



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

Processo nº : 10940.000911/99-11
Recurso nº : 128.006
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1994 a 1996
Recorrente : NELSON DAL SANTOS & CIA. LTDA.
Recorrida : DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 23 de janeiro de 2002
Acórdão nº : 103-20.822

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - PROVAS - Configurada resta a omissão de receita, quando o sujeito passivo não logra descaracterizar o levantamento fiscal, com provas hábeis e idôneas da efetiva entrada de numerário na conta caixa.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE CAIXA - Solidifica-se a presunção de omissão de receita, na ausência de prova da efetiva entrega e da origem do numerário destinado a aumento de capital, ou contabilizados como empréstimos de sócios.

LANÇAMENTO - ANO CALENDÁRIO DE 1994 - Deve ser cancelado o lançamento do IRPJ e do IRF feitos com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, nas empresas tributadas com base no lucro presumido, por falta de previsão legal.

LANÇAMENTO - ANO CALENDÁRIO DE 1995 - LUCRO REAL - Os valores das receitas omitidas, apuradas em lançamento de ofício, devem integrar o resultado do exercício, seja para o cálculo do Imposto de Renda, seja para verificação da base de cálculo da Contribuição Social.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA - ANO CALENDÁRIO DE 1995 - LUCRO REAL - Comprovada a omissão de receita, mantém-se o lançamento desta exigência decorrente, cuja tributação está amparada no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (CSLL) - COFINS - DECORRÊNCIAS - Comprovada a omissão de receita, mantém-se as exigências decorrentes relativas a essas contribuições, visto conformarem-se os lançamentos com a legislação de regência.

LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO - DESCONTOS FINANCEIROS E BONIFICAÇÕES - Os descontos obtidos e as bonificações recebidas devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido.

PIS - DECORRÊNCIA - Afastam-se as exigências desta contribuição até a entrada em vigor da MP nº 1.212/95, ou seja, até o mês de fevereiro de 1996, por incorretas as bases de cálculo, que não se sujeitaram às normas da Lei Complementar nº 07/70.

Recurso parcialmente procedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NELSON DAL SANTOS & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: excluir as exigências do IRPJ e IRF, no ano-calendário de 1994; ajustar as bases de cálculo das exigências referentes ao ano-calendário de 1995 com os prejuízos fiscais anteriores na forma da lei; e afastar a exigência da contribuição ao PIS até o mês de fevereiro de 1996, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LU



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

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

Recurso nº. : 128.006
Recorrente : NELSON DAL SANTOS & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

NELSON DAL SANTOS & CIA. LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau na parte que indeferiu sua impugnação às exigências formalizadas nos autos de infração que lhe exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente aos anos calendários de 1994 e 1995.

Segundo a descrição dos fatos, as irregularidades imputadas à ora recorrente referem-se a:

1 - ANO CALENDÁRIO DE 1994 - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO

1.1 - omissão de receita por saldo credor de caixa e suprimentos de caixa incomprovados a título de aumento de capital e empréstimos de sócios;

1.2 - falta de inclusão, na base de cálculo, de demais resultados, relativos a descontos financeiros e bonificações

2 - ANO CALENDÁRIO DE 1995 - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

2.1 - omissão de receita identificado por saldo credor de caixa e suprimentos de caixa não comprovados, a título de empréstimos de sócios.

O saldo credor de caixa foi apurado após exame desta conta e exclusão de valores que não restaram comprovados em sua efetiva entrada, após reiteradas intimações para sua comprovação. Da mesma forma, os suprimentos de caixa, seja a título de empréstimo de sócios, ou a título de aumento de capital, após as intimações para comprovação da origem e efetiva entrega dos correspondentes numerários, não tiveram levada a efeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

A impugnação do sujeito passivo veio com a petição de fls. 589/598 e os documentos de fls. 599/623, que mereceram a seguinte síntese na decisão recorrida.

Transcrever fls. 632 a 635, itens 13 a 31

"13. Argumenta que o fisco exigiu tributos com base em diversos suprimentos de caixa realizados por seus sócios, mas que a tributação desses valores não é procedente, uma vez que, na fase preliminar de esclarecimentos, apresentou provas cabais da origem e efetiva entrega de tais valores.

14. Sustente que essa tributação foi feita sem se observar o rito determinado pelo art. 229 do Regimento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, ou seja, no auto de infração não constam provas de omissão de receitas "por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova", sendo que os suprimentos de caixa foram tributados por mero raciocínio presuntivo, o que torna improcedente as exigências assim embasadas, transcreve trecho de acórdão do Conselho de Contribuintes que abonaria seu entendimento.

15. Alega que, simultaneamente com a tributação de suprimento de caixa, o fisco exigiu tributos com base em saldo credor de caixa, o que não é lícito, citando acórdão do Conselho de Contribuintes que estaria de acordo com essa tese.

16. Argumenta que o saldo credor de caixa apurado pelo fisco foi obtido mediante "estorno" de diversos cheques, contudo, diz que esses valores ingressaram efetivamente em seu "Caixa" e lhe deram lastro para pagamentos diversos, sendo que o procedimento fiscal reflete raciocínio presuntivo, sem atenção a provas concretas de omissão de receitas, diz, ainda, que o "estorno" de valores do livro "Caixa", tributando-se o "saldo credor" resultante, é procedimento não previsto na legislação tributária, que inverte, ilegalmente, o ônus da prova.

17. Sustenta que, no lançamento contestado, exigem-se tributos, no ano-calendário 1994, com fundamento nos arts. 42 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992, mas que tais normas legais não se aplicavam às empresas optantes pelo lucro presumido, que é o seu caso, sendo aplicáveis somente nos casos de tributação dos resultados pelo lucro real; menciona, em apoio a esse entendimento, acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, conclui, assim, dizendo ser indevida a tributação do saldo credor de caixa em cada mês do ano-calendário de 1994, sendo que, se cabível, tal tributação deveria ser feita em bases anuais, mas nunca mensais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

18. Afirma que a autoridade fiscal, nos anos-calendário de 1995 e 1996, exigiu tributos como sendo "definitivos", isto é, separadamente, sem integrar os resultados apurados contabilmente e declarados, segundo as regras dos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541, de 1992; assevera, no entanto, que esses dispositivos legais foram revogados, a partir de 01/01/1996, pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249, de 1995, e, assim, a tributação de eventuais omissões de receita passou a ser realizada nos termos do art. 24 dessa mesma Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base que corresponder a omissão.

19 Dessa forma, como optou pela tributação de seus resultados, nos anos-calendário em comento, com base na sistemática de tributação pelo lucro real, alega que as omissões de receitas indicadas nos autos de infração não podem se tributadas isolada e definitivamente, sem considerar o resultado fiscal da empresa, devendo serem compensados, nos anos-calendário de 1995 e 1996, os prejuízos fiscais indicados no Lalur e nas declarações de rendimentos espontaneamente apresentadas ao fisco, que são:

Período	Valor em R\$
01/1995	51.206,99
04/1995	15.106,12
08/1995	36.199,62
09/1995	25.761,73
11/1995	46.003,23
01/1996	23.225,53
07/1996	21.684,01
09/1996	43.188,53

20. Diz que os autuantes não realizaram essa compensação dos prejuízos fiscais, apurados nesses períodos de apuração dos anos-calendário de 1995 e 1996, tanto na base de cálculo do IRPJ, quanto na base de cálculo das demais tributações reflexas, descumprindo a regra do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, o que torna nulos os autos de infração correspondentes.

21. Argumenta que a tributação da omissão de receitas, relativa a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1993 a 1995, tomando-se por base os arts. 672 e 673 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, dá-se exclusivamente na fonte.

22. Afirma, ainda, com base nesses dispositivos legais, que se pode concluir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

- (a) que a omissão de receita verificada a partir de 01/01/1996, deverá ser efetuada segundo o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica, nos termos do art. 24, da Lei nº 7 9.249, de 1995 e;
- (b) que a omissão de receita, verificada nos anos-calendário de 1993 a 1995, está sujeita à incidência do imposto exclusivamente na fonte.

23. Alega, ainda, com base nos argumentos expendidos, que a tributação de receita omitida deve ser realizada "exclusivamente na fonte", afastando-se incidências cumulativas a título de IRPJ, IRRF e as demais contribuições sociais, sendo, mais uma vez, nulos os autos de infração contestados.

24. Quanto aos descontos obtidos e bonificações recebidas, tributados no ano-calendário de 1994, por se entender que tais valores caracterizariam "demais resultados" auferidos, afirma que tais valores não podem ser considerados como "resultados" nos termos do art. 17 da Lei nº 8.541, de 1992.

25. Argumenta que "descontos obtidos" refletem diferença de valor no pagamento de seus compromissos financeiros, não se caracterizando como ingresso de recursos no patrimônio empresarial, nem resultados positivos decorrentes de receitas; são meras reduções de custo ou despesas pagas.

26. Quanto às "bonificações recebidas" afirma tratarem-se de mercadorias enviadas por fornecedores, com o objetivo de facilitar reposições de materiais utilizados na atividade empresarial, como garrafas, caixas, vasilhames, não sendo, igualmente, resultados positivos decorrentes de receitas, mas, tão-somente, bens recebidos em complemento de compras realizadas.

27. Assim, conclui, os descontos obtidos e as bonificações recebidas, na melhor técnica contábil, devem ser considerados como redutores de custos e despesas pagas pela empresa; jamais devem ser considerados como resultados positivos decorrentes de receitas, nos termos do art. 17, da Lei nº 8.541, de 1992, pois esse dispositivo legal requer:

- (a) percepção de receitas;
- (b) dedução de seus respectivos custos e
- (c) tributação dos "resultados positivos" decorrentes daquelas receitas.

28. No caso em discussão os descontos obtidos e as bonificações recebidas não são geradas por "receitas", não implicam em custos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

não são, assim, resultados positivos decorrentes de tais operações, sendo indevida, pois, essa tributação.

29. Sustenta que ao se determinar a base de cálculo da contribuição para o PIS, o fisco não atendeu à regra prevista no art. 6º, parágrafo único da Lei Complementar nº 7, de 1970, ou seja, foi exigida sem se observar a semestralidade prevista na referida lei.

30. Alega que as multas de ofício e os juros de mora que lhe foram aplicados, cumulativamente, são exagerados, pois estão em percentuais superiores a 150% do valor dos tributos cobrados, com manifesta ofensa ao princípio do não-confisco (arts. 5º, LIV, e 150, IV, da Constituição Federal), tornando nulo os autos de infração.

31. Cita trechos das obras de alguns tributaristas sobre o tema do confisco e da utilização da multa como efeito confiscatório (fl. 370); faz referência, também, à jurisprudência do STF, transcrevendo ementas de alguns julgados desse tribunal quanto ao tema, conclui, afirmando que o STF entende se inconstitucional a cobrança de multa de 100% sobre o valor do tributo cobrado, cumulativamente com correção monetária e juros de mora."

A decisão monocrática manteve parcialmente as exigências e veio com a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/01/1994, 01/03/1994 a 21/12/1994, 01/10/1995 a 31/12/1995, 01/01/1996 a 31/05/1996, 01/09/1996 a 31/12/1996

Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não se enquadrando nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, incabível falar em nulidade de lançamento fiscal, efetuado na devida forma de lei.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Demonstrado saldo credor em levantamento do movimento do caixa da empresa, valida-se a presunção legal de que o desembolso, correspondente ao valor negativo verificado, não comprovado como documentação hábil e idônea, deriva de recursos gerados por receitas omitidas na escrituração.

OMISSÃO DE RECEITAS SUPRIMENTO DE CAIXA.

Para justificar o suprimento de caixa, necessário se faz comprovar que os recursos utilizados provêm de fonte estranha à sociedade, pois a



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

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

mera alegação da realização de empréstimo do sócio para a empresa, não comprovado com documentação hábil e idônea, não afasta a presunção de que tal valor corresponde a receita da empresa diretamente entregue ao sócio que, posteriormente, a devolve à firma.

OMISSÃO DE RECEITAS. ADIANTAMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL.

Não sendo comprovada a origem e a efetiva entrega de recursos, coincidentes em datas e valores, as importâncias registradas para aumento de capital, adiantadas pelos sócios, devem se tributadas na pessoa jurídica, como omissão de receita.

**ANOS-CALENDÁRIO 1994 E 1995.
TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA.**

Nos anos-calendários de 1994 e 1995, os valores das receitas omitidas não compõem a determinação do lucro real ou presumido e o imposto incidente sobre a omissão é definitivo, não se cogitando na recomposição da base de cálculo do imposto de renda com saldo de prejuízos fiscais existentes.

ANO-CALENDÁRIO 1996. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL.

Os valores de omissão de receitas apurados pelo fisco, referentes aos períodos de apuração do ano-calendário de 1996, devem se adicionados ao lucro real declarado pela contribuinte para se fazer a recomposição da base de cálculo do imposto de renda com saldo de prejuízos fiscais existentes.

DESCONTOS OBTIDOS. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS. LUCROS PRESUMIDO.

Tendo a contribuinte optado pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário de 1994, os descontos obtidos e as bonificações recebidas devem compor os demais resultados e serem tributados mensalmente à alíquota de 25%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

Incidem juros de mora equivalentes à Selic, em relação aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional.

MULTA DE OFÍCIO.

Em face da legislação de regência é cabível a incidência de multa de ofício, nos percentuais previstos em lei, sobre crédito regularmente constituído, decorrente de lançamento de ofício."

Conforme se extrai das fundamentações da decisão recorrida, também espelhada na ementa acima transcrita, foram mantidas as exigências, apenas com a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

recomposição do Lucro Real para o ano calendário de 1996, admitindo-se a compensação de prejuízos fiscais, nos meses em que foram apurados.

A irresignação do sujeito passivo veio com a petição de fls. 664/674, encaminhado a este colegiado mediante o arrolamento de bens, como consta às fls. 663 e 675/679.

As razões que fundamentam a peça recursal identificam-se com aquelas apresentadas na fase impugnatória, agora mencionando diversos julgados deste Conselho de Contribuintes e , para melhor posicionamento de meus pares, leio em plenário a contrariedade formulada.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e considerando o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme visto em relatório, as matérias postas a exame referem-se a omissões de receita, nos anos calendários de 1994 e 1995, sendo a empresa tributada com base no lucro presumido no primeiro ano e pelo lucro real no seguinte.

Também, como posto no relatório, durante a fase de fiscalização como na impugnação e recurso a empresa não logrou afastar as presunções legais de omissão de receitas, seja sob a forma de saldo credor de caixa, seja como suprimentos de caixa.

O saldo credor de caixa foi apurado a partir do exame desta conta, quando foram dela excluídos os valores que contabilizados como ingressos, não restaram comprovados como efetivamente ali aportados.

Nesta fase recursal, como na impugnação ofertada, o sujeito passivo não traz qualquer prova do efetivo ingresso dos valores estornados pelo fisco, restando caracterizada a prova da existência do saldo credor de caixa. Este saldo credor constitui presunção de omissão de receita, que cabe ao sujeito passivo afastar. Não logrando fazê-lo provada restou a omissão de receita.

O mesmo ocorre com os suprimentos incomprovados. A presunção legal é de que constitui omissão de receitas os ingressos no caixa, que restarem incomprovados em sua origem e efetiva entrega. Não trazendo a recorrente, nem durante a fase de auditoria, como também em sua impugnação e recurso, a prova



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

exigida pela lei, configurada, também, restou a omissão de receita, com base nesta presunção legal.

Observe-se que os indícios de omissão de receita, apontados no texto legal, se revestem nos próprios suprimentos incomprovados, não havendo necessidade da existência de outros indícios, como prevalente na jurisprudência deste colegiado.

Quando ao argumento de dupla tributação, a título de saldo credor e suprimento de caixa, uma exigência não afasta a outra pois ambas identificam necessidades de caixa para amparar os pagamentos realizados e contabilizados. O que não se admite, como mencionado pela recorrente, ao citar o Acórdão nº 101-89.818, é que tributando-se os suprimentos de caixa, os mesmos valores não podem servir para apurar eventual saldo credor. Neste caso, haveria dupla incidência, o que não se vislumbra no presente caso.

As bonificações e os descontos obtidos, ao contrário do afirmado pela recorrente, integram a base de cálculo do lucro presumido. Estes valores representam recuperação de custos e/ou despesas e são acrescidos à base de cálculo do lucro presumido. Isto deflui do conceito de lucro presumido. Este é um percentual da receita que a lei estabeleceu como lucro, onde a parcela restante representa os custos e as despesas da empresa. Assim, recuperados custos ou despesas, estas integram a base de cálculo do lucro presumido.

Portanto, configurada restou a omissão dos valores das bonificações e dos descontos concedidos na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Verificado que realmente ocorreram as omissões de receita apontadas pelo fisco, devem ser analisados os correspondentes lançamentos, principal de IRPJ, e reflexos, de PIS, COFINS, CSL e IRF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

O lançamento de IRPJ e IRF relativos ao ano calendário de 1994, quando a empresa era tributada com base no lucro presumido foi efetuado com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, tributando-se a totalidade da receita, ou seja, presumiu-se o lucro em 100% da receita.

Ocorre que este dispositivo legal não atinge as empresas tributadas com base no lucro presumido, o se constata pela simples leitura de seu texto legal. Também, inúmeros julgados, não só desta Câmara, como das demais deste colegiado e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, confirmam este posicionamento. Entre eles os Acórdãos nº 103-19.972, 108-05.667 e CSRF/01-02.999, mencionados na peça recursal.

Desta forma, a despeito de comprovada a omissão de receitas, devem ser excluídas as exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte.

Relativamente ao ano calendário de 1995 e 1996, quando a tributação se deu com base no lucro real, igualmente comprovada a omissão de receitas, devem ser mantidos os lançamentos, tanto principal e decorrentes, exceto em relação ao PIS/Faturamento que será analisado ao final, fazendo-se apenas alguns ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e CSL no que se refere ao ano calendário de 1995. Isto porquanto o lançamento fiscal contemplou as omissões de receita tributando-as em separado, sem adicioná-las ao lucro real declarado.

Para o ano calendário de 1996 a autoridade de primeira instância admitiu a recomposição do lucro real, mas apenas para os períodos onde foi reclamada a compensação de prejuízos na própria declaração do IRPJ apresentada.

A tributação em separado das receitas omitidas, prevista na Lei nº 8.541/92, especificamente em seu artigo 43 e parágrafo segundo, determinam que os valores omitidos não comporão o lucro real e o imposto torna-se definitivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

Este dispositivo em exame têm a seguinte redação:

Art. 43.....

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

Ocorre que este dispositivos da Lei nº 8.541/92 é inaplicável, não só porque incompatível com os artigos 43 e 44 do CTN, mas porquanto ofende não só estes artigos quanto todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Isto porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas dentro de um determinado ordenamento jurídico e, é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.

Assim, esta imposição da Lei nº 8.541/92 deve ser interpretada dentro do contexto de toda a legislação que rege direta e indiretamente a exigência do imposto de renda e não isoladamente , para se concluir pela tributação em separado das receitas omitidas. Por conseqüência, deve-se analisar, além da Constituição Federal, o CTN e as demais leis e outras normas que regem o imposto de renda.

A Constituição Federal ao dar competência à União para instituir o Imposto sobre a renda explicitou no inciso III do artigo 153 que este imposto seria sobre a "renda e proventos de qualquer natureza".

Assim, estabeleceu o CTN (Lei Complementar) em seu artigo 43, que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, como definidos em seus incisos I e II. Ou seja, o campo impositivo do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais. Isto resai do estabelecido no inciso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

II, que define proventos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos como o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos.

Esta mesma lei complementar estabeleceu em seu artigo 44 que "a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Vê-se que o termo "renda" foi expressamente utilizado não só no texto constitucional como no CTN, delineando a competência tributária, no sentido de que as leis ordinárias não poderiam ultrapassar o conceito de renda para tipificar como tributáveis fatos que não fossem considerados como renda pelo Direito Privado.

Por seu turno, a lei ordinária definiu a base de cálculo como sendo o lucro real, arbitrado ou presumido, dentro dos limites do artigo 43 anteriormente referido.

Com efeito, cabe aqui ressaltar a regra do artigo 110 do CTN que proíbe à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Com estas considerações pode-se concluir que, em face das normas da Lei nº 6.404/76, o legislador ordinário pode instituir regras sobre a disponibilidade e sua aquisição econômica ou jurídica, na medida em que elas não modifiquem as regras da lei das sociedades anônimas (aplicáveis a todas as sociedades tributadas com base no lucro real), tendo em vista o artigo 110 do CTN, como também de seu artigo 109.

Analisados estes fatos, por outro prisma, toda a legislação tributária, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, que admitiu todos os conceitos da Lei nº 6.404/76, tem a tributação da pessoa-jurídica sob o regime de competência, ou econômico, que apresenta como critério de apuração do lucro tributável, aquele que leva em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

consideração as despesas e as receitas tendo em vista os fatos a que corresponderem, no período em que tais fatos acontecem. Distinto, portanto, do regime de caixa, que leva em consideração as receitas e despesas tendo em vista os efetivos pagamentos e recebimentos.

Neste contexto, o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 veio em confronto com toda a legislação pertinente ao lucro real, ao estabelecer uma tributação em separado, cobrando-se imposto mesmo na ocorrência de prejuízos fiscais. Tal flagrante desrespeito ao artigo 43 do CTN levou a administração tributária a rever esta matéria e alterar este dispositivo. Assim, a Lei nº 9.249/95, em seu artigo 24 determinou que, "verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e 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".

Esta tributação em separado foi ainda objeto do artigo 36 deste mesmo diploma legal, que expressamente revogou os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, em seu inciso IV.

Resta, portanto, verificar se este artigo 43 vigio nos anos calendários de 1993 a 1995, interpretando-o à luz do ordenamento das normas que regem o imposto de renda das pessoas jurídicas e frente ao CTN, e não como um artigo isolado, pois este faz parte de um sistema de normas que constitui uma unidade, com uma estrutura hierárquica.

Como visto, não resta dúvida de que a norma do artigo 43 é incompatível com o ordenamento da legislação do imposto sobre a renda, ao estabelecer a tributação em separado das receitas omitidas.

Também é incompatível com o artigo 43 do CTN, que determina a incidência deste imposto sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial. Se atendido o disposto neste artigo 43 da Lei nº 8.542/91 e, em havendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

prejuízos fiscais no período em exame, estaremos levando à tributação valores que efetivamente não correspondem a acréscimo patrimonial, ou seja, estaremos tributando valores que não correspondem a lucro do período.

Torna-se evidente, que a exigência do mencionado art. 43 confronta-se com o artigo 43 do CTN e como conseqüência é uma norma incompatível com esta lei complementar.

Nestas considerações, deparamo-nos com os casos de antinomias jurídicas, onde encontramos duas normas incompatíveis. O artigo 43 da Lei nº 8.541/92 que determina a tributação de omissão de receita, mesmo no caso de prejuízos fiscais e o artigo 43 do CTN que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial.

Para solucionar as antinomias temos os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, aceitos em nosso direito pátrio.

Relativamente à incompatibilidade como o CTN, aplica-se o critério hierárquico, também denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicável o artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

Analisada a incompatibilidade deste artigo com a Lei nº 6.404/76, temos a solução no próprio CTN, nos artigos 109 e 110, que em resumo determinam que a lei tributária não pode alterar os conceitos do direito privado e, a Lei 6.404/76 que define a apuração do lucro líquido. Este poderá ser ajustado para efeito de determinar o lucro real, na forma da legislação específica, mas o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 não se refere a ajuste na determinação do lucro real.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

Por conclusão, diante do que foi exposto, a restrição contida no artigo 43 da Lei nº 8.541/92 ofende diretamente o artigo 43 do CTN, posto que sua aplicação resulta numa base de cálculo maior do que o acréscimo patrimonial havido no período, em ocorrendo prejuízos fiscais.

A tributação em separado da receita omitida, sem que a mesma se integre ao lucro real, determinará, no caso de prejuízos fiscais, a exigência de imposto sobre uma base irreal, ou seja, sem que ocorra a disponibilidade econômica ou jurídica prevista no CTN, convertendo-se o imposto sobre a renda em imposto sobre o patrimônio, sem edição de lei complementar necessária.

Assim, pelos fundamentos acima expostos, deve a receita omitida integrar o lucro real, e conseqüentemente afastada qualquer tributação em separado das receitas omitidas, de forma a que o lançamento se conforme com os dispositivos da Lei Complementar, como da sistemática de apuração do lucro real.

Assim, também para o ano calendário de 1995, deve ser recomposto o lucro real para cálculo do imposto de renda.

Também, deve ser admitida a compensação dos prejuízos fiscais de períodos anteriores, independentemente da opção da declaração de rendimentos, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, mas dentro da legislação de regência.

O mesmo procedimento se aplica em relação à Contribuição Social, devendo ser recomposto o lucro líquido e admitida a compensação das bases de cálculo negativas, na forma da legislação específica.

Relativamente ao lançamento decorrente da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, configurada a omissão de receitas, deve o mesmo ser mantido, uma vez que o auto de infração foi lavrado em conformidade com a legislação.



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

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

Entretanto, o lançamento de PIS/Dedução não foi efetuado dentro das normas da Lei Complementar nº 07/70, devendo ser cancelado para os fatos geradores ocorridos até a vigência da MP nº 1.212/95.

Este posicionamento está espelhado na jurisprudência deste colegiado, que rejeita a aplicação de base de cálculo diversa da prevista na LC nº 7/70, como nos seguintes acórdãos:

Acórdão nº 101-88.969

"PIS/FATURAMENTO - Na forma do disposto na Lei Complementar nº 7/70, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o Pis/Faturamento, tem como base de cálculo o Faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pela Suprema Corte."

Acórdão nº 107-04.102

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

Acórdão nº 105-12.602

"FATO GERADOR DO PIS FATURAMENTO – O fato gerador do PIS Faturamento tem como pressuposto de fato o exercício da atividade empresarial e sua base de cálculo é o faturamento verificado no sexto mês anterior ao da incidência."

Este entendimento administrativo representa a interpretação vigente para a contribuição para o PIS até a edição da MP nº 1.212/95. Isto porquanto, toda a legislação, posterior aos inconstitucionais decretos leis nº 2.445/88 e 2.449/88, tratou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

somente de prazo de recolhimento e indexação do valor da contribuição entre a data do fato gerador e o vencimento da obrigação.

Nenhuma modificação operou-se em relação ao fato gerador do PIS, como também relativamente à sua base de cálculo. Qualquer dispositivo foi editado para determinar que a base de cálculo do PIS incida sobre o faturamento do mesmo mês em que se verifica o fato gerador.

Assim, carece de fundamento legal a decisão recorrida, cujo entendimento é contrário às recentes decisões judiciais como também às administrativas.

O recente Acórdão nº CSRF/01-03.607, de 06/11/01, na esteira do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, traz o já pacificado entendimento na área administrativa, que está espelhado em sua ementa:

PIS - SEMESTRALIDADE - LANÇAMENTO DECORRENTE - A apuração da base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, haverá de se dar em conformidade com a norma do parágrafo único do art. 6º do diploma, sem obrigatoriedade de sua indexação à data do recolhimento.

O relator deste acórdão, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em suas razões de decidir trouxe em sua fundamentação:

"A temática versando o chamado "Pis/Semestralidade" esteve em pauta por diversas sessões no âmbito desta Câmara Superior, e já agora pode ser dirimido tranqüilamente, com suporte em orientação mais recente firmada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 144708), quando se decidiu sobre a plena vigência, à época da autuação, do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 e sobre a impossibilidade da indexação da base de cálculo à época do seu recolhimento.

No fundo o legislador dissociou fato gerador da base de cálculo e tal sistemática está admitida na jurisprudência citada, final no âmbito dos Tribunais."



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

Processo nº : 10940.000911/99-11
Acórdão nº : 103-20.822

Assim considerando, não restam dúvidas quanto à irregularidade na formatação do auto de infração ao considerar o faturamento do mês, em descompasso com a LC nº 07/70.

Desta forma, deve ser cancelada a exigência do PIS/Faturamento até a vigência da MP nº 1.212/95, que passou a produzir efeitos a partir de março de 1996, em considerando o prazo nonagesimal previsto no texto Constitucional.

A multa de ofício no percentual de 75%, reduzida em 50% se paga no prazo marcado na intimação, não se revela confiscatória, como faz crer a recorrente. Este percentual se situa em patamar compatível para evitar ações ilícitas. Da mesma forma os juros de mora calculados com base na SELIC não contém o carácter confiscatório situando-se em níveis compatíveis com a realidade econômica.

Por outro lado, há que se observar que a norma constitucional que veda o confisco é dirigida ao legislador e, caso haja exageros, compete ao Judiciário, baseado neste princípio da não confiscatoriedade, impor limites a estes acréscimos.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir as exigências de IRPJ e IRF, no ano calendário de 1994; ajustar as bases de cálculo das exigências referentes ao ano calendário de 1995 com os prejuízos fiscais anteriores, na forma da lei e, afastar a exigência da contribuição ao PIS até o mês de fevereiro de 1996.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2002


MARCIO MACHADO CALDEIRA

