



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

PROCESