



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.001384/2005-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.653 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente EGON KUBITZ E CIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Data do fato gerador: 31/12/2003

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. CERCEAMENTO. DEFESA.

Constatado que a decisão recorrida não enfrentou pontos importantes abordados na Impugnação, de se declarar a sua nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular a decisão recorrida, determinando o retorno dos autos à DRJ/Curitiba para que outra seja proferida, abrangendo todos os aspectos abordados na peça impugnatória.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Ausente momentaneamente o conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, substituído pelo conselheiro José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado).

Relatório

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração o qual lhe exige a importância de **R\$ 50.859,89**, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - **IRPJ**, pelo regime do Lucro Real Anual, correspondente a fato gerador ocorrido em 31/12/2003, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora à época do pagamento.

Segundo consta na **Descrição dos Fatos** do lançamento de **IRPJ**, com remissão ao **Termo de Verificação Fiscal**, parte integrante do Auto, a exigência de imposto decorre de:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS

SALDO CREDOR DE CAIXA

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
31/12/2003	R\$ 301.583,65	75,00

Enquadramento Legal

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso I, e 288, do RIR/99.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Em decorrência do lançamento de IRPJ, foram ainda lavrados os Autos de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e de Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, nas importâncias de R\$ 4.976,13, R\$ 9.047,50 e de R\$ 26.949,56, respectivamente, acrescidas da multa de ofício de 75% e de juros de mora à época do pagamento.

As irregularidades apontadas no lançamento de IRPJ estão discriminadas no **Termo de Verificação Fiscal**, parte integrante do Auto de Infração, que a seguir se reproduz, resumidamente:

1- OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA

Consta como recurso de caixa da empresa (fls. 64/ 1 19), os valores referentes a cheques cujas cópias estão anexadas as folhas 153/211.

Da análise dos extratos bancários (anexados as folhas 120/152) constatei que os referidos cheques foram compensados pela rede bancária.

Assim, para cada cheque compensado deve constar um pagamento vinculado a ele. Esta fiscalização não conseguiu identificar quais os pagamentos, lançados a crédito na conta caixa, em contrapartida aos valores dos referidos cheques.

A empresa foi intimada, através de documento de fls. 213/214, a informar a que se destinaram tais cheques.

Em resposta (fl. 215) a empresa informa que:

“ todos os cheques possuem documentos que justificam a sua emissão. No entanto, para suprir o caixa e realizar determinados pagamentos, a empresa recorre a empréstimos de terceiros, cuja entrada não foram devidamente registradas na sua contabilidade “ _

Como a empresa não anexou os documentos comprobatórios das operações mencionadas, esta fiscalização em documento de folhas 216/217, intimou a empresa a relacionar os empréstimos tomados, fornecendo os documentos que deram suporte aos referidos empréstimos, bem como informar os pagamentos que foram efetuados com cada um dos cheques em questão.

A empresa nada respondeu.

Esta fiscalização entende que os cheques emitidos pelo contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta "Caixa" como recurso, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de "lançamento cruzado na conta Caixa". Como a empresa não comprovou O registro desta saída efetuei a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. A consequente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas.

*Às folhas 218/275 anexe o caixa reconstituído pela fiscalização com os ajustes acima descritos. **O maior saldo negativo consta no dia 31/12/2003, no valor de RS 301.583J65 (fl.275).** Este é o valor lançado no presente processo como omissão de receitas.*

Abaixo transcrevo algumas decisões do Conselho de Contribuintes sobre matéria correlata:

Acórdão 1 07-054 05

"IRPJ - CONTA CAIXA - EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS - SALDOCRETOR _ OMISSÃO DE RECEITAS -- CARACTERIZAÇÃO _ A constatação pela . fiscalização, de saldo credor de caixa - determinado em função da exclusão, da conta caixa, de cheques compensados no Sistema Financeiro -, caracteriza omissão de receitas suscetível de tributação

Acórdão 108-07993

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIIM - É correto procedimento de verificação de saldo credor de caixa mediante a recomposição após a exclusão dos valores de cheques compensados em favor de terceiros. O saldo credor corresponde à omissão de receitas "_

Acórdão 108-05801

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR POR EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DE CAIXA - Os cheques emitidos pela empresa em favor de terceiros, que foram liquidados pelo serviço de compensação bancária, se lançados a débito da conta "Caixa" deverão contemplar idêntico registro de saída igualmente ficta, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil . adotada. Não comprovado o registro da saída, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, onde a apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receita."

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo em três vias de igual teor e forma, assinadas pelos AF RF e pelo representante legal da empresa.

DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA CONFORME RELATORIADO PELA DECISÃO DE PISO

Sobre a não-omissão de receita.

3. Descreve que a autuação partiu da análise do livro Razão Analítico em comparação com os extratos bancários da empresa e do pressuposto de que, para todo cheque emitido e compensado o recurso deveria necessariamente ficar com o beneficiário que teve o cheque compensado a seu favor e assevera que isso é desconsiderar a prática comercial usada por inúmeras empresas para se manter em meio a um cenário tão competitivo como o que se encontra na atual conjuntura brasileira, e que a omissão detectada pelo fiscal é improvável.

4. Aduz que nada há de errado na contabilidade se consta do livro Razão Analítico o registro de cheque emitido que foi utilizado para saldar inúmeras despesas lá relacionadas; e se na cópia desse cheque está disposto “retirada”, isso corrobora justamente o que está relacionado no livro Razão Analítico; e o exame dos extratos bancários também comprova esses fatos, isto é, os cheques em exame foram compensados a fim de se dispor de recursos em espécie a fim de garantir adiantamentos de terceiros, em dinheiro fazendo assim capital de giro para pagar as despesas ocorridas em certo período, e que depois eram compensados (sic).

5. Afirma que tal procedimento é comum, existindo várias factoring que recebem cheques, adiantam os valores em dinheiro e depois depositam; afirma que é de conhecimento público que alguns cheques trocados por dinheiro circulam pela praça durante meses, para só então serem depositados em conta corrente bancária de alguém que o emissor do cheque sequer conhece, podendo se tratar de morador de outro estado ou de outro país.

6. Afirma que o livro Razão da empresa evidencia que diversos cheques foram emitidos e sua respectiva compensação ocorreu alguns meses depois; que a autoridade administrativa não pode deixar de reconhecer que o cheque tomou-se moeda nacional, não podendo o direito tributário deixar de reconhecer a realidade fática, caso contrário estar-se-ia a “transportar o ser humano para um mundo de perfeição”. 7. Assevera que a resposta ao questionamento acerca dos pagamentos efetuados para cada um dos cheques se encontra no próprio livro Caixa, dado que os cheques foram emitidos para buscar recursos a fim de prover o caixa financeiramente e pagar as despesas ali registradas; exemplifica com o cheque 460255 emitido em 07/01/2003, fl. 66, no valor de R\$ 400,00, de cuja cópia à fl. 156 consta “retirada”, ou seja, trata-se de uma operação de retirada do dinheiro do banco para suprir necessidades de caixa, “mas isso ocorreu em razão da compensação deste cheque em favor de terceiros.”

8. Conclui, dizendo que não há qualquer omissão de renda (sic), que a empresa não recebeu valor algum além dos descritos na contabilidade, não tendo ocorrido saldo credor de caixa.

Empréstimos bancários tomados pela empresa. Origem dos cheques compensados

9. Aponta que a fiscalização se ateve exclusivamente à questão de os cheques terem sido compensados ou não, sem atentar para o fato de que todas as contas

bancárias da autuada estiveram com saldos negativos durante o período analisado, o que evidencia que a empresa havia tomado vários empréstimos bancários utilizando-se do limite concedido ao cliente no cheque especial, sendo os valores dos saldos negativos crescentes; cita o banco Itaú, fl. 121 em

diante, em 06/01/2003, saldo de R\$ (-) 16.788,71; e Caixa Econômica Federal - CEF, fls. 135 em diante, dia 31/01/2003 (fl. 138), saldo de R\$ (-) 24.985,00, e em 22/11/2003, saldo de R\$ (-)22.289,20; banco Bradesco, fls. 149/152, em 15/09/2003, saldo R\$ (-) 6.351,88.

10. Garante ser certo que muitos dos cheques compensados se originaram desses empréstimos bancários, desconsiderados pela fiscalização.

11. Portanto, mesmo se admitida a hipótese, apenas a título de argumentação, de que os cheques compensados tivessem sido utilizados em pagamentos diferentes dos que constam do Caixa e não como suprimentos de Caixa como consta da contabilidade, esses valores que a fiscalização caracteriza como rendas (sic) omitidas, teriam tido como origem os empréstimos tomados, nos valores de R\$ 6.351,88 junto ao Bradesco, R\$ 35.112,62 junto ao Itaú e R\$ 22.289,20 junto à CEF, totalizando R\$ 63.753,70; portanto, se o julgador entender que ocorreu omissão de receitas, requer que se deduzam os valores dos empréstimos, pois não constituem renda (sic), e como comprovação, relaciona os cheques compensados, comparando-os com os saldos negativos (empréstimos tomados) da conta corrente bancária da empresa às fls. 311/312.

12. Ressalta que a movimentação bancária da empresa não é superior à renda (sic) tributada, o que prova que as rendas (sic) que declarou são compatíveis com a realidade; também, que apurou prejuízo em sua declaração, o que é confirmado pelos saldos negativos nos extratos bancários, e questiona por que estaria a empresa com os saldos de suas contas bancárias negativos, pagando absurdos juros no cheque especial, se de fato tivesse auferido a receita de R\$ 31.583,65 (sic) no ano de 2003? E se fosse empresa que não estivesse suportando prejuízos, por que não recorreria a empréstimos a juros mais acessível que seu cadastro permitiria? E pleiteia que se analise as informações em seu conjunto.

Desclassificação da escrituração contábil

13. Acusa a fiscalização de proceder erradamente ao desclassificar a escrituração contábil da autuada que se encontrava de acordo com as normas contábeis e legislação, sem justificativa plausível; relaciona os requisitos para uma escrituração completa e regular, e assegura que a escrita contábil da autuada juntada aos autos encontra-se em perfeita harmonia com a legislação; afirma que a fiscalização não apontou qualquer erro na mesma, no auto de infração, e afirma ainda que a Receita Federal não tem competência legal para desconsiderar, em fase de julgamento, a contabilidade regular, revestida dos requisitos legais e cujos registros estão pautados em documentos hábeis e idôneos, somente com base no argumento de que os cheques compensados não teriam sido usados para suprimento de caixa; lembra o valor probante da escrituração corretamente elaborada.

Falhas na recomposição do Caixa

14. Aponta as seguintes falhas na recomposição do Caixa:

i. fl. 220, cheque 341055, R\$ 5.356,01, emitido em 01/01/2003, foi devolvido em 13/01/2003, não podendo ser caracterizado como receita;

ii. na cópia do cheque 669927, R\$ 1.700,00, consta que foi utilizado para transferência para a CEF, conforme comprovam os extratos do dia 10/06;

iii. fl. 157, na cópia do cheque 341056, R\$ 10.000,00, consta que foi utilizado para pagamento de duplicata, não podendo ser caracterizado como receita;

15. Requer perícia contábil para que seja refeita a contabilidade por um especialista de confiança deste juízo, para verificar se os valores apontados como omissão no auto de infração, realmente o são.

Lucro real – Acréscimo Patrimonial

16. Após afirmar que a autuada declara pelo lucro real, conceitua renda, acréscimo patrimonial, para concluir que, tendo a empresa apurado prejuízo de R\$ 2.144,08 em 2003, evidencia-se que não obteve qualquer acréscimo de patrimônio, não podendo, consequentemente, ser tributada pelo IRPJ.

17. Cita a definição de fato gerador do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e disserta acerca do tema para concluir que o CTN não estabelece condição de direito para o surgimento do fato gerador do IR, fato jurídico do Direito Tributário; disserta sobre as modalidades de atos jurídicos do Direito Civil e assevera que o acréscimo patrimonial não é elemento adicionado ao fato gerador a fim de modificar uma ou algumas de suas consequências naturais, mas é elemento essencial em sua estrutura, sendo a renda e o acréscimo patrimonial denominações diferentes para situações de conteúdo idêntico - renda é denominação atribuída ao lucro líquido de cada produto e o acréscimo patrimonial é a denominação atribuída a esse mesmo lucro individual, unido aos demais por adição - ; que a renda e o acréscimo patrimonial são termos equivalentes, sendo a primeira formada de maneira instantânea e o segundo durante o transcorrer de um período de tempo; que a primeira adquire dimensão de acréscimo patrimonial no momento em que a soma do lucro líquido de cada produto realizado em separado supera o total das despesas não rateadas no valor desses produtos, dentro de um determinado período; analisa o art. 43 do CTN e conclui que o IR não incide diretamente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como pode parecer, mas sobre o acréscimo patrimonial, que pode decorrer ou da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, ou da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza.

18. Citando que o fato gerador do IR é complexo, por se estender no tempo, afirma que o art. 44 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis, o que deve ser entendido no sentido de se considerar renda ou os proventos em sua dimensão de acréscimo patrimonial; e afirma: “Sendo o Imposto de Renda o acréscimo patrimonial, analisando o balanço patrimonial da empresa ré no ano de 2003, conclui-se que não é devido imposto de renda neste ano, já que não houve qualquer acréscimo ao patrimônio da empresa, conforme documentos de fls. 59 e 60 do auto de infração. ”

Taxa de juros. Selic

19. Reclama que a taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para títulos federais - Selic não se presta à utilização como juros moratórios sobre débitos fiscais, seja por falta de legislação que a institua, contrariando o disposto no art. 161, § 1º do CTN, seja porque os valores acumulados de tal taxa contrariam o art. 192, § 3º da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 - CF de 1988, e ainda porque sua natureza é de juros remuneratórios e não moratórios, contrariando uma vez mais o CTN, norma superior à Lei n.º Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, que determina a aplicação da Selic.

DO VOTO PROFERIDO PELA DECISÃO DE PISO – ACÓRDÃO DE Nº 06-18.537, DA 2ª TURMA DA DRJ/CTA, SESSÃO DE 03 DE JULHO DE 2008

Voto

1 Reconstituição da conta Caixa. Glosa de débitos (entradas de recursos) referentes a cheques compensados. Saldo Credor de Caixa. Omissão de Receitas

20. A auditoria efetuada na conta Caixa de um contribuinte tem como finalidade apurar anomalias no movimento de numerário e que se verificam na ocorrência de saldos credores, também chamados de insuficiência ou “estouro de caixa”, suprimentos indevidos e saldo das disponibilidades constantes na contabilidade em valores a maior que o reconstituído pelo Fisco, fatos que autorizam a presunção juris tantum de falta de registro de operações ou prestações tributadas, com a consequente sonegação do imposto.

21. No presente caso, a fiscalização identificou justamente suprimentos ilegais de caixa proveniente de cheques compensados; os valores glosados pela fiscalização e expurgados da conta Caixa correspondem a cheques compensados, não tendo sido identificadas as contrapartidas de lançamentos a crédito (saídas de caixa), relativas aos correspondentes pagamentos de fornecedores ou outros credores da empresa, ocasionando assim suprimento indevido de Caixa, que na reconstituição da conta evidenciou o saldo credor de Caixa.

1.1 Cheques Compensados

22. Cheque compensado é o cheque emitido e já descontado (compensado, aceito) pelo banco do emitente; pela compensação de cheques, o sacado emite o cheque para o pagamento de suas despesas/fornecedores/contas a pagar onde o cheque é liquidado através do serviço de compensação, logo, em decorrência da compensação deste cheque há o débito no extrato da conta bancária da empresa.

“A compensação de cheques consiste no acerto de contas entre os bancos, referente aos cheques depositados em estabelecimentos diferentes dos sacadas. Esse serviço é prestado pelo Banco do Brasil S.A, no papel de Executante da Centralizadora de Compensação de Cheques. A Centralizadora de Compensação de Cheques (Compe) é regulamentada pelo Banco Central do Brasil e dela participam todos os bancos com carteira comercial e caixas econômicas existentes no Brasil.”(Fonte: [www. bb. com. br](http://www.bb.com.br)) (Grifou-se.)

23. Os cheques expurgados da conta Caixa da contribuinte são cheques que foram compensados, ou seja, objeto de aceite de contas entre bancos; a empresa os emitiu, e o credor da empresa que os recebeu em pagamento depositou-os em bancos diferentes dos da autuada, daí os históricos constantes dos extratos bancários acostados aos autos: "Ch "Cheq Compensado", Comp", "Cheque Compensado".

1.2 Retiradas

24. Uma das alegações é de que os cheques (compensados) teriam sido sacados em dinheiro na "boca-do-caixa" bancário a fim de suprir o Caixa da empresa de valores em espécie destinados aos pagamentos ali registrados.

25. Ocorre que esse tipo de operação, cujo histórico no extrato bancário é "Cheque" ou "Pagamento de Cheque e é registrado a debito (D) no c/c da empresa, não foi glosado pelo fiscal, mas somente aqueles com o histórico de "Cheque compensado" já comentados, sendo inaceitável a argumentação de que cheques com o histórico "Cheque compensado", se tratassem de cheques sacados na "boca-do-caixa".

26. Quanto ao histórico na cópia dos cheques "Retirada" não se trata de prova; a empresa internamente poderia registrar qualquer histórico que quisesse nesse controle interno - comprovação de alegações só é aceita se apoiada em documentação hábil, que no caso não são as cópias de cheques.

1.3 Operações de desconto de cheques

27. Alega também que seriam operações de desconto de cheques (análogas às de desconto de duplicatas), ou seja, que teria trocado os cheques emitidos por dinheiro recebido como adiantamento, sendo o cheque posteriormente depositado e compensado pelo portador, ou ainda por terceiro a quem esse portador eventualmente teria pago bens ou serviços com o cheque da litigante.

28. De fato, tal tipo de operação existe, podendo-se encontrar ofertas para desconto de cheques pré-datados em sites de bancos como o Banco Real, CEF e outros.

29. Nos extratos do banco Bradesco de fis. 148/152, verificam-se os históricos, à fl.148: "Oper. Desconto comercial", "Recibo retirada em espécie", "Oper. Desconto de cheques"; à fl. 151: "Oper. Desconto comercial", "Mora-Desc. Duplicatas", "Mora-Desconto cheques"; à fl. 152: "Oper. Desconto comercial", "Mora-Desconto cheques"; tais históricos evidenciam que: a) Primeiramente, os históricos bancários diferenciam e identificam operações de desconto de cheque, das de desconto comercial, das de cheque compensado e que; b) mesmo a empresa tendo descontado cheques junto ao banco, as glosas da fiscalização foram todas referentes aos "Cheques Compensados" - que não correspondem a entradas de recursos no Caixa da empresa - e não foram referentes a "Oper. De Desconto de Cheques."

30. Também a litigante não mostrou que haja registros na sua contabilidade nesse sentido; seria o caso de ter contabilizado os adiantamentos recebidos e obviamente haveria custo financeiro nessas operações pelo adiantamento de valor em dinheiro a menor do que o valor do cheque descontado, ou cobrança de juros à parte; a litigante não apresentou sua contabilidade demonstrando tais registros nem os documentos que os apoiassem; nos extratos bancários

junto à CEF, banco Itaú e Bradesco, não constam históricos referentes aos cheques glosados que indicassem terem os mesmos sido alvo de operações de descontos junto às aquelas instituições financeiras.

31. Aliás, o usual é o desconto de cheques pré-datados que a empresa tem para receber (pagamentos recebidos de seus clientes em cheques pré-datados), numa operação igual ao desconto de duplicatas, quando a empresa deveria ter contabilizado:

1 - ATIVO

1.12 - Direitos Realizáveis a Curto Prazo

1.1205 - Cheques em Cobrança - São registrados nestas contas os valores a receber em cheques.

(...)

1.120508 - Descontos de Cheques - São cheques descontados em instituições financeiras antes do vencimento. Essa conta faz parte do ativo, sendo em conta redutora (credora).

32. Mas o que se depreende da argumentação é que a empresa alega que descontou cheques próprios, junto a bancos e empresas factoring.

33. Quanto a desconto de cheques junto a factoring, se a empresa alega ter praticado tais operações, a sua contabilidade deveria espelhá-las, mediante o registro a crédito de conta do Passivo - Cheque Descontado, e a débito (entradas) da conta Caixa o valor líquido recebido e a débito (despesas) da conta Despesa Financeira - Juros, estes correspondentes à diferença entre o valor de face do cheque e o valor adiantado pelo banco (ou empresa factoring, que descontam antecipadamente os juros do valor adiantado); posteriormente, quando da compensação desse cheque, também tal operação deveria ter sido registrada na contabilidade, debitando-se o valor dos cheques compensado do Passivo e a crédito da conta Bancos. Porém, apesar de a interessada alegar que a sua contabilidade está de acordo com as normas contábeis e legislação, não apresentou tais registros quando intimada durante o procedimento fiscal nem tampouco por ocasião da impugnação.

34. Afirma também que é de conhecimento público que alguns cheques trocados por dinheiro circulam pela praça durante meses, para só então serem depositados em conta corrente bancária de alguém que o emissor do cheque sequer conhece, podendo se tratar de morador de outro estado ou de outro país; que o livro Razão da empresa evidencia que diversos cheques foram emitidos e sua respectiva compensação ocorreu alguns meses depois; que a autoridade administrativa não pode deixar de reconhecer que o cheque tomou-se moeda nacional.

35. Cabe transcrever aqui informações extraídas do site <http://www.febraban.org.br/Arquivo/Servicos/Dicasclientes/dicas3.asp>, mantido pela Federação Brasileira de Bancos - Febraban:

O cheque é uma ordem de pagamento à vista. Pode ser recebido diretamente na agência em que o emitente mantém conta ou depositado em outra agência, para

ser compensado e creditado na conta do correntista. Ao emití-lo, lembre-se que ele poderá ser descontado imediatamente.

Formas de emissão:

Ao portador - O cheque só pode ser emitido ao portador (sem a indicação do beneficiário) até o valor de R\$ 100,00.

Nominal - A partir de R\$ 100,00, o emitente é obrigado a indicar o nome do beneficiário (pessoa ou empresa a quem está efetuando o pagamento). O cheque nominal só poderá ser pago pelo banco mediante identificação do beneficiário ou de pessoa por ele indicada no verso do cheque (endosso), ou ainda através do sistema de compensação, caso seja depositado.

Prazo de prescrição:

O cheque prescreve 180 dias depois de sua apresentação, que deverá ser feita em 30 dias, se for na mesma praça em que foi emitido, ou em 60 dias, caso ocorra fora dela.

36. De onde se verifica que há limitações quanto ao tempo em que um cheque pode “circular pela praça”.

37. Além de que, afirmativa de que cheque substitui a moeda, encontra sérias restrições, conforme se pode depreender de trecho de texto extraído do site http://vvvvw.diariopopular.com.br/16_02_06/artigo.html:

Por não trazer a mesma garantia de recebimento de um cartão de crédito, por exemplo, muitos lojistas o dispensam. Atualmente, nenhum estabelecimento comercial é obrigado por lei a aceitá-lo, porém deve colocar em local bem visível o aviso de “Não aceitamos cheques a fim de alertar os compradores. O lojista também tem a obrigação de alertar o consumidor com cartazes do tipo “Não aceitamos cheques de terceiros ” ou “Cheques, somente com apresentação de RG ” no caso de algum tipo de restrição quanto a sua aceitação.

