



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

Processo nº : 10940.000912/99-83
Recurso nº : 128.038
Matéria : IRPJ e OUTROS – Anos: 1995 e 1996
Recorrente : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS DAL SANTO LTDA.
Recorrida : DRJ - CURITIBA/PR
Sessão de : 21 de fevereiro de 2002
Acórdão nº : 108-06.863

Recurso Especial nº 108-128.038
Processo nº 10940.000912/99-83
Tipo: Recurso Especial do Procurador

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – VASILHAMES EM BONIFICAÇÃO – REPASSE A CLIENTES – Na situação de repasse pela distribuidora de vasilhames recebidos de fornecedores para serem repassados para seus clientes/comerciantes a título de bonificação, não há que se falar em receita da distribuidora; a distribuidora não é a beneficiária da bonificação, mas mera condutora dos vasilhames aos comerciantes.

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO – RECEITA – Na situação de recebimento de mercadorias em bonificação, destinadas à revenda, devem ser consideradas sem custo e não podem ser incluídas como receita para compor a base de cálculo do lucro presumido. Em respeito ao princípio da capacidade contributiva, a incidência do IR e CSL ocorre apenas na venda das mercadorias, sob pena de incorrer duplicidade de incidência (uma vez na entrada e outra na saída) sendo que o benefício da bonificação se materializa uma vez apenas quando se efetua a venda.

PIS – PERÍODO ANTERIOR A EFICÁCIA DA MP 1212/95 – BASE DE CÁLCULO – Relativamente ao período anterior à Medida Provisória 1212/95, ou seja, até fevereiro/96 (IN 06/00), deve ser aplicada a Lei Complementar 770, inclusive no tocante à base de cálculo de 6 meses antes do período de competência.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS DAL SANTO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a incidência do IRPJ e da CSL sobre a matéria “bonificações” recebidas; 2) cancelar a exigência da contribuição para o PIS nos períodos de apuração até fevereiro de 1996, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

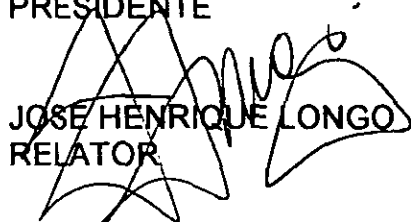
GH *AA*

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

Vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Manoel Antônio Gadelha Dias que mantinham a exigência da contribuição para o PIS.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSE HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

Recurso nº : 128.038
Recorrente : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS DAL SANTO LTDA.

RELATÓRIO

O auto de infração (fls. 334/363) formaliza lançamento de IRPJ de meses dos anos de 1995 e 1996, períodos em que a empresa esteve submetida ao lucro presumido, em razão de (a) omissão de receitas decorrente de saldo credor da conta caixa; e (b) não inclusão de receitas na base de cálculo. Sobre o item de omissão de receitas, foram lançados como reflexo: PIS, COFINS, CSL e IRFonte (este apenas do ano de 1995, e com base no art. 44 da Lei 8541/92 e no art. 62 da Lei 8981/95); e sobre o item de receitas não incluídas foi lançada a CSL.

A omissão de receitas foi apurada pela recomposição da conta caixa, mês a mês, com o estorno de suprimentos de caixa para valores que não foram apresentadas as justificativas e/ou comprovantes. O contribuinte foi intimado a fazer a comprovação dos efetivos descontos/saques dos cheques registrados na contabilidade como suprimento de caixa (conta 1.1.1.1.0001-10), mediante cópia de cheque, ou identificar as efetivas destinações dos referidos cheques, para comprovar os respectivos ingressos na conta caixa, tendo em vista que nos extratos bancários constam tais cheques como compensados.

Às fls. 256/268, a autoridade fiscalizadora relacionou as justificativas de aceitação ou recusa das respostas apresentadas pela empresa.

O item de não inclusão de receitas na base de cálculo do lucro presumido refere-se a bonificações recebidas pela empresa (art. 32 da Lei 8981/95).



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

Após a apresentação da impugnação, a Delegacia de Julgamento de Curitiba proferiu a decisão de fls. 386/407, mantendo o lançamento, sendo que foi elaborada a seguinte ementa:

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 com documentação hábil e idônea, deriva de recursos gerados por receitas omitidas na escrituração.

VASILHAMES. BONIFICAÇÕES.

Os vasilhames recebidos como bonificação pelo distribuidor de bebidas de seus fornecedores devem compor as receitas operacionais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

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

....

PIS.

O fato gerador da contribuição para o PIS é o faturamento do próprio período de apuração e não o do sexto mês a ele anterior.

...

Inconformada com a decisão desfavorável, a empresa interpôs o recurso voluntário de fls. 414/422 com os seguintes argumentos:

1. a requerente optou pelo lucro presumido, e o saldo credor de caixa é modalidade de presunção de omissão de receita exclusiva do lucro real;
2. com o estorno dos cheques, aplicou-se a presunção simples e inverteu-se o ônus da prova;
3. com relação às bonificações, a exigência é sobre vasilhames e outros materiais remetidos por fábrica de bebidas, sendo que isso não é receita nos termos do art.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

32 da Lei 8981/95, porque são mercadorias recebidas com dever de serem repassadas aos clientes (comerciantes varejistas de bebidas);

4. as exigências do ano de 1995 foram com base nos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, que são aplicáveis apenas ao lucro real;
5. os arts. 43 e 44 foram revogados pelo art. 36, IV, da Lei 9249, de modo que não era mais aplicável, à época da autuação, o regime da tributação em separado e definitivo;
6. a contribuição ao PIS deveria ser calculada obedecendo a base de cálculo retroativa em 6 meses;
7. a multa e os juros ultrapassam 150% do valor dos tributos, o que caracteriza confisco, proibido pela Constituição Federal;
8. o Supremo Tribunal Federal entende ser inconstitucional multa de 100%.

É o Relatório.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade, motivo por que deve ser conhecido o recurso voluntário.

Analiso o lançamento conforme a ordem do termo de verificação; o primeiro item é de **omissão de receita** apurada pela reconstituição da conta caixa.

Impõe-se observar desde logo que a recorrente não se insurge contra a reconstituição elaborada pela fiscalização, mas alega apenas que (a) o saldo credor é modalidade de presunção do lucro real; e (b) os arts. 43 e 44 da Lei 8541/92 não se aplicam à empresa submetida ao lucro presumido.

A presunção de que o saldo credor de caixa corresponde à omissão de receita está prevista no Decreto-lei 1598/77, art. 12, § 2º, época em que não havia a modalidade do lucro presumido tal qual nos anos de 1995 e 1996, anos dos fatos envolvidos neste processo.

De qualquer modo, tanto para apuração do lucro real – regime objeto da norma acima mencionada – como para apuração do lucro presumido, a receita operacional é peça fundamental, e a sua omissão representa modificação na base tributável. Assim, não entendo ilegítima a adoção da presunção legal de saldo credor de caixa para detectar omissão de receita da empresa submetida ao lucro presumido.

Nesse sentido, diversos acórdãos desta Câmara:



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – DESEMBOLSOS SUPERIORES À RECEITA BRUTA – OMISSÃO DE RECEITAS: A comprovação de que as aplicações de recursos superam as disponibilidades registradas para o período, evidencia prática de omissão de receitas, ressalvado ao sujeito passivo a prova da origem dos recursos efetivamente utilizados (Acórdão 108-02.492)

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – SALDO CREDOR DE CAIXA - OMISSÃO DE RECEITAS: A presunção legal prevista no art. 228 do RIR/94 não se restringe à sistemática de apuração do Lucro Real, aplicando-se, também, às empresas tributadas pelo Lucro Presumido. (Acórdão 108-05.552)

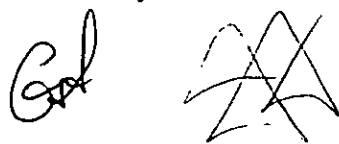
Quanto à alegação da inaplicabilidade dos art. 43 e 44 da Lei 8541, a mesma não deve ser acatada. Com efeito, o raciocínio exposto pela recorrente é pertinente ao ano de 1994, como já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – É inaplicável a norma contida nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8541/92, às empresas tributadas com base no lucro presumido, no ano-calendário de 1994, tendo em vista que este dispositivo alcança exclusivamente aos contribuintes tributados com base no lucro real (Acórdão 01-3.106, julgado em 11/09/00)

O caso em tela envolve os anos de 1995 e 1996, sendo que no ano de 1995 já estava em vigor e com eficácia plena a alteração introduzida na Lei 8541/92 (arts. 43 e 44) pela MP 492 edição de maio/94, uma vez que cumprido o requisito do princípio da anterioridade, e, com relação a 1996, a norma aplicada, de modo correto, foi a do art. 24 da Lei 9249/95.

O segundo item do auto de infração é o de **não inclusão de receitas de bonificação**, cuja argumentação da recorrente está centrada no fato de que a bonificação dos vasilhames recebidos é repassada aos clientes (revendedores a consumidor final) e que isto não é receita dela.

Juntou como documentos de prova às suas argumentações (fls. 373, 374/381 e 382): (i) carta da SPAIPA S/A IND. BRAS. DE BEBIDAS (Kaiser), informando que a doação dos vasilhames e outros materiais de mercado objetiva a



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

“recompensa dos nossos produtos pelo revendedor / consumidor”, que as notas fiscais são emitidas “em regime de bonificação” em favor das distribuidoras com finalidade dos vasilhames serem repassados para os comerciantes varejistas; (ii) Demonstrativo Entradas e Saídas de Bonificações, com indicação das notas fiscais das fábricas, das notas fiscais de saídas, produtos, datas; e (iii) uma Nota Fiscal de bonificação em favor de um cliente.

Ainda que a empresa esteja submetida ao regime do lucro presumido, não há como afastar o conceito constitucional de renda que encerra a idéia de acréscimo patrimonial. Digo que ainda que submetida ao regime do lucro presumido, porque apesar deste regime possuir peculiaridade de não medir efetivamente o real acréscimo patrimonial, este decorre do mesmo ponto de partida do lucro presumido: a receita. Para apuração do lucro real, deve-se partir da receita, diminuir os descontos, os custos e as despesas, para então apurar-se o lucro líquido. Para apuração do lucro presumido, também deve-se partir da receita, para aplicar-lhe o percentual previsto em lei.

Em ambos os casos, a receita (matéria-prima do acréscimo patrimonial) deve desde logo representar um ingresso para o patrimônio do contribuinte (ainda que tenha que dele lançar mão para fazer frente a custos e despesas).

No caso em apreço, verifico que não se apresenta uma única situação. Com efeito, de acordo com o Demonstrativo de fls. 374/381, há itens que foram repassados aos revendedores e outros que não constam repasse (imagino destinados à venda). Portanto, o assunto deve ser analisado de maneiras distintas.

Quando uma empresa (distribuidora) recebe um vasilhame para repassá-lo ao revendedor, deve ser considerada mera depositária, ou melhor, condutora desse bem para o destinatário final (o revendedor). Neste caso, a bonificação da fábrica de bebidas não favorece a distribuidora, mas sim o revendedor.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

Não vejo como computar tal bonificação como receita da ora recorrente, considerando a transferência da fábrica para o revendedor, por seu intermédio.

Aliás, esse é o mesmo raciocínio do parágrafo único do art. 31 da Lei 8541/95 que estabelece que não se inclui na receita bruta o valor do imposto não cumulativo cobrado destacadamente, do qual o vendedor é mero depositário. Ou seja, a coisa (vasilhame ou IPI) que não pertence ao vendedor (no caso distribuidora recorrente), mas sim a terceiro (revendedor ou fisco federal), não é considerada como receita.

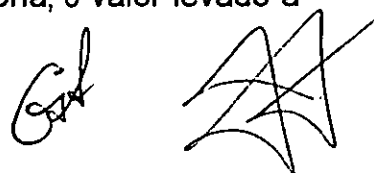
Outra situação é a que a bonificação não é repassada, mas destina-se à venda pela recorrente (distribuidora). Isto se depreende do Demonstrativo que aponta entrada de determinados itens que não foram repassados (p.ex.: garrafas, gás carbônico, tanque CO₂).

Também nesta situação, a bonificação não deve ser considerada como receita. Veja-se um exemplo para facilitar o entendimento:

Se a empresa recebe uma determinada mercadoria de modo gratuito, sem qualquer custo, cujo valor seja exemplificativamente de R\$100,00, e venha a vender tal mercadoria por R\$120,00, então, no entendimento da fiscalização, a incidência do IR e CSL ocorre sobre R\$220,00 (R\$100,00 + R\$ 120,00).

Devo observar que não consta informação fiscal acerca de exclusão, da base de cálculo, das vendas de mercadorias recebidas em bonificação, o que leva à presunção de que não houve qualquer tipo de exclusão.

Essa distorção, que fere indiscutivelmente o princípio constitucional da capacidade contributiva, decorre do simples fato de que no sistema do lucro presumido, o custo é irrelevante. Por outras palavras, se a empresa fosse tributada pelo lucro real, e a bonificação fosse tributada por ocasião da entrada da mercadoria, o valor levado a



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

resultado teria como contrapartida o custo da mercadoria, e este seria computado na apuração de resultado na venda, de modo que na bonificação a tributação incidiria sobre R\$100,00 e na venda sobre R\$20,00 (venda – custo), totalizando um lucro de R\$120,00 correspondente ao valor da venda sem custo.

Quer nesta hipótese (venda de mercadoria recebida em bonificação) quer na anterior (repasse da bonificação de mercadoria), não há como incidir o IR e a CSL, sob pena de ser desrespeitado o princípio da capacidade contributiva. O contribuinte não adquiriu a disponibilidade da receita (1ª hipótese) ou não adquiriu a *dupla* receita (2ª hipótese). Se não for respeitado esse princípio, a exigência não será sobre o lucro, já que a base de cálculo infirmaria a hipótese de incidência (no reconhecido ensinamento de Paulo de Barros Carvalho).

A recte. argumenta também que a multa e juros ultrapassam 150% do valor dos tributos, caracterizando confisco, e que o Supremo Tribunal Federal entende ser inconstitucional multa superior a 100%.

A proibição de confisco é direcionada ao legislador para instituir o tributo (não penalidades), e a comparação da exigência é frente ao bem do contribuinte e não ao próprio tributo devido como faz a recte. De qualquer modo, o comando constitucional não é aplicável no presente caso, e, demais disso, não cabe ao tribunal administrativo analisar questões constitucionais, tarefa do Poder Judiciário.

Pelo mesmo motivo, a multa superior de 100% (que não é a aplicada à recorrente) também não deve ser analisada do ponto de vista constitucional por este tribunal administrativo.

No tocante aos lançamentos reflexos, alega a recorrente que o PIS não foi devidamente calculado, porque não foi respeitada a semestralidade da base de cálculo em função do fato gerador. A questão já foi amplamente debatida e a Câmara



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : 108-06.863

Superior de Recursos Fiscais da 2ª Turma manifestou seu entendimento conforme abaixo, seguido posteriormente pela 1ª Turma:

PIS - LC 7/70 - Ao analisar o disposto no artigo 6º , parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que “faturamento” representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. Recurso a que se dá provimento. (Acórdão CSRF/02-0.871)

Verifico nos autos que coincidiram mês de fato gerador e de base de cálculo, o que no mínimo interfere no cálculo de juros, tendo sido desrespeitado o art. 142 do CTN.

Contudo, o dispositivo da Lei Complementar 7/70 foi alterado pela Medida Provisória 1212/95, cuja aplicação teve início a partir de 1º/03/96, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, e da IN 06/00 que considerou o julgamento do RE 232.896-3/PA.

Assim, o lançamento relativo apenas aos períodos de março de 1995 a fevereiro de 1996 merece ser cancelado.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para: excluir da base tributável do IR e CSL a parcela relativa ao item 2 – bonificações não compreendidas na base de cálculo das receitas brutas mensais; e cancelar parcialmente o lançamento do PIS, excluindo a exigência relativa aos períodos até fevereiro de 1996 inclusive.

Sala das Sessões - DF, em 21 de fevereiro de 2002


JOSE HENRIQUE LONGO

