



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

Lam-4

Processo nº : 10935.001303/97-31
Recurso nº : 115.131
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs.: 1992 a 1994
Recorrente : TALARÁ RESIDENCE HOTEL LTDA
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇÚ-PR
Sessão de : 02 de junho de 1998
Acórdão nº : 107-05.069

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Tendo a autuação se baseado na própria escrituração do contribuinte, bem como nos documentos e controles internos pelo mesmo emitidos e, tendo ele recebido todos os demonstrativos que determinam o valor tributável, a base de cálculo, o enquadramento legal e demais livros fiscais e comerciais, não há que se cogitar de nulidade.

IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA - A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - IRFONTE - DECORRÊNCIA - Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - VALORES NÃO ESCRITURADOS - Comprovada a falta de escrituração de valores efetivamente recebidos, relativos à prestação de serviços de hotelaria, é cabível a tributação das receitas omitidas.

IRPJ - DESPESAS COM VEÍCULOS - DEDUTIBILIDADE - Os gastos de veículos de terceiros, só poderão compor o montante das despesas operacionais se ficar provado, além do desembolso efetivo das despesas, também o uso efetivo do veículo nas operações normais da empresa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo a Contribuição Social sobre o Lucro.

COFINS - Provada nos autos a omissão de receitas operacionais de prestação de serviços de hotelaria, é de se manter o lançamento relativo à Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, exigido com fulcro na Lei Complementar nº 70/91.

Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TALAR RESIDENCE HOTEL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ

RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

Recurso nº : 115.131
Recorrente : TALARA RESIDENCE HOTEL LTDA

RELATÓRIO

TALARA RESIDENCE HOTEL LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 647/658, da decisão prolatada às fls. 620/634, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos seguintes auto de infração: fls. 216, relativo ao IRPJ; fls. 277, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte; fls. 258, correspondente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e fls. 298, referente a Contribuição Social sobre o Lucro.

As irregularidades fiscais apuradas pela fiscalização encontram-se assim descritas na peça básica da autuação (fls. 196):

"1 - OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receita operacional decorrente da falta de contabilização de recebimentos ou prestação de serviços conforme demonstrativo.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Artigos 157 e § 1º, 175, 178, 179, 387, inciso II do RIR/80.

2 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS GLOSSA DE CUSTOS

Glosa de custos/despesas operacionais relativas a "Combustíveis e Lubrificantes", visto não existir no Ativo Permanente, bem caracterizado como veículo.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Artigos 157 e § 1º, 158, 182, 183, inciso I, 192 c/c 197 e 387, inciso I, do RIR/80.

3 - RECEITAS OMITIDAS OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE



Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

Omissão de receita operacional de prestação de serviços do mês de janeiro/93, sem a emissão de notas fiscais, conforme demonstrativo.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 43 da Lei nº 8.541/92. Artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94.

**4 - RECEITA OPERACIONAL LANÇADA NÃO DECLARADA.
RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

Valor relativo a receita operacional de prestação de serviços.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Artigo 14, § 1º, alínea "b", da Lei nº 8.541/92. Artigo 523, § 1º, alínea "b" do RIR/94.

**5 - RECEITA OPERACIONAL LANÇADA NÃO DECLARADA.
RECEITAS DA ATIVIDADE**

Valores relativos a receita operacional de revenda de mercadorias conforme registro contábil (Razão).

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 14 da Lei nº 8.541/92."

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa (fls. 315/333), seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação (fls. 620/634):

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
CONTRIBUIÇÃO P/SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

OMISSÃO DE RECEITAS - VALORES NÃO CONTABILIZADOS -
Comprovada a não escrituração de todos os valores efetivamente recebidos, relativos à prestação de serviços de hotelaria, inquestionável a tributação das receitas omitidas.

GLOSA DE DESPESAS - *Correta a glosa de despesas com manutenção de veículo, quando a contribuinte não comprovar com documentos hábeis sua posse ou propriedade à época das deduções. A posterior apresentação de contrato particular de "locação", sem prova de sua idoneidade, não ilide a glosa.*



Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A aplicação da multa de 300% (artigo 4º, inciso II da Lei nº 8.218/91), por evidente *intuito de fraude*, deve estar amparada em prova inequívoca do dolo do agente, sobretudo da intenção da contribuinte de encobrir a infração tributária.

Tratando-se de *lançamento reflexivo*, a decisão proferida no procedimento matriz, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, face à relação de causa e efeito entre eles existente.

Na apuração do Imposto de Renda na Fonte, sobre receitas omitidas, no período de 01/01/89 a 31/12/92, aplica-se o disposto nos artigos 35 e 36 da Lei 7.713/88.

LANÇAMENTOS PARCIALMENTE PROCEDENTES

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

Tratando-se de empresa em que predominam as receitas de prestação de serviços, e tendo sido o lançamento do PIS efetuado na forma dos Decretos-leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, declarados *inconstitucionais* pelos STF, há que ser cancelada a exigência.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE”

Cientificada dessa decisão em 02/06/97 (A. R. fls. 645), a empresa protocolizou recurso a este Conselho, no dia 30/06/97, sustentando as seguintes razões:

- a) que é nulo o procedimento fiscal por não ser aplicável aos fatos (IRPJ, Contribuição Social, IRRF e outros), alterações introduzidas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelo artigo 3º da MP nº 492/94, totalmente ineficaz, pois não fora transformada em lei, e mesmo que fosse, sua aplicação não poderia dar-se retroativamente sob pena de ferir preceitos constitucionais vigentes. O crédito tributário fora constituído em 25/08/95, portanto, após a publicação da Lei nº 9.064, de 20/06/95, que deu novos contornos aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 (matriz legal dos artigos 739 e 892 do RIR/94);



b) que não possui meios para comprovação da inveracidade do feito, pois todos os documentos utilizados pelo fisco na apuração dos valores tidos como omitidos, foram objeto de apreensão pelo termo de fls. 02, formando os anexos I, II e III, sem o fornecimento das cópias dos mesmos para a instrução da impugnação e/ou recurso, em total cerceamento do direito de defesa, pois não dispunha quando da apresentação da impugnação, dos comprovantes e documentos utilizados pelo fisco na efetivação do lançamento;

c) a apreensão dos documentos pelo termo de fls. 02 (notas de controle interno), segundo a recorrida decisão, reunidos nos volumes I, II e III, anexos ao processo, sem o fornecimento de cópias, impossibilita a comprovação da inexistência da omissão imputada, razão pela qual, foram solicitadas (doc.1), a título não oneroso, para posterior comprovação se necessário for, pois não é justo pagar-se para obtenção de provas utilizadas pelo fisco na autuação, quando estes documentos foram extraídos do estabelecimento da recorrente;

d) a decisão recorrida manteve também, na forma como consta do auto, a imputação por glosa de despesas com veículos, afirmando que o contrato apresentado não se reveste das formalidades legais, de forma contrária aos fatos, sem levar em consideração o fato de, não possuindo a recorrente veículo próprio, a solução foi valer-se de veículo de propriedade do administrador, sendo de somenos a existência ou não de contrato formal, eis que não fora constatado em sua escrituração qualquer outro tipo de despesa para a efetivação de transporte e locomoção de hóspedes.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A primeira preliminar de nulidade argüida pela recorrente trata-se da inaplicabilidade do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, em caso de omissão de receita, para a tributação do IRPJ das empresas tributadas com base no lucro presumido, antes da vigência das alterações introduzidas em seu parágrafo 2º, pelo artigo 3º da Lei nº 9.064 de 20/06/95.

