



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10935.002793/96-66
Recurso nº : 117.182
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ano: 1994
Recorrente : FERRAGEM SUL AMÉRICA LTDA.
Recorrida : DRJ - FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 14 de setembro de 1999
Acórdão nº : 108-05.851

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – SALDO CREDOR DE CAIXA - Justifica-se a glosa dos valores levados a débito de Caixa, referentes a cheques compensados emitidos pela própria empresa, cuja destinação não é suficientemente justificada. A apuração de saldo credor da conta Caixa, após sua reconstituição com o expurgo daqueles lançamentos a débito não justificados, autoriza a presunção de omissão de receita, incumbindo ao sujeito passivo a prova contrária.

IRPJ – IRRF – OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO – No caso de pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não se aplicam no ano de 1994. Prevalência das regras anteriores, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IRRF lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

PIS – COFINS – CSL - Constatada omissão de receita, exigíveis as contribuições por via reflexa, pela estreita relação de causa e efeito.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – Tratando-se de empresa optante pelo lucro presumido, terá como base de cálculo 10% (dez por cento) da receita omitida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERRAGEM SUL AMÉRICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) excluir da incidência do IRPJ, CSL, COFINS e PIS os valores identificados no relatório de diligência fiscal; 2) reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% das receitas consideradas omitidas, vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior, José Henrique Longo, Marcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira que

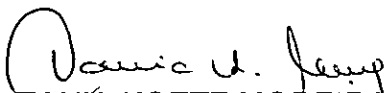
ccs

Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

cancelavam integralmente a exigência do IRPJ remanescente; 3) reduzir a base de cálculo da CSL para 10% das receitas omitidas; 4) cancelar a exigência do IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



TANIA KOETZ MOREIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 OUT 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO e JOSÉ ANTONIO MINATEL.

Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

Recurso nº : 117.182
Recorrente : FERRAGEM SUL AMÉRICA LTDA.

RELATÓRIO

Retorna o presente processo a esta Oitava Câmara, após diligência solicitada pela Resolução nº 108-00.120, de 26.01.99. Para bem situar o assunto, retomo o Relatório então elaborado.

Trata-se de autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 111/113), à contribuição para o PIS (fls. 117/119), à COFINS (fls. 123/125), ao Imposto de Renda na Fonte (fls. 130/132) e à Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 137/139), lavrados em virtude de omissão de receita configurada pela apuração de saldo credor de caixa.

Conforme descrito na peça fiscal, foi examinado o livro Caixa mantido pela empresa, optante pelo lucro presumido, e identificados pagamentos efetuados por cheques sem a correspondente despesa em igual valor. Após relacionarem tais cheques e intimarem a empresa a comprovar os pagamentos efetuados pelos mesmos, os autuantes reconstituíram a conta Caixa com a exclusão dos valores não justificados, apurando então saldo credor nos meses de janeiro a abril e de junho a dezembro de 1994.

Ainda conforme relatado, os cheques foram considerados não justificados pelas seguintes razões:

- a) as despesas pagas não estavam escrituradas no livro Caixa;
- b) as datas dos documentos (cheques e comprovantes) não coincidem;
- c) os cheques emitidos aparecem como "compensados" nos extratos bancários;



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

- d) pagamento de diferentes fornecedores com o mesmo cheque;
- e) cheques emitidos para suprimento de caixa sacados em dia diverso (posterior) ao da emissão (escrituração do livro Caixa).

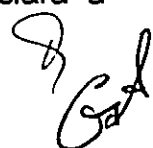
Enquadrou-se o feito nos artigos 523, § 3º, 739 e 892, do RIR/94.

Impugnação às fls. 141/153, dizendo inicialmente que o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, matriz legal do artigo 523, par. 3º, do RIR/94, não se aplica no ano de 1994 às empresas optantes pelo lucro presumido, pois só pela Lei nº 9.064/95 foi sua redação alterada para incluir tal modalidade. Quanto ao exame dos cheques, analisa cada uma das razões elencadas pelos autuantes para não aceitar as justificativas apresentadas, concluindo que não são motivos suficientes para a constituição do crédito tributário. Junta os documentos de fls.155/178 para amparar suas alegações, acrescentando que outros podem ser apresentados, porém, por economia, aguarda o pronunciamento da autoridade julgadora sobre a necessidade de anexá-los.

Segue a decisão singular, mantendo o lançamento principal e os decorrentes, por entender que as provas reunidas no processo são suficientes para concluir que houve, de fato, omissão de receita. Reduzido o percentual da multa de ofício para 75%.

Ciência da decisão em 18.05.98 e interposição de Recurso Voluntário em 17.06.98.

Na peça recursal, pleiteia a reforma da decisão singular porque não fundamentada devidamente, tanto quanto aos fatos como à base legal. Quanto à base legal, reitera o argumento de que o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 não se aplicava, no ano de 1994, às empresas optantes pelo lucro presumido, pois sua alteração se deu apenas com a edição da Lei nº 9.064, de 20.06.95. Quanto aos fatos, diz que os documentos apresentados com a impugnação tiveram por objetivo demonstrar, a título exemplificativo, inexistirem os alegados motivos para a autuação, ficando clara a



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

disposição de apresentar todas as comprovações, caso as entendesse necessárias o julgador singular. Este, no entanto, não se pronunciou a respeito, decidindo pela improcedência da impugnação.

Para não ser mais uma vez surpreendida por julgamento contrário, relaciona os cheques em questão, indicando as folhas do livro Caixa onde estão escriturados os correspondentes pagamentos, e junta os documentos originais comprobatórios desses lançamentos. Tal relação está às fls. 218/224 dos autos.

Invoca tratamento igual aos autos decorrentes, reiterando, quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, a improcedência da aplicação dos artigos 38, 39 e 43 da Lei nº 8.541/92, dada sua condição de optante pelo lucro presumido.

Às fls. 227 até 684, junta o livro Caixa do ano de 1994. Às fls. 688 até 1231 (volume II), junta a documentação referida no Recurso.

Em vista do apreciável volume dos documentos juntados pela Recorrente, votou esta Câmara por converter o julgamento em diligência, para pronunciamento da autoridade fiscal autuante. Foram então anexados mais os documentos de fls. 1251/1261, os quadros demonstrativos de fls. 1263/1276 e a conclusão da diligência às fls. 1277. Ciente em 18.05.99, a Recorrente aduziu as contra-razões de fls. 1279/1280, reiterando todas as arguições já apresentadas e acrescentando que houve equívoco dos autores da diligência na apresentação do novo saldo de caixa, uma vez que não deduziram, do saldo credor apurado a partir de fevereiro, o saldo devedor do mês de janeiro. Diz também que, tendo sido intimada em maio/99, não pode a União constituir os créditos tributários dos meses de fevereiro e março de 1994, pois já ocorreu a decadência.

Este o Relatório.



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

VOTO

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA - Relatora

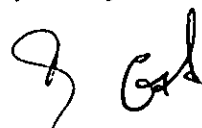
O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de omissão de receita detectada pela apuração de saldo credor da conta Caixa, por terem sido considerados não comprovados lançamentos a débito referentes a cheques emitidos pela própria empresa.

Registro inicialmente o reconhecimento pelo trabalho minucioso, completo e de boa qualidade realizado pelos auditores-fiscais designados para a diligência solicitada por esta Oitava Câmara, primordial para o perfeito deslinde da questão. Nos demonstrativos de fls. 1263/1276 são relacionados os cheques levados a débito da conta Caixa, com a referência, em cada um deles, à documentação apresentada pela autuada e a conclusão justificada sobre sua admissibilidade ou não.

Assim, conclui a autoridade fiscalizadora pela admissão dos lançamentos a débito de Caixa referentes aos cheques cuja destinação foi efetivamente comprovada pelos documentos trazidos na fase recursal, e cujos valores foram perfeitamente identificados nos lançamentos a crédito da mesma conta. Tais valores, tendo sido debitados e posteriormente creditados na conta Caixa, não tiveram o efeito indesejável de inflar ficticiamente o saldo da mesma.

Quanto aos demais, e tratando-se de cheques cuja liquidação se deu por compensação, só se pode concluir que seu trânsito pelo Caixa, sem que haja a



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

efetiva comprovação de seu destino e, em consequência, de que os pagamentos por eles efetuados foram também registrados na mesma conta, aumentou indevidamente o saldo disponível. Por isso, seu valor deve ser expurgado na recomposição daquela conta, sendo o saldo credor então apurado caracterizador de receita omitida.

O saldo da conta Caixa fica então assim quantificado:

Mês	Saldo Caixa Escrituração	Cheques não comprovados	Saldo reconstituído
01/94	77.034,39	74.002,38	3.032,01 – D
02/94	104.052,30	303.220,00	(199.167,70) – C
03/94	15.264,78	630.850,00	(615.585,22) – C
04/94	351.190,08	545.154,00	(193.963,92) – C
06/94	263.179,12	1.957.323,16	(1.694.144,04) – C
07/94	125,23	2.191,85	(2.066,62) – C
08/94	3.403,07	2.328,09	1.074,98 – D
09/94	4.332,15	1.326,67	3.005,48 – D
10/94	500,72	2.686,06	(2.185,34) – C
11/94	434,93	1.115,15	(680,22) – C
12/94	1.280,17	1.325,00	(44,83) – C

Improcedente a pretensão de que os saldos devedores apurados nos meses de janeiro, agosto e setembro sejam deduzidos do saldo credor dos meses subsequentes. Na verdade, o procedimento adotado pelo fisco, partindo em cada mês do saldo contábil da conta Caixa, beneficiou a Recorrente. Mais correto seria partir do saldo inicial em 01.01.94 e proceder à recomposição da conta durante todo o período fiscalizado. Assim, embora não apurado saldo credor no mês de janeiro, o saldo devedor da conta naquele mês seria menor, repercutindo no mês seguinte. Mas esse não foi o critério adotado no lançamento, e não cabe questioná-lo nesta fase.



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

Também improcedente a arguição de decadência, pois evidentemente o crédito tributário em questão não se constituiu com a diligência efetuada, mas com a regular lavratura do auto de infração que deu origem ao presente litígio.

Tendo em vista a apuração de saldo credor da conta Caixa nos valores especificados no quadro acima, configura-se a ocorrência de omissão de receita, conforme disposto no artigo 228 do RIR/94. Torna-se necessário agora analisar a repercussão dessa ocorrência na tributação do IRPJ e demais lançamentos decorrentes, levando-se em conta ser a Recorrente pessoa jurídica optante pelo lucro presumido.

Quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e ao Imposto de Renda na Fonte

O lançamento do IRPJ teve por fundamento legal os artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, que consolidam os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelos quais introduziu-se a tributação da receita omitida em separado do resultado da pessoa jurídica. O artigo 43 estava assim redigido:

“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade 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”. (negritei)

O artigo 44, por sua vez, tinha a seguinte redação em seu *caput*:

“Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.” (negrito acrescido)

Pela leitura desses dispositivos só pode entender-se que se dirigiam apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A extensão de tal sistemática àquelas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado veio com a Medida Provisória nº 492, publicada no D.O.U. de 06.05.94, que alterou o parágrafo 2º acima reproduzido, dando-lhe a seguinte redação:

“§ 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” (grifei).

Pretendeu o legislador, com essa Medida Provisória, alcançar desde então todas as pessoas jurídicas, tanto que seu artigo 7º continha determinação expressa no sentido de que tal inovação aplicar-se-ia “aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994”. No entanto, essa disposição expressa de efeitos imediatos não foi reproduzida nas reedições subseqüentes daquela MP, nem na Lei 9.064/95 em que foi convertida. E com propriedade, pois a aplicação imediata da nova redação feria o princípio da anterioridade fixado no artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal e foi a bom tempo suprimida. Por traduzir majoração de imposto pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, só a partir do exercício seguinte (01.01.95) seria possível a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, com sua nova redação.

Resumindo, por implicarem majoração de impostos para as empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, as alterações processadas pelo artigo 3º da Medida Provisória 492/94 só poderiam produzir efeitos a partir de 01.01.95, permanecendo em vigor, nos anos de 1993 e 1994, a legislação anterior que mandava

Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

considerar 50% (cinquenta por cento) da receita omitida como base de cálculo do IRPJ (art. 6º, da Lei 6.468/77 – RIR/80, art. 396), assim como a regra do art. 40, § 11, da Lei 8.383/91, que mandava tributar na pessoa física os valores presumidamente distribuídos.

Em consequência, deve ser reduzida a base de cálculo do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) das receitas omitidas e cancelada a exigência do IRRF.

Quanto ao PIS e à COFINS

Mantém-se a exigência na parte relativa ao saldo credor de Caixa, nos valores reconstituídos após a diligência fiscal, pois que a receita omitida constitui também base de cálculo dessas exações.

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro

Pelo demonstrativo de apuração de fls. 38/41, constata-se que, até o mês de abril/94, foi tomado como base de cálculo da incidência o valor correspondente a 10% da receita omitida, conforme determinava o artigo 2º, § 2º, da Lei nº 7.689/89. Nos meses seguintes, a base de cálculo adotada foi a totalidade da receita omitida, com fundamento no artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

Aplicam-se aqui as considerações acima expendidas acerca da aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 às pessoas jurídicas tributas com base no lucro presumido. No tocante à Contribuição Social sobre o Lucro, todavia, há que se considerar a regra da anterioridade mitigada, preconizada pelo artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, ou seja, o prazo nonagesimal para o início da vigência de lei que a majorou. Tendo a Medida Provisória nº 492/94, que originou a Lei nº 9.064/95, sido publicada em 06.05.94, a majoração imposta à base de cálculo da CSL vigorou a partir do mês de agosto daquele ano.



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

Há, no entanto, ainda outro aspecto a ser considerado.

Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, alterados pela Lei nº 9.064/95, tiveram vigência limitada até 31.12.95, posto que expressamente revogados pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95. Com sua revogação, as receitas omitidas passaram a ter o mesmo tratamento das demais receitas da pessoa jurídica, conforme artigo 24 da mesma Lei nº 9.249/95, que se transcreve:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. “

Esse dispositivo implica o reconhecimento de que as receitas omitidas devem ter o mesmo tratamento das demais receitas da pessoa jurídica. Reconhece-se que o valor da receita bruta, o total omitido, não condiz com o conceito de lucro, para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, tanto no regime do lucro real como no do lucro presumido ou arbitrado.

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado “DAS PENALIDADES”.

Tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112

Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

do Código Tributário Nacional, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados.

Sobre questão análoga já se pronunciou esta mesma Oitava Câmara pelos recentes Acórdãos nº 108-05.708 e 108-05.795, ambos da lavra do eminente Relator Dr. José Antônio Minatel, dos quais transcrevo a parte da ementa pertinente à matéria discutida:

Acórdão nº 108-05.708, sessão de 11.05.99:

“RECEITA OMITIDA NO ANO DE 1993 – TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO POSTERIORMENTE REVOGADA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA: Por revelar caráter de penalidade, tem efeito retroativo a revogação do art. 43 da Lei nº 8.541/92, que previa a tributação integral das receitas omitidas, sem comunicação com o resultado da pessoa jurídica. Prevalência da regra que adiciona a receita omitida no cálculo do lucro real de cada período de apuração.”

Acórdão nº 108-05.795, sessão de 13.07.99:

“IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS NO ANO DE 1995 – Por traduzir tributação com natureza de penalidade, tem aplicação retroativa a revogação do art. 43 da Lei nº 8.541/92, consumada pela Lei nº 9.249/95, devendo ser quantificado o lucro sobre as receitas não declaradas, mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis à apuração do Lucro Presumido, no período da omissão.”

Afastada a aplicação na norma revogada, resta apurar a base de cálculo da contribuição pela regra anterior, que determinava sua incidência sobre o valor correspondente a 10% da receita omitida, conforme artigo 2º, § 2º, da Lei nº 7.689/89.

Conclusão

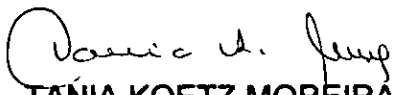
Sintetizando o que foi dito, meu Voto é no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:



Processo nº : 10935.002793/96-66
Acórdão nº : 108-05.851

- a) reduzir o montante da receita omitida para os valores demonstrados no quadro de fls. 1.277;
- b) reduzir a base tributável do IRPJ para 50% da receita omitida;
- c) ajustar as exigências do PIS e da COFINS aos novos valores de omissão de receita apurados;
- d) reduzir a base tributável da CSL no período de junho a dezembro/94, para 10% da receita omitida;
- e) cancelar a exigência do IRRF.

Sala de Sessões, em 14 de setembro de 1999


TANIA KOETZ MOREIRA

