



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001304/94-31
Recurso nº. : 133.946
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exs: 1992 a 1994
Recorrente : DROGARIA UNIDROGA DE OSASCO LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 04 de dezembro de 2003
Acórdão nº. : 101-94.453

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – IMPROCEDÊNCIA - A fase litigiosa do procedimento administrativo se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida, e amplamente exercida, pela autuada, esta oportunidade de defesa, restam descaracterizadas as alegações de cerceamento de direito e de nulidade do procedimento fiscal, ainda mais quando os elementos necessários à defesa estiveram à disposição da contribuinte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – IMPROCEDÊNCIA – Não corre prescrição contra a Fazenda enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário na pendência de reclamação e impugnação administrativa do contribuinte.

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – ANO-CALENDÁRIO 1992 - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - Se, em razão de levantamento feito através de seu movimento diário, resultar credor o saldo de caixa, sem que haja qualquer esclarecimento capaz de infirmá-lo, procede a exigência do imposto correspondente, por evidenciar omissão de receita.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO – ANOS-CALENDÁRIO DE 1993 e 1994 - Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica calculado com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

PIS/FATURAMENTO - DECORRÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR 7/70 - BASE DE CÁLCULO - INTELIGÊNCIA DO ART. 6º, § ÚNICO - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - O PIS, exigido com base no faturamento, nos moldes da Lei Complementar nº 7/70, deve ser calculado com base no faturamento do sexto mês anterior.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Tendo a empresa declarado o imposto com base no lucro presumido, no ano de 1994, o lançamento da Contribuição Social, fundamentada no art. 43 da Lei 8.541/92, não pode prosperar, porque aplicável nesse ano somente ao regime de tributação com base no lucro

real. A norma legal que deu nova redação ao citado artigo, tem eficácia a partir do ano de 1995.

COFINS – Comprovada nos autos omissão de receitas, justifica-se o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social que incide sobre o faturamento da empresa.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por DROGARIA UNIDROGA DE OSASCO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, quanto ao mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a exigência do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social relativa aos anos-calendário de 1993 e 1994 e declarar insubsistente o lançamento para cobrança do PIS, vencido o Conselheiro Victor Augusto Lambert no item PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA VICTOR AUGUSTO LAMPERT, CLÁUDIA ALVES LOPES BERNARDINO (Suplentes Convocados) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

RECURSO Nº. : 133.946
RECORRENTE : DROGARIA UNIDROGA DE OSASCO LTDA.

RELATÓRIO

DROGARIA UNIDROGA DE OSASCO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 540/567, do Acórdão nº 571, de 27/02/2002, prolatado pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas – SP, fls. 507/534, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de IRPJ e seus reflexos, CSLL, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IRFONTE.

As irregularidades que motivaram a constituição do crédito tributário em questão encontram-se assim descritas no auto de infração (fls. 405/406):

Em relação ao Fluxo Financeiro do ano-calendário de 1992 e à Omissão de Receitas dos anos-calendário de 1993 e 1994:

"1 – RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS

Omissão de receitas da revenda de mercadorias apurada conforme levantamento efetuado e descrito em termo de verificação desta data....

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 1º e 6º da Lei n.º 6.468/71; Art. 1º, incisos I e II do DL n.º 1.706/79; Art. 43 da Lei n.º 8.541/92."

Em relação ao ano-calendário de 1994:

"2 - RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS

Receitas da revenda de mercadorias lançadas nos livros comerciais, sem contudo efetuar o recolhimento do imposto devido...

ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 40 c.c. 41, II da Lei n.º 8.541/92."

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 475/487.



A 3ª Turma da DRJ/Campinas, decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme acórdão acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: Nulidade. Cerceamento Do Direito De Defesa. A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida, e amplamente exercida, pela autuada, esta oportunidade de defesa, restam descaracterizadas as alegações de cerceamento de direito e de nulidade do procedimento fiscal, ainda mais quando os elementos necessários à defesa estão disponíveis à contribuinte.

Dever de Ofício. Confisco.

A atividade de fiscalização é vinculada e obrigatória, não cabendo ao Fisco, na aplicação da legislação de regência, o exame da constitucionalidade de ato legal vigente no mundo jurídico.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: Irlpj. Irrf. Omissão De Receitas. Lucro Presumido. Para os anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, verificada a omissão de receitas, considera-se tributável a quantia equivalente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos, apurando-se o imposto à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Prevalência das regras anteriores aos arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541, de 1992, que autorizam reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% da receita omitida e cancelar o IRRF lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

Omissão de Receita. Suprimento de Caixa.

A comprovação da origem dos recursos supridos implica a necessidade de se demonstrar que os recursos advenientes de sócio foram percebidos por este de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos à regular contabilização. Simples alegações, sem prova cabal da origem dos recursos, não afastam a presunção de omissão de receitas, devendo o valor correspondente submeter-se à tributação.

Omissão de Receitas. Vendas Declaradas a Menor.



Impõe-se a redução do valor exigido de ofício a título de omissão de receitas, quando parte dele já havia sido oferecido à tributação pela contribuinte, em sua declaração de rendimentos.

Tributação Reflexa.

Csll. Finsocial. Pis. Cofins.

Lavrado o auto principal, devem também ser lavrados os autos reflexos que seguem a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

Finsocial. Majoração Alíquotas.

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, as majorações da alíquota do Finsocial devido pelas empresas de venda de mercadoria e de venda de mercadorias e serviços foram consideradas inconstitucionais, devendo o lançamento ser retificado à alíquota de 0,5%.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: Multa de Ofício. Redução.

Aplica-se retroativamente penalidade menos severa a ato não definitivamente julgado.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 22/03/2002 (fls. 538), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 22/04/2002 (protocolo às fls. 539), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que o Auditor-fiscal apreendeu os talonários de notas fiscais da empresa, sendo que tal fato acarreta evidente cerceamento ao direito de defesa, eis que dificultou a apresentação de defesa. Ainda que os mesmos estivessem disponíveis para consulta, indubitável que a dificuldade de acesso aos mesmos e de uma análise aprofundada impede o exercício de todos os seus meios de defesa;
- b) que o crédito fiscal não pode ser exigido, em virtude da caracterização da prescrição intercorrente no caso em questão. A data da lavratura do auto de infração é o termo inicial da prescrição, sendo certo que, se entre esta data e a decisão final do processo administrativo mediar cinco anos, ocorrerá a prescrição intercorrente;
- c) que é imperioso o reconhecimento da prescrição intercorrente em procedimentos administrativos tendentes à expropriação de



bens do cidadão, mormente quando há inércia do órgão responsável;

- d) que o processo administrativo rege-se pelo princípio da verdade material, conquanto decorrente do princípio da legalidade e busca a investigação dos fatos, diante da prova e caracterização dos elementos, a fim de ser apurada a verdade. A lei fiscal permite a utilização de amplo meio de prova, não restrito às regras legais. Não pode a autoridade presumir o que foi confirmado pela decisão recorrida, que houve omissão de receitas no ano-calendário de 1992, pois a realização de uma presunção não se coaduna com o princípio da verdade material;
- e) que a decisão recorrida entendeu ser legítimo o lançamento dos créditos tributários referentes ao período de janeiro a maio de 1994, ano em curso no momento do lançamento tributário, o qual, vale dizer, foi realizado em agosto de 1994, por consignar que foi respeitada a opção do contribuinte;
- f) que não merece prosperar aludido entendimento, eis que a recorrente poderia até a data da entrega da declaração de rendimentos, em 30 de abril de 1995, mudar sua opção de tributação do imposto de renda de lucro presumido para o lucro real. A fiscalização, quando do lançamento, não sabia se a recorrente iria mudar de opção por ocasião da entrega da declaração. Esse fato impede o lançamento do tributo em curso, haja vista que, em sendo realizado a mudança de opção, os valores recolhidos mensalmente seriam tidos como antecipação do devido na declaração;
- g) que a decisão recorrida não atentou ao fato da necessidade da aplicação da base de cálculo do sexto mês anterior ao do fato gerador para fins de apuração do PIS devido. Tal procedimento acabou por ferir a sistemática de apuração da contribuição para o PIS, estabelecida na Lei Complementar 7/70;
- h) que a multa de 75%, afronta aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco. Aplicar multa de nível tão elevado, equivale a instituir um outro tributo ao arrepio da legislação pátria, enriquecendo ilicitamente o ente tributante;
- i) que a multa de ofício imposta pela autoridade fiscal, com base no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, é descabida, visto que contraria alguns dos princípios maiores estampados em nossa Constituição Federal, como a vedação do confisco e da isonomia tributária;
- j) que a taxa Selic é ilegal e inconstitucional, por possuir natureza de juros remuneratórios e por não ter sido instituída por lei para fins tributários



Às fls. 587, o despacho da DRF em Osasco - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.



É o Relatório.

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como preliminar, a recorrente argúi a nulidade do procedimento fiscal tendo em vista que o Auditor-fiscal procedeu a apreensão dos talonários de notas fiscais da empresa, sendo que tal fato acarretaria evidente cerceamento ao direito de defesa, eis que teria dificultado a apresentação de defesa.

Discordo de tal afirmativa, tendo em vista consta dos autos (fls. 39), o Termo de Devolução dos talonários de notas fiscais da série B1, relativos ao período de 02/01/1992 a 31/12/1992, e os da série D1, relativos ao período de 02/01/1992 a 31/12/1992. Com relação a estes últimos, ressalta que os de numeração reclamada pela intimação de 19/07/94 não estão sendo devolvidos, uma vez que não foram apresentados à fiscalização.

Consta, também, às fls. 386, o Termo de Apreensão pelo qual foram apreendidos os talonários de notas fiscais da série D1, de n.º 95251 a 130800 e da série B1, de n.º 551 a 1000. No Termo de Encerramento da Ação Fiscal, fl. 472, consta a ressalva de que todos os livros e documentos utilizados na fiscalização foram devolvidos, exceto os talonários de notas fiscais da série D-1, de n.º 95.251 a 130.800 e série B-1, de n.º 551 a 1000.

Apesar de terem sido apreendidos e não devolvidos, mesmo assim não ocorreu o cerceamento do direito de defesa, uma vez que no respectivo termo está determinado o local onde foram guardados tais documentos, tendo proporcionado livre acesso à recorrente, tendo sido ressaltado que *“...ficarão sob a guarda da DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO da DRF/OSASCO, onde poderão ser examinados pelo contribuinte.”*



Diante disso, não concordo com a alegação da recorrente em relação ao cerceamento do direito de defesa, uma vez que durante o procedimento fiscal e, mesmo após, ela pôde manusear os talonários de notas fiscais apreendidos, conferindo os valores trazidos à autuação, pois dispunha de todos os elementos necessários à preparação da sua defesa.

Após formalizado o auto de infração, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura com a impugnação da contribuinte ao procedimento administrativo, conforme preceituado no artigo 14 do Decreto nº 70.235/72, até porque antes da formalização da exigência não disporia o sujeito passivo de todos os elementos necessários para se aferir a regularidade dos atos fiscalizatórios, previstos no art. 10 do diploma regulamentador acima referido.

Assim, ao contrário do que afirma a recorrente, inexistente qualquer irregularidade que possa ensejar a nulidade do auto de infração.

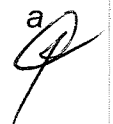
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A segunda preliminar suscitada pela recorrente diz respeito à prescrição intercorrente, que teria ocorrido pelo motivo de a administração ter ficado inerte por mais de cinco anos, a partir da constituição do lançamento.