A autuada ofereceu à tributação seus resultados relativos aos anos de 1993 e 1994, com base no lucro presumido, sendo que a exigência fiscal teve como enquadramento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/92; artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, os quais rezam o seguinte:

"Art. 523. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros reais (Lei nº 8.541/92, art. 14).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 1º):

a) omissis;

b) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de cargas;

c) omissis;

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 2º).

Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

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

Art. 892. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25% de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida. (Lei nº 8.541/92, art. 43).

§ 1º.

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

Posteriormente, com o advento da Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, a redação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, sofreram alterações:

"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, omitindo-se com respeito à tributação das pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido e também no caso 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 cinqüenta 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 trata-se de 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, as quais, no entender da autoridade “a quo”, teriam sido derrogadas, juntamente com as normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido, face ao novo tratamento tributário aplicável às receitas omitidas.

Com efeito, a consolidação do entendimento acima exposto se deu posteriormente, 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.

Como se vê dos autos, os anos objeto da autuação com base no citado diploma legal (1993 e 1994), são justamente aqueles em que a Lei nº 8.541/92, em seus artigos 43 e 44, deu nova forma de tributação às pessoas jurídicas, tornando definitiva a tributação da receita omitida, a qual não deveria compor a determinação do lucro real, tendo, em consequência, omitido a forma de tributação das empresas optantes pela forma simplificada (lucro presumido), o que somente veio a ocorrer através da MP 492 de maio de 1994.

Outro aspecto importante a ser apreciado é a possibilidade da aplicação do artigo 3º da MP 492/94, a partir da publicação da mesma.

Sobre o assunto cabe aqui citar o brilhante voto proferido no Acórdão nº CSRF/01-1.911, em sessão de 06/11/95, pelo ilustre Relator Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes:

“...O Professor Rubem Gomes de Sousa, sem dúvida o maior pilar do Direito Tributário Brasileiro, no conhecido Compêndio de Direito Tributário, consignou que as fontes da Obrigação Tributária são:

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:

- soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:

- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma elas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:

‘A lei é a fonte da obrigação tributária no sentido de que, para que possa surgir tal obrigação em um caso concreto, é preciso que haja lei criando um tributo e definindo as hipóteses em que ele é devido...’

O fato gerador, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dado origem à obrigação de pagar o tributo.

A função do lançamento é individualizar a obrigação prevista em abstrato pela lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador.'

*Igualmente outro jurista festejado e estudioso da matéria, o Sr. A.A. Contreiras de Carvalho, na obra *Doutrina da Aplicação do Direito Tributário*, conceitua essas três fases do tributo como: previsto, devido ou exigível.*

Conceituando-as, diz que se 'configura a primeira hipótese, quando, instituindo-o lhe atribui a lei existência jurídica, isto é, estabelece apenas, a sua previsão'... 'Dá-se a segunda, isto é, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato'... 'Verifica-se a terceira hipótese, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o'.

Do mesmo modo, também, o Professor Fábio Fanucchi, em seu 'Curso de Direito Tributário Brasileiro' Ed. Resenha Tributária, S.P., escreveu:

'O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico'.

Portanto, o débito já existe desde o momento da ocorrência do pressuposto fato, previsto em abstrato na lei, o lançamento acrescenta-lhe apenas o atributo da exigibilidade, isto é, todos os efeitos se reportam à ocorrência daquele pressuposto fático, que a doutrina intitula de fato gerador, como se depreende do texto do próprio Código Tributário Nacional, quando o artigo 144 estabelece:

'O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.'

Quer dizer, o direito da Fazenda Pública surge com a prática do ato previsto em lei para a sua ocorrência e não do ato administrativo de lançamento.

Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar

expressamente regulada (mas está no transrito art. 144): a de que a referência a débito deve entender-se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, consequências do seu inadimplemento) constante da legislação vigente à data do seu nascimento.”

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 fim, resta examinar a licitude da aplicação do artigo 3º da Medida Provisória 492 de 05 de maio de 1994, ao caso sob julgamento, pois tendo referida norma legal 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, o qual não estava previsto na norma original. 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, esse 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 majorem 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 an-

base ou período de apuração na redução regulamentar), só poderá incidir sobre os fatos e atos que comporão o fato gerador complexivo 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 eminentíssimo 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 constitucionalidade.”

Dessa forma, verifica-se que a Lei nº 8541/92, que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado nos presentes 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, no ano-calendário de 1995, alcançando o exercício social das empresas principiado em 01.01.95.

Pelo exposto, deve ser excluída da tributação o lançamento relativo a omissão de receitas nos anos de 1993 e 1994.



A segunda preliminar refere-se a cerceamento do direito de defesa, por não possuir meios para comprovação da inveracidade do feito, pois todos os documentos utilizados pelo fisco foram objeto de apreensão, sem o fornecimento de cópias para impugnação e/ou recurso.

Muito embora a recorrente insista que não dispunha dos meios necessários para a elaboração de sua defesa, porquanto não recebeu a devolução dos documentos apreendidos pela fiscalização, deve-se levar em conta que a autuação baseou-se nos documentos e na escrituração próprios da contribuinte e, tendo a mesma, recebido todos os demonstrativos que determinam os valores omitidos, a base de cálculo, o enquadramento legal e todos os demais livros e documentos que serviram de base para os trabalhos fiscais.

Outrossim, Os casos taxativos de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, são os enunciados no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Possuindo o auto de infração todos os requisitos estabelecidos pelo artigo 10 do precitado diploma processual, necessários à sua formação, não há que ser suscitada sua nulidade, sobretudo se o contribuinte foi cientificado de sua lavratura e demonstrou pleno conhecimento dos fatos que o motivaram.

Por outro lado, é de bom alvitre ressaltar, que a esse respeito a empresa não se manifestou quando da impugnação, tendo, naquela oportunidade, considerado o trabalho fiscal dentro dos parâmetros legais.

Finalmente, os documentos apreendidos fazem parte integrante dos autos e estiveram à disposição da fiscalizada por época da fase impugnatória.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS



A fiscalização apreendeu no estabelecimento da contribuinte, conforme verifica-se no Termo de Apreensão de fls. 02, vários blocos e pacotes, contendo o Movimento de Caixa e documentos relativos ao período compreendido entre outubro de 1991 a março de 1995, além do Livro Geral de Registro de Hóspedes.

Referidos documentos apreendidos, com exceção do Livro de Registro de Hóspedes, encontram-se reunidos nos volumes I, II e III, anexos aos presente processo.

Através da análise dos referidos movimentos de caixa, em confronto com o Livro Registro de Prestação de Serviços do período (fls. 109/183), Livro Diário e Razão (fls. 23/108), a fiscalização constatou omissão de receita operacional.

Conforme relatou a fiscalização, as receitas registradas nos Movimentos de Caixa, corretamente escrituradas nos livros fiscais e comerciais, receberam a sigla "NF" (nota fiscal). Por outro lado, as receitas omitidas receberam a sigla "NI", ou somente o nome do cliente, amparadas por recibos, como os de fls. 02/47, do volume "Anexo II".

Nos demonstrativos de fls. 184/186, a fiscalização compilou os registros dos Movimentos de Caixa, destacando mensalmente as receitas declaradas e as omitidas.

A contribuinte insurge-se tão somente na impugnação contra a omissão de receitas, citando genericamente que: "*nem todos os valores escriturados no movimento de caixa correspondem à receita auferida*".

No anexo II, a fiscalização reuniu as provas relativas a omissão de receitas, juntando a cada movimento de caixa, os documentos relativos à omissão de

Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

receitas. Por outro lado, neste particular a recorrente não se manifesta, tampouco tenta comprovar a inveracidade da acusação por omissão de receitas.

Assim, o presente item deve ser mantido, com a exclusão dos valores correspondentes aos anos de 1993 e 1994, conforme anteriormente citado.

GLOSA DE DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS

O presente é decorrente da glossa com despesas de veículos contabilizadas pela empresa, por não possuir qualquer veículos automotor em seu ativo permanente e, tampouco, qualquer comprovante da utilização de veículos de terceiros.

Por ocasião da impugnação, a autuada apresentou, fls. 323, um contrato firmado com terceiro, pessoa física que, por oportunamente, transcrevo parte da decisão monocrática (fls. 629):

"O contrato de fls. 323, apresentado para justificar as despesas com manutenção e pagamento de combustível de um veículo, não pode ser aceito como meio de prova.

Trata-se de um instrumento particular, sem registro em cartório de títulos e documentos ou averbação no DETRAN, para eximir a responsabilidade do "locador" em caso de acidente, que poderia ter sido lavrado após o procedimento fiscal. Até mesmo o reconhecimento das firmas foi efetuado em 20/09/95, após o encerramento da ação fiscal."

Entendo ter razão a autoridade de primeira instância, pois, o contrato de locação de um veículo Volkswagen Brasília, apresentado na impugnação, possui data de reconhecimento das firmas em 20/09/95, posterior ao término da ação fiscal.



Vale aqui, examinar os requisitos para as despesas com veículos de terceiros serem passíveis de dedução, conforme previsto no Parecer Normativo nº 108/72: somente serão dedutíveis quando comprovadamente satisfizerem aos três seguintes requisitos: a) o uso efetivo dos veículos; b) o desembolso do preço; c) a adequação do preço.

No que se refere ao uso efetivo do veículo a serviço da empresa, em momento algum restou comprovada a sua efetiva utilização. O contrato de locação (fls. 323), por si só não é suficiente para preencher essa exigência. Além do mais, nenhuma alegação, nenhum fundamento ou indício foi trazidos aos autos no sentido de tentar demonstrar o uso efetivo do veículo a serviço da empresa.

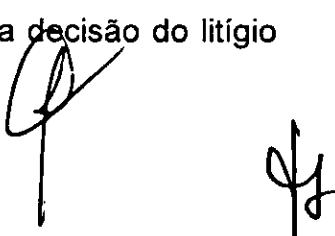
Por outro lado, a recorrente, por se tratar de empresa que explora o ramo de hotelaria, não trouxe aos autos qualquer prova de que realiza o transporte de seus hóspedes, conforme alega em sua defesa. Por isso, face a inexistência de qualquer evidência favorável, as despesas devem ser consideradas indedutíveis.

Isto posto, o presente item deve ser mantido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Em se tratando de exigência fiscal decorrente, cuja contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão do litígio relativo a Contribuição Social sobre o Lucro.



Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

COFINS

A base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, segundo disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91.

Provado nos autos a omissão de receitas operacionais por parte da recorrente, é de se manter o lançamento de ofício realizado título de Contribuição para Seguridade Social.

Pelas razões expostas, meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação o IRPJ relativo aos anos de 1993 e 1994, dar provimento parcial ao lançamento da Contribuição Social, e dar provimento integral do IRFonte.

Sala das Sessões - DF, em 02 de junho de 1998.


PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº : 10935.001303/97-31
Acórdão nº : 107-05.069

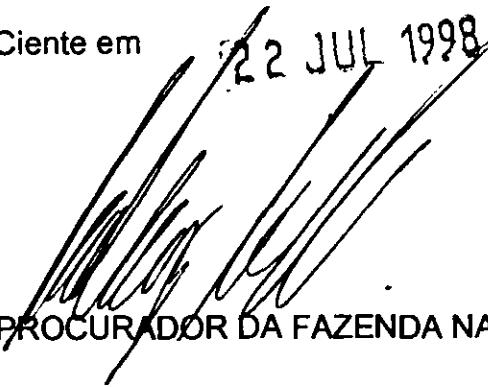
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 06 JUL 1998


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE

Ciente em


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL