINS.

Relativamente à tributação reflexa, a decisão proferida no lançamento principal deve ser estendida aos demais lançamentos, face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro, com as ressalvas estabelecidas nos parágrafos seguintes.

Quanto a COFINS, a contribuição incide sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, como estabelecido no artigo 2º, da Lei Complementar nº 70/91.

De acordo com o disposto nos artigos 228 e 229 do RIR/94, são consideradas receitas omitidas as parcelas correspondentes ao suprimento de caixa.

Embora a incidência de IRPJ, IRF e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tenha sido dispensada face à revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95, em se tratando de receitas omitidas constituem base de cálculo de COFINS e deve ser mantida a tributação imposta, com os respectivos ajustes de registros redutores ou estornos.

### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/FATURAMENTO.

Até o advento da Medida Provisória nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS/FATURAMENTO é a estabelecida na Lei Complementar nº 07/70, ou seja, o valor do faturamento de seis meses anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Este entendimento já está consagrado na Câmara Superior de Recursos Fiscais e, também, no Superior Tribunal de Justiça que constitui a última instância em matéria infraconstitucional.

Aliás, a própria autoridade lançadora registrou a capitulação legal, corretamente, a fl. 331, mas adotou o valor da receita bruta do mês anterior como base de cálculo.

Desta forma e consoante o disposto no artigo 15 da Medida Provisória nº 1.212/95, somente a partir dos fatos geradores ocorridos no dia 1º de outubro de 1995, podem subsistir a tributação pretendida.

Assim, sou pelo cancelamento do lançamento de PIS/FATURAMENTO cujos fatos geradores tenham ocorrido antes de 1º de outubro de 1995.

### CONCLUSÃO

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência relativamente a fatos geradores ocorridos antes de 1º de dezembro de 1994 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

a) admitir a compensação de prejuízos fiscais acumulados com o lucro real apurado no mês de dezembro de 1994 e cancelar lançamento correspondente ao ano de 1995, relativamente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

b) cancelar o lançamento correspondente ao Imposto sobre a Renda na Fonte sobre as receitas omitidas;

c) excluir da receita omitida caracterizada por suprimimento de numerário, as parcelas de R\$ 313.000,00, R\$ 35.360,00 e R\$ 21.500,00, respectivamente, nos meses de fevereiro, março e abril de 1995 e correspondente ao passivo fictício de R\$ 1.122.400,00, no ano-calendário de 1995, para fins de incidência de PIS/FATURAMENTO e COFINS; e

**PROCESSO Nº: 10875.00311/99-21**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.072**

d) cancelar o lançamento correspondente a PIS/FATURAMENTO cujos fatos geradores tenham ocorrido antes de 1º de outubro de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2003

  
**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**