Sobre o assunto, o ilustre professor Paulo Barros de Carvalho ensina (Enciclopédia Saraiva de Direito, pág. 239:

“(…)

Sendo assim, realmente é inconcebível a orientação do CTN, uma vez que, recebido o lançamento, tem curso o período de exigibilidade nele inscrito, e, dentro do qual, poderá o devedor satisfazer a prestação, sem qualquer possibilidade de o titular do direito vir a coagi-lo por via de medidas judiciais, não estando investido do direito de ação, não se poderá mostrar inerte, motivo pelo qual não poderá fluir o prazo prescricional. Para que se ajuste a regra jurídica à lógica do sistema, insta deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o instante final do período de exigibilidade, decididamente aquele em que se dá a



transposição de eficácia da obrigação tributária de média para máxima. Para o fisco, o exercício da ação se dá após a inscrição da dívida."

Nesse sentido é a Súmula 153, do antigo Tribunal Federal de Recursos, que estabelece : *"Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos."*

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes caminha no sentido de rejeitar a ocorrência da prescrição intercorrente como pretende a contribuinte, sendo que em todos os julgados, a preliminar foi rejeitada.

Assim, rejeito a preliminar de prescrição.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a exigência fiscal sob exame trata da omissão de receitas em relação aos anos-calendário de 1992 a 1994, nos quais a fiscalizada optou pela tributação com base no lucro presumido. Tendo em vista o enquadramento legal que embasou o procedimento fiscal, o ano-calendário de 1992 deve ser apreciado em separado dos demais.

OMISSÃO DE RECEITAS – ANO-CALENDÁRIO 1992

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 387/392), a autoridade autuante consignou a seguinte situação:

"Ano-calendário de 1992.

Intimada a apresentar o fluxo financeiro do período, com saldos iniciais e finais de "caixa", "bancos", "contas a pagar", relação das despesas e respectivos comprovantes, a empresa nos apresenta a escrituração do "livro caixa", com



lançamentos de vendas (todas à vista), compras (também todas à vista), folhas de pagamento, retiradas pró-labore, distribuição dos lucros, alguns recolhimentos de ICMS, INSS, e de alguns tributos federais.

Na escrituração deste "livro caixa" a empresa, para suprir alguns "estouros", fez uso de lançamentos denominados "conta-corrente sócios". Intimada a comprovar com documentos idôneos, coincidentes em datas e valores aqueles suprimentos, a empresa não o fez. Dessa forma, os lançamentos efetuados no "caixa", tanto a débito como a crédito foram desconsiderados.

Não há no "caixa" qualquer lançamento das despesas mais mezinhas, tais como energia elétrica, água, aluguéis, telefone, honorários profissionais, imposto predial, FGTS, e restante do ICMS, INSS, PIS, Finsocial, Cofins, Irfon, Imposto de Renda e Contribuição Social, tanto cotas do período-base de 1991, como o presumido de 1992."

O enquadramento legal do lançamento deu-se com base nos arts. 1º e 6º, da Lei nº 6.468/77, art. 1º, incisos I e II do Decreto-lei nº 1.706/79, sendo que as receitas omitidas foram tributadas em 50%, à alíquota de 30%, nos termos do artigo 396 do RIR/80.

Em sua defesa, a recorrente alega que não pode ser mantido o lançamento com base em mera presunção de omissão de receita.

A infração foi caracterizada pela omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa, mediante a recomposição dos saldos da citada conta.

Do exaustivo trabalho realizado pela autoridade autuante ficou comprovada a existência de saldo credor de caixa, sendo que a contribuinte, em nenhum momento, conseguiu infirmar a acusação fiscal.

Discordo da argumentação apresentada pela recorrente, no sentido de que o lançamento baseou-se em simples presunção, não tendo sido comprovada a efetiva omissão de receitas. Regra geral, incumbe à autoridade de fiscalização apurar e quantificar o crédito tributário, em certas situações previstas em lei, a caracterização



do fato hipoteticamente descrito presume a consequência prescrita: existência de rendimento tributável omitido.

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

Nos termos do art. 180 do RIR/80, *"o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."*

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

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

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

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

Se dos ajustes procedidos para a recomposição da conta, resultar saldo credor, então os pagamentos correspondentes foram presumivelmente suportados por recursos mantidos à margem da escrita oficial, cabendo à pessoa



jurídica a prova em contrário. No caso dos autos, a recorrente deixou de fazer a prova necessária e, em decorrência, a fiscalização recompôs, conforme demonstrado no auto de infração, excluindo o mencionado valor. Disso resultou credor o saldo de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

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

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

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

Não obstante a recorrente estar sujeita ao regime de tributação pelo lucro presumido, desobrigada pois, da manutenção de escrituração regular, é certo que devia, no mínimo, ter explicação e documentação capaz de provar a origem dos recursos que possuía para os pagamentos que não foram registrados na conta caixa.

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

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



Assim, o presente item deve ser mantido.

OMISSÃO DE RECEITAS – ANOS-CALENDÁRIO 1993 E 1994

Consta do Termo de Verificação Fiscal:

“Anos-calendário de 1993 e 1994.

Confrontando-se, por amostragem, a soma das notas fiscais emitidas e o montante lançado no Livro de Registro de Saídas, verificamos que a empresa diariamente efetua neste, lançamentos a menor, reduzindo irregularmente sua base tributária.

Assim, efetuamos a soma de todas as notas fiscais emitidas no período de 02/01/93 a 31/05/94 (de notas D1, n.ºs 95.272 a 130.800, e B1, n.ºs 579 a 999), apurando diferenças diárias, que constam de relatórios mensais anexos.

Considerando que é impossível juntar aos autos cópias das notas fiscais, pela enorme quantidade, os talonários de notas fiscais série D1, de 95.251 a 130.800, e os da série B1, de 551 a 1000, estão sendo apreendidos, conforme termo de apreensão desta data, para efeito de prova do fisco.

É de se observar que, para compreensão do levantamento efetuado, as somas diárias das notas fiscais emitidas foram feitas em fitas de máquina de somar.”

Para os anos-calendário de 1993 e 1994, a autuação foi embasada no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, *verbis*:

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

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

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



Como visto acima, a norma legal que fundamentou a exigência fiscal previa unicamente a tributação sobre o lucro real, não citando os casos de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Para corrigir tal situação, posteriormente foi editada a Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, a qual alterou a redação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 conforme abaixo:

“Art. 3º Os arts. 43 e 44 da Lei nº 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.

.....

Art. 44

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

Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994.”

Pelo exposto, verifica-se que a Lei nº 8.541/92, estabeleceu a forma de tributação das receitas omitidas para as empresas tributadas com base no lucro real, deixando de incluir as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, bem como as situações de arbitramento dos lucros.

Não obstante a referência explícita ao regime de tributação com base no lucro real contida no § 2º do artigo 43, o qual estabelece que a partir daquele momento, a receita omitida não mais integraria a base tributável, isto é, não haveria mais a necessidade de se recompor a base de cálculo do tributo, a exemplo do



procedimento adotado quando da vigência do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, de forma a se poder compensar eventuais prejuízos fiscais anteriormente apurados.

Posteriormente, em 28 de setembro de 1993, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 79, objetivando disciplinar as regras a serem aplicadas à tributação com base no lucro arbitrado a partir de 1º de janeiro de 1993.

Ao tratar da omissão de receitas, este ato administrativo esclareceu:

“Art. 16 - Verificada a ocorrência de omissão de receita pela autoridade fiscal, será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos.”

Verifica-se, assim, que a própria Administração Tributária entendeu estar vigente ainda, a norma contida no art. 8º, § 6º, do Decreto-lei nº 1.648/78, diploma legal que, até então, disciplinava as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Ressalte-se que este dispositivo legal foi consolidado no art. 892, § 2º, do RIR/94.

A regra normal de tributação é aquela na forma do lucro real, em que as pessoas jurídicas apuram seus resultados a partir das demonstrações financeiras, com base em escrituração regular. Com vistas a esse preceito fundamental, o regulamento do imposto de renda possui todo um capítulo com as normas e procedimentos a serem observados, destinado à escrituração das operações das pessoas jurídicas.

Sendo, pois, o lucro real a regra geral para a tributação das empresas, então, por consequência, o lucro presumido configura-se em uma exceção à regra, o qual possui um tratamento específico no Regulamento do Imposto de Renda. Assim, tratando-se de um desvio da regra, não se pode deduzir que ao se alterar a norma ordinária, estaria também se alterando o preceito específico.

Esse entendimento também é cabível à aplicabilidade do artigo 6º da Lei nº 6.468/77, que regulamenta o lançamento de ofício por omissão de receitas



nas empresas tributadas com base no lucro presumido, eis que nenhuma das citadas normas foram textualmente revogadas pela Lei 8541/92.

Do exposto, pode-se concluir que a norma contida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, aplica-se somente ao regime de tributação com base no lucro real, uma vez que atos posteriores emanados da Administração Tributária confirmaram a vigência das normas relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado.

Com efeito, a consolidação do entendimento acima exposto se deu em época posterior, afastando qualquer dúvida até então existente a respeito do tratamento tributário aplicável às receitas omitidas. A norma saneadora de tal situação surgiu com o advento da Medida Provisória nº 492/94, que, em seu artigo 3º, alterou o parágrafo 2º do artigo 43 da Lei 8541/92, incluindo então todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), porém, com a ressalva de que a sua aplicação se daria aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994, conforme estabelece o seu artigo 7º.

Assim, quando o artigo 3º da Medida Provisória 492/94 deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com a inclusão da expressão “... *não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado...*”, deixou explícito que a edição desta norma legal veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse o lançamento de ofício sobre a omissão de receitas para as empresas tributadas com base no lucro presumido na referida norma.

Por outro lado, conforme jurisprudência sedimentada neste Colegiado, essa disposição somente passou a ter eficácia jurídica a partir do ano de 1995, em face do disposto nos arts. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, e no art. 104 do Código Tributário Nacional, que vedam a cobrança de impostos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, e que remetem a cobrança para o exercício financeiro seguinte àquele em que a lei tenha sido publicada.

Com efeito, tendo o art. 3º da Medida Provisória 492 de 05 de maio de 1994, alterado os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, veio ela tornar mais gravosa a



tributação do IRPJ no que se refere ao lucro presumido, pois a norma original não previa tal espécie de tributação. Os seus efeitos são “*ex nunc*” (de agora). Na verdade, nem a referida MP teve pretensão contrária, posto que, em seu artigo 7º, declara produzir efeitos, no disposto nos artigos 3º e 4º, a partir de 9 de maio de 1994.

Nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a percepção de disponibilidade econômica ou jurídica é essencial à cobrança do imposto de renda, seu fato gerador, porém não havia previsão legal para o lançamento de ofício.

Somente após o advento da Medida Provisória nº 492/94, através de seu artigo 3º, é que foi legalmente autorizado o lançamento de ofício por omissão de receitas com base no lucro presumido. O emprego dessa determinação legal, enseja, em relação ao tratamento anterior, aumento da carga tributária.

Em sendo assim, essa norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, “a”, da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios:

*.....
.....*

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”

O Código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor:

“Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:



I - que instituem ou majoram tais impostos;

“Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116.”

“Art. 144 - O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

Sobre o assunto, podemos citar o tributarista Dr. Ives Gandra da Silva Martins, ‘in’ Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 11, P. 285, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1986:

“Nos três (pessoa jurídica, pessoa física e fonte retentora), portanto, entendemos que se aplica o princípio da anterioridade, o que vale dizer, toda a lei que surgir no próprio exercício (ou ano-base ou período de apuração na redução regulamentar), só poderá incidir sobre os fatos e atos que comporão o fato gerador complexo a ocorrer no último instante do exercício seguinte, cujo princípio integra o primeiro instante daquele futuro exercício”.

Em outras palavras, se lei ordinária majorar tributos no dia 1º de janeiro de um determinado exercício, apenas poderá exigir tal majoração sobre atos e fatos que principiarão a ocorrer no dia 1º de janeiro do exercício seguinte.”

No mesmo sentido, a tese esposada pelo eminente magistrado Yoshiaki Ichihara, em sua obra intitulada “Direito Tributário na Nova Constituição”, São Paulo, Ed. Atlas, 1989, p.45:

“Na realidade, segundo a tradição jurídica do Brasil e em face do texto expresso, a irretroatividade é regra, sendo a retroatividade exceção, somente para beneficiar ou quando a lei é meramente interpretativa.

Em matéria tributária, qualquer lei que for aplicada para exigir tributos sobre fatos pretéritos, em face da irretroatividade, incorre em obrigação sem causa e em inconstitucionalidade.”



Dessa forma, verifica-se que a Lei nº 8541/92, que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado nos presente autos, não tinha previsão para o lançamento de ofício das receitas omitidas pelas empresas tributadas com base no lucro presumido, o que somente veio a ocorrer com a nova redação dada pela MP 492/94, que incluiu referida modalidade de tributação. Porém, referida alteração, somente passou a ter eficácia, para efeito de lançamento do tributo, somente a partir do ano-calendário de 1995, alcançando o exercício social das empresas principiado em 01 de janeiro de 1995.

Inaplicável ao caso o procedimento fiscal, que teve como fundamento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, porém, considerou tão somente 50% das receitas omitidas como base de cálculo do IRPJ, em atendimento à IN SRF nº 79/93.

Pelo exposto, deve ser excluída da tributação o lançamento relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, bem como seu decorrente, Contribuição Social sobre omissão de receitas nos anos-calendário de 1993 e 1994.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

PIS/FATURAMENTO

Com respeito à contribuição para o PIS/Faturamento, de acordo com a jurisprudência dominante nesta Câmara, são insubsistentes os lançamentos relativos a períodos anteriores a 01/03/96, que se encontrem em desacordo com o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, o qual estabelece que *“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”*

Cabe aqui citar o brilhante voto proferido pelo ilustre relator Dr. Natanael Martins, no Acórdão nº 107-05.089, de 04/06/98, provido por unanimidade. Das conclusões daquele voto extraímos os seguintes ensinamentos:



“... Aliás, digno de nota, não se pode olvidar, são os citados Pareceres PGFN nº 1185/95 e o MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, quando afirmam, não obstante terem admitido a idéia da irretroatividade das Resoluções do Senado Federal (prestigiando, portanto, as leis declaradas inconstitucionais até sua suspensão), que as autoridades administrativas, ao promoverem a constituição de créditos tributários, em situações pretéritas (vale dizer, anteriores à Resolução do Senado), devam se pautar pela legislação anteriormente vigente, que se manteve imaculada dada a inaplicabilidade das leis que a pretenderam modificar, vale dizer, no caso concreto, pela Lei Complementar nº 7/70.

O PIS, contudo, afastados os malsinados decretos-leis, à evidência, foi recepcionado pela atual Carta Política, como aliás assim já proclamou a Suprema Corte, pelo que a alegação de sua inconstitucionalidade, tal como pretendido pela recorrente, não procede.

O lançamento, entretanto, de forma em que efetivado - com fulcro na Lei Complementar 7/70, porém tendo como base de cálculo o faturamento do próprio mês - não pode subsistir.

É que, na sistemática da Lei Complementar nº 7/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no § único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior:

“Art. 6º - A elevação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea “b” do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente”. (grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, de mera regra de prazo mas, sim, de regra ínsita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base imponível da contribuição.

Nesse sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar 7/70:

‘Decorre, no texto acima transcrito, que a empresa não está recolhendo a contribuição de seis meses atrás. Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento.



Uma empresa que inicia suas atividades não tem débito para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma forma, uma empresa que encerra suas atividades agora, não recolherá a contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir.'

Outro não é o entendimento de Carlos Mario Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

'... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data' (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, "in" Revista de Direito Tributário nº 64, pg. 149, Malheiros Editores).

(.....)

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, à evidência, não usaria a expressão "a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente", mas simplesmente diria: "o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior".

Com razão, pois a jurisprudência da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão nº 101-87.950

*PIS/FATURAMENTO - CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS -
Procede o lançamento ex-officio das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de cálculo, todavia, o faturamento da empresa de seis meses atrás vez que as alterações introduzidas na Lei Complementar 07/70 pelos Dec.-leis nº 2.445/88 e 2.449/88, foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE-148754-2).*

Acórdão nº 101-88.969

PIS/FATURAMENTO - Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o PIS/Faturamento, tem como fato gerador o



faturamento e como base de cálculo o Faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pela Suprema Corte.

Nesse contexto, embora estejamos absolutamente concorde com o Parecer PGFN/CAT nº 437/98, quanto aos efeitos da Resolução do Senado Federal, com a devida vênia, não concordamos com a conclusão nele exarada de que seria óbvio que o legislador, com o advento da Lei 7.691/88, teria, implicitamente, revogado o disposto no parágrafo único do artigo 6º da LC 7/70, descabendo falar-se, conseqüentemente, em prazo de seis meses.

Com efeito, como já registramos, a referida Lei 7691/98 e todas as demais que a sucederam, versaram sobre prazo de pagamento e tributos, jamais sobre base cálculo, que efetivamente somente veio a ser alterada com o advento da MP 1212/95, ainda não convertida em lei, que vem sendo sucessivamente reeditada.

Que a regra inserta no referido parágrafo único do artigo 6º da LC 7/70 é extravagante não se discute. Mas daí dizer-se que se trataria de mero prazo de pagamento vai um longo caminho, não sendo demais transcrever-se, uma vez mais, a lição de Geraldo Ataliba e J. A. Lima Gonçalves:

“A própria Lei Complementar nº 7/70 determina que, o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible”. Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º: “A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que - ex vi de explícita disposição legal - o auto-lançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior. Isso configura exceção (só possível



porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada".

Pelo exposto, deve ser declarado insubsistente o lançamento a título de PIS/Faturamento.

FINSOCIAL – COFINS

Comprovada nos autos a omissão de receitas, justifica-se o lançamento a título de FINSOCIAL, bem como de COFINS, cujas contribuições têm como incidência o faturamento da empresa, devendo ser mantido em relação aos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Em relação ao ano-calendário de 1992, o lançamento deve ser mantido em decorrência do que foi decidido em relação ao IRPJ.

Porém, em relação aos anos-calendário de 1993 e 1994, tendo a empresa declarado o imposto com base no lucro presumido, o lançamento da Contribuição Social, fundamentada no art. 43 da Lei 8541/92, não pode prosperar porque aplicável apenas ao regime de tributação com base no lucro real.

MULTA DE OFÍCIO

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente considera incabível, encontra-se a mesma prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: "A



atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

A multa de lançamento de ofício não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal.

O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

Relativamente aos juros de mora lançados no auto de infração, também correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:



O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º - **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”*
(grifei)

No caso em tela, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

Por todo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a exigência do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social relativa aos anos-calendário de 1993 e 1994 e declarar insubsistente o lançamento para cobrança do PIS.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2003


PAULO ROBERTO CORTEZ