38. Tem-se também a resposta a questionamento acerca de endosso de cheques, obtida no site <http://forum.jus.uol.com.br/discussao/6911/titulo-de-credito-cheque/>, Fórum Jus Navigandi

Pergunta

“O posicionamento é colocado da seguinte forma: O cheque é meio de circular o dinheiro evitando que o portador deste ande com um número expressivo em espécie no bolso, o questionamento se dá pela dúvida sobre o desconto ou saque direto no caixa. Uma pessoa emite um cheque nominal a outra, este por sua vez endossa-o tornando-o novamente ao portador e repassa para um terceiro que vai até a boca do caixa para descontá-lo e é negado o pedido. Com base no CC/02 capítulo III e IV art 910 ao 926 e, Lei 7.357/85 capítulo IV art 32 ao 42, a perguntas que estão em questão são: ao tentar efetuar o saque direto no caixa, o terceiro possuidor do título tem ou não a obrigação de trazer consigo a identificação do endossante?, existe alguma norma além das supramencionadas que obrigue a identificação do endossante para a realização do saque? ”

Resposta: “A lei da CPMF proíbe que haja mais de um endosso no cheque, porque isso faria com que os endossantes recebessem o crédito e o passassem adiante sem recolher a dita contribuição.”

39. A Lei da CPMF trata-se da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, DOU 25/10/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF e que determinou:

Art. 17. Durante o período de tempo previsto no art. 20:

1 - somente é permitido um único endosso nos cheques pagáveis no País;

40. *Fatos concretos que desmentem a teoria de que cheques circulam de mão em mão como forma confiável e amplamente aceita de pagamento.*

41. *Conclui-se que empresa utilizou-se de operações simuladas para suprir seu Caixa levando a débito desta conta valores que com toda a certeza não tiveram circulação na conta Caixa pois correspondem a meras operações bancárias decorrentes de compensação de cheques emitidos, para pagamentos outros que os registrados na conta Caixa.*

2. Empréstimos bancários

42. *Afirma que a empresa havia tomado vários empréstimos bancários utilizando-se do limite concedido ao cliente no cheque especial, dado que as contas bancárias da autuada estiveram com saldos negativos durante o período analisado e garante que muitos dos cheques compensados originaram-se desses empréstimos bancários, fato desconsiderado pela fiscalização, e que, se admitida a hipótese, apenas a título de argumentação, de que os cheques compensados tivessem sido utilizados em pagamentos diferentes dos que constam do Caixa e não como suprimentos de Caixa como consta da contabilidade, requer que se deduzam os valores dos empréstimos, pois não constituem renda (sic).*

43. *Analizando-se os extratos do banco Itaú, tem-se, fls. 121/134 e 510/540, que o saldo permanece sempre negativo, sendo cobrados encargos pelo banco sobre tais saldos negativos.*

44. *Por outro lado, fls. 135/147 e 427/509, em 02/01/2003 a conta CEF 152.003.00001341-1 observa-se que também predominam os saldos negativos.*

45. *Quanto ao banco Bradesco, fls. 148/152, e 348/426, ocorrem saldos credores e devedores.*

46. *Porém, a presente autuação não questiona a origem dos recursos que lastrearam os Cheques Compensados; a autuação não os aceita como entradas de recursos (lançamentos a débito) no Caixa, para saldar despesas escrituradas nessa conta (lançamento a crédito), dado que esses cheques compensados - ou seja - depositados em outra agência, para serem compensados e creditados seus valores nas contas dos correntistas (os credores da empresa pagos com esses cheques), não poderiam estar simultaneamente pagando as despesas via Caixa; por isso foram excluídos do Caixa e resultou o Saldo Credor de Caixa autuado, dado que o créditos (saídas em pagamento de*

despesas) eram superiores às entradas de recursos (lançamentos a débito), o que caracteriza omissão de receita, conforme o RIR de 1999:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses. (decreto-lei nº 1.598, de 1977, art.12, §2º e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

1- a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

47. *Destarte, descabe a pretensão de que se deduzisse da omissão por saldo credor de caixa, valores de empréstimos bancários tomados que lastrearam cheques compensados glosados da conta Caixa.*

3. Prejuízos e Dívidas junto a bancos

48. *A impugnante ressalta que a movimentação bancária da empresa não é superior à renda (sic) tributada, o que prova que as rendas (sic) que declarou são compatíveis com a realidade; também, que apurou prejuízo em sua declaração, o que é confirmado pelos saldos negativos nos extratos bancários, e questiona por que estaria a empresa com os saldos de suas contas bancárias negativos, pagando absurdos juros no cheque especial, se de fato tivesse auferido a receita de R\$ 31.583,65 no ano de 2003? E se fosse empresa que não estivesse suportando prejuízos, por que não recorreria a empréstimos a juros mais acessível que seu cadastro permitiria? E pleiteia que se analisem as informações em seu conjunto.*

49. *A apresentação da DIPJ apurando prejuízos, e sem apurar IRPJ e CSLL a pagar não é prova de que a empresa não tenha auferido receitas que não declarou.*

50. *Os saldos negativos em bancos e pagamento de juros do cheque especial, também não, apenas indicam que a empresa se encontra em má situação financeira, necessitando de tomar empréstimos de curto prazo a custo elevado para honrar seus compromissos; tais fatos também não provam que não tivesse omitido receitas ao fisco.*

4. Falhas na recomposição do Caixa

51. *Exemplifica que o cheque 460255, emitido em 07/01/2003, fl. 66, no valor de R\$ 400,00, de cuja cópia à fl. 156 consta “retirada” e alega que se trata de uma operação de retirada do dinheiro do banco para suprir necessidades de caixa - tem-se que esse cheque do banco Itaú, que foi lançado no Razão Analítico do Caixa como emitido em 07/01/2003 (terça-feira), consta do extrato bancário, fl. 122, como “Ch. Compensado”, debitado no dia 13/01 (segunda-feira) - não há histórico que tivesse sido descontado ou simplesmente pago, sendo improcedente a alegação.*

52. *Acerca do cheque 341055, de fl. 220, R\$ 5.356,01, emitido em 01/01/2003, devolvido em 13/01/2003, que a interessada alega que não pode ser caracterizado como receita - tem-se à fl. 158, que consta cópia desse cheque com o histórico “Retirada”; no extrato do banco Itaú, fl. 122, consta “Ch. Compensado 104 341055” em 10/01/2003, e “Devolução Cheque 341055”, no mesmo dia; no Razão Analítico da empresa, fl. 67, consta esse cheque como emitido, em 10/01/2003 (entrada de Caixa), como devolução na mesma data*

(saída de Caixa) e em 13/01/2003, novamente como entrada de Caixa (13/01/2003 DEVOLUÇÃO CHEQUE DEPOSIT 5.356,01), indevidamente - na recomposição fiscal do Razão Analítico do Caixa, à fl. 220, em 10/01/2003, dois lançamentos: “Cheque emitido 341055” e “Estorno cheque emitido 341055”; portanto, reproduziu o informado no extrato bancário. Pergunta-se, de onde teria surgido a entrada de Caixa no mesmo valor desse cheque devolvido? Isso não é respondido pela autuada.

53. Sobre a cópia do cheque 669927, R\$ 1.700,00, consta que foi utilizado para transferência para a CEF, conforme comprovam os extratos do dia 10/06 - tem-se à fl. 130, no extrato do banco Itaú “Ch Compensado 104 669927”; no Razão Analítico da empresa, fl. 90, consta esse cheque como emitido, o que não coaduna com o histórico constante do extrato bancário, não importando qual seja o histórico da cópia do cheque, que não tem valor probante no caso; verificando-se os extratos da CEF, fl. 462, não se confirma a transferência, não se verificando crédito nesse valor - de qualquer forma, se foi transferido de um banco a outro, não poderia alimentar o Caixa, confirmando que é correto excluí-lo da conta Caixa, dado que não poderia lastrear dispêndios registrados nessa conta

54. E em relação à fl. 157, na cópia do cheque 341056, R\$ 10.000,00, alega que consta ter sido utilizado para pagamento de duplicata, não podendo ser caracterizado como receita - verifica-se à fl. 157, a cópia do cheque 341056 do Itaú, datada de 10/01/2003; no extrato, fl. 122, consta “Pagamento Cheque 341056”; no Razão Analítico da empresa, fl. 67, consta como cheque emitido e entrada de Caixa e na recomposição fiscal do Razão Analítico do Caixa, à fl. 220, em 10/01/2003, consta como cheque emitido a débito (entrada) do Caixa, e foi estornado, tendo agido corretamente a fiscalização, uma vez que se esse cheque foi dado em pagamento ao credor para pagamento de uma duplicata e esse credor, em vez de depositá-lo no seu próprio banco a fim de compensá-lo, tivesse se dirigido até a agência bancária da litigante e descontado, que é o que o histórico “Pagamento Cheque 341056” indica, então essa duplicata, no mesmo valor, deveria constar das despesas relacionadas no livro Caixa, no entanto, a litigante não indica essa duplicata, portanto, nada prova que aquele cheque tenha pago despesa registradas no Caixa e não outra, à margem da escrituração.

55. Verificam-se improcedentes as reclamações quanto a falhas na recomposição da conta Caixa pela fiscalização.

Lucro real - Acréscimo Patrimonial.

56. Afirma que, tendo a empresa apurado prejuízo de R\$ 2.144,08 em 2003, e referenciando-se ao valor do Patrimônio Líquido do ano imediatamente anterior e do ano da declaração de fls. 59/60, afirma que se evidencia que a interessada não obteve qualquer acréscimo de patrimônio, não podendo, consequentemente, ser tributada pelo IRPJ.

57. Contudo a presente autuação aponta omissão de receita relativa a valores não contabilizados e não declarados, o que, por óbvio, não está espelhado nos Balanços Patrimoniais que a autuada registrou na DIPJ/2004 entregue.

58. Além de que, o fato de uma empresa estar apurando prejuízos, não é prova de que não omite receitas.

5. Perícia

59. A litigante requer perícia contábil para que seja refeita a contabilidade por um especialista de confiança deste juízo, para verificar se os valores apontados como omissão no auto de infração.

60. Primeiramente, os pedidos de perícia são disciplinados pelo art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993:

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...) (Grifou-se)

61. Na presente lide, a interessada apenas protestou pela prova pericial, sem formulação de quesitos, nem indicação do perito, devendo, portanto, ser considerado o pedido não formulado, dado que a impugnação é exatamente o momento em que a perícia deveria ter sido requerido na sua forma completa, sem necessidade da desculpa de requerer o direito a poder apresentar quesitos e perito indicado.

62. Portanto, não formulado o pedido de perícia.

63. Também não se pode deixar de observar que a litigante procura transferir à Administração Tributária a tarefa de coletar provas a seu favor e, adicionalmente, deseja transferir a um terceiro, perito, o julgamento dos elementos formadores da autuação, cuja competência para julgamento em primeira instância é desta DRJ/CTA, segundo a legislação que rege o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações:

25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) z (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

64. Destaque-se que, se a interessada entende que a re-elaboração da sua contabilidade por um perito concorreria para a comprovação de seus argumentos, nada a impedia de fazê-lo e apresentar tais provas na impugnação, facultando-lhe ainda o Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações,

a possibilidade de ainda fazê-lo, caso comprove impossibilidade de apresentá-lo no prazo da impugnação:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(---)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(--)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

6. Taxa de Juros. Selic

65. A impugnante refuta a aplicação da Selic, sustentando que esta, tem caráter estritamente remuneratório, fere diretamente o §3º do art. 192 da CF, de 1988. Alude ainda ao §1º do art. 161, do CTN, que dispõe que somente por legislação ordinária expressa os juros moratórios podem ultrapassar 1% ao mês e que não existe lei que autorize a aplicação de percentual maior, e diante do princípio da legalidade, a taxa Selic não pode ser utilizada.

66. São infundadas as razões da interessada.

67. Quanto aos percentuais de juros com base na taxa Selic, o CTN, em seu art. 161, § 1º, a seguir transcrito, permite, por autorização legal, exigência de juros de mora em valor superior a 1% ao mês:

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. (Grifou-se).

68. A lei dispõe de modo diverso, ao prever, no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguinte disposição:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na

legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O Percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

69. Assim, os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sujeitam-se, a partir de 1º de janeiro de 1997, a juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para títulos federais - Selic, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês de pagamento. Dessa forma, a taxa referencial Selic para títulos federais, por refletir o custo de rolagem da dívida interna pelo Tesouro Nacional, foi escolhida pelo legislador para o cálculo dos juros moratórios decorrentes da impontualidade do sujeito passivo no adimplemento da obrigação tributária, a partir de 01/01/ 1997.

70. Nestes termos, o lançamento seguiu estritamente o que determina a legislação em vigor, devendo a autoridade lançadora, por dever de ofício, agir na forma que dispõe a legislação tributária, sob pena de, em não assim procedendo, sofrer responsabilização funcional.

71. A validade da aplicação da taxa Selic é entendimento pacífico na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, que, recentemente, proferiu o Enunciado nº 4, autorizado pela Portaria nº 4, de 19 de maio de 2006, que estabelece procedimentos para a votação e a aprovação de enunciados de súmulas pelo Conselho Pleno do Primeiro Conselho de Contribuintes e dá outras providências, com o seguinte teor:

IV - Enunciado nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais;

RESULTADO: APROVADO POR UNANIMIDADE – 57 A 2

7. Citações de acórdãos administrativos e decisões judiciais.

72. Por fim, no que se refere às citações de acórdãos administrativos, cumpre destacar que não se aplicam ao presente processo, a teor do art. 100, II, do Código Tributário Nacional, por inexistir lei que lhes atribua eficácia normativa; cabe ressaltar ainda que, no tocante às decisões judiciais mencionadas, em que a interessada não figura em qualquer dos polos da relação jurídica, as mesmas somente têm efeito entre as partes componentes dos respectivos processos judiciais.

8 Decorrência. CSLL. PIS. COFINS

73. Tratando-se de tributação reflexa da mesma irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento às exigências de CSLL, PIS e Cofins.

Conclusão

À vista do exposto, voto por considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada da decisão de piso, a Contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual se constata a repetição, praticamente, dos argumentos trazidos na Impugnação, cumprindo destacar a seguinte alegação:

XIX. DOS ARGUMENTOS E FUNDAMENTOS NÃO AVERIGUADOS NO ACÓRDÃO

Por fim vale destacar que não houve por parte do Órgão julgador recorrido, apreciação qualquer no tocante aos acórdãos, decisões, leis e fundamentos apresentados nas razões de impugnação, conforme se destaca no item 7 do r. Acórdão.

Tal informação demonstra ainda mais, que houve lesão aos direitos deste contribuinte, devendo este nobre Conselho de Contribuintes, reanalisar a causa, levando-se em consideração todos os termos anteriormente apresentados e os que agora se reitera ou se traz como novos, para que assim se traga uma decisão justa ao procedimento.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado, de se conhecer seus termos.

Da leitura dos argumentos da Impugnação, então resumidos no relatório da decisão de piso, percebe-se que ali não constou relatoriado matéria que foi objeto de impugnação e, certamente em função disso, não foi apreciado pela turma julgadora da DRJ.

Na impugnação consta em seu item XIX (fls.334 – Volume 1):

XIX – DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DOS VALORES TIDOS COMO RECEITAS E TRANSFERIDOS PARA TERCEIROS

Caso Vossa Excelência não acolha os pedidos acima relacionados, o que acha a ré um difícil acontecimento, visto aos fatos alegados e provas apresentadas, importante ressaltar que para o calculo do imposto COFINS e PIS deve ser considerada a situação a ser analisada a seguir.

Na base de cálculo do PIS e da CONFINS, deve ser descontado aquilo que o contribuinte, em seu processo produtivo, repassa a terceiros como pagamento pela aquisição de matéria-prima por ele incorporada. Do contrário, estará tributando o faturamento alheio, em ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de confisco.

A Lei n. 9.718/98 foi editada sob a vigência da redação original; do artigo 195, I da Constituição Federal de 1988, segundo o qual:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;”

O artigo 3º, e 2º, III da supramencionada lei, que disciplina a COFINS e a contribuição ao PIS estipula que :

“Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art.2º excluem-se da receita bruta:

I- “omissis”

II- “omissis

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”.

Além de definir a base de cálculo dos tributos elencados pelo artigo 2º da lei n. 9.718/98, o dispositivo legal acima transcrito prevê a possibilidade de deduzir-se os valores transferidos a outras pessoas jurídicas, ficando, tal dedução, na dependência de normas regulamentadora a serem editadas pelo Poder Executivo. Ou seja: o dispositivo legal em tela expressamente condiciona a concessão do benefício por ele instituído a existência de superveniente regulamentação.

. Primeiramente, cabe salientar que a delegação de poderes ao administrador é válida, desde que tais poderes possam ser incluídos dentre aqueles próprios ao poder regulamentar. Nesses termos, definiu com precisão CELSO ANTONIO BANDEIRO DE MELLO (CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO, 12 Edição, Ed.Malheiros, São Paulo 2000, p.313 e ss.) a matéria passível de ser objeto de tal instrumento normativo infra-legal, ressaltado que

“o regulamento tem cabida quando a lei pressupõe para a sua execução a instauração de relações entre a Administração e os Administrativos cuja disciplina comporta certa discricionariedade administrativa”.

O doutrinador, a seguir, aponta os casos em que é lícita a edição de regulamento:

a) Sempre que seja necessário um regramento procedimental(regência da conduta dos órgãos e agentes públicos);

b) Quando por ocasião da passagem do plano geral (norma) para o individual (caso concreto), há margem a interpretações mais ou menos largas, mas ou menos compreensíveis por parte da Administração Pública (campo da discricionariedade e da precisão dos conceitos jurídicos indeterminados):

c) Para efetuar um desdobramento minucioso do conteúdo da lei.

Ressalta-se porém, que os regulamentos expedidos pelo Poder Executivo, objetivando a correta execução da lei, não podem contrariá-la nem tão pouco ir além do que ela preceitua:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do 2º do art. 3º da lei n. 9.718 de 9 de junho de 2000; considerando, finalmente, que durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, declara: não produz eficácia para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1 de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.”

O contribuinte não pode ser prejudicado pela ausência de regulamentação da mencionada regra, sobretudo porque ou se compreende a expressão constante da 2ª parte do art. 3º 'e' 2º ,I], da lei n 9.718/98 como meramente acessória, cuja função é definir o MODUS OPERANDI a ser seguido pelo contribuinte a fim de exercer expressamente conferido na 1ª parte, ou, inexoravelmente, haverá vício no tocante a constitucionalidade da disposição.

O art. 97 do CTN, norma geral de direito tributário, lastreada no art. 146 da Constituição Federal, impõe ser matéria privativa de lei a disciplina da base de cálculo dos tributos (inciso IV) _ E o 2º do art. 3º dispõe sobre parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, ou seja, regulamenta o aspecto quantitativo da hipótese de incidência das referidas contribuições possa ser disciplinada pelo poder judiciário o que afronta a reserva de lei complementar estabelecida pela Carta maior e incute na regra, conseqüentemente, a macula da inconstitucionalidade.

Por outro lado é possível afastar qualquer vício no dispositivo ora em comento se compreender que o mesmo não condiciona o direito da empresa. Corolário desse entendimento, entretanto, é a possibilidade, mesmo na falta de edição da norma regulamentadora, de efetuar-se a dedução, da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição dos valores que não obstante computados como receita, foram transferidos a outras pessoas jurídicas.

Segue essa linha de raciocínio a seguinte Ementa, que ora se adota como fundamentação:

“PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. LEI Nº 9.718/98. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.991-18/00

A omissão do Poder Executivo em regulamentar o inc.III do art. 3º da lei n.9.718/98 não tem condão de retribuir o direito do contribuinte de excluir da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS valores que computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.”

A possibilidade de ser realizada a exclusão perdurou até ser derogado o inc. III do par. 2º do art.3º da lei n 1997-78/98, de 09 de junho de 2000 (publicada no DOU de 10.06.200).

Não é da data da publicação da medida provisória que surge o obstáculo a exclusão pretendida, mas apenas com o transcurso do prazo de noventa dias a contar da publicação da lei/medida provisória.

Impositiva a observância do principio da anterioridade mitigada, uma vez que a exclusão de parcela da base de calculo das contribuições em questão (PIS e CONFINS) implicou majoração da carga tributaria.

O legislador ao estabelecer no inc.I do parc. 2º do art 3º da lei n 9.718/98 (norma especial em relação ao inc.III do mesmo dispositivo) a possibilidade de exclusão do IPI e do ICMS da base do cálculo do PIS e CONFINS restringiu o beneficio as situações em que cobrados aqueles tributos (IPI e ICMS) pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Ou seja , nas demais hipóteses está processo n. 200171000160857, rel.Juiz Vilson Darós, DJU 29.05.2002, p.369) . (grifos inseridos)

Sobre o assunto o Supremo Tribunal Federal, na ADC ° 1 (RTJ 156/721)-oportunidade em que foi declarada a constitucionalidade da lei complementar nº 70/91. instituidora da exação - assentou que

“o principio da não-cumulatividade aplica-se as contribuições sociais instituídas na órbita da competência residual da União, nos termos do art.195 parágrafo 4º, da Constituição Federal. Vale dizer, as contribuições sociais que tenham como fatos geradores diversos de lucros, faturamento e folhas de salário, serão contribuições sócias residuais, submetidos a previsão do art. 154, I . Desse modo, a eventual cumulatividade do COFINS, não tem obstáculo constitucional eis que a sua origem e fonte de validade situam-se no art.195, I e não no artigo 195, parágrafo 4º .” (excerto do voto do Min. Moreira Alves).

As mesmas conclusões ,diga-se , são aplicáveis ao PIS, já que sua origem e a fonte de validade encontra-se no art. 239 da Constituição Federal.

Sendo assim, a leitura do art. 2º , III da lei nº 9.718/98 realizada pela ré está precipitada, já que não parece ter sido o desejo do legislador em conferir, com a edição da norma, caráter não-cumulativo aos tributos, alterando-lhes, sensivelmente a natureza . A exclusão facultada pela norma atine, mais propriamente , aqueles valores que são lançados nos livros como receita da empresa e que, por meio de repasse contábil, por não lhe pertencerem são transferidos a outra sociedade - como ocorre no caso de empresas coligadas e controladas. Daí se tira uma conclusão: não são passíveis de exclusão o montante que compõe a receita própria da pessoa jurídica, bem como os custos das mesmas, como aquele decorrentes da aquisição de matéria -prima..

Assim, caso Vossa Excelência entenda ser devido o PIS e COFINS no presente caso, o que, como já ressaltado se faz apenas ad argumentantum, considere para base de calculo do referido imposto apenas o que efetivamente entrou para empresa como recurso, desconsiderando os demais valores da base de cálculo.

Como se vê, realmente a decisão de piso não se manifestou acerca destas alegações, cumprindo destacar que o fato das contribuições sociais PIS e COFINS serem decorrentes da infração apurada no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica (omissão de receitas), não significa que não deva ser apreciada a matéria que foge deste rótulo, ou seja, havendo na impugnação contestação **específica** ao lançamento destas contribuições, uma **contestação independente da infração de IRPJ**, o julgador deve sobre ela se pronunciar.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para anular a decisão recorrida, determinando o retorno dos autos à DRJ/Curitiba para que outra seja proferida, abrangendo todos os aspectos abordados na peça impugnatória.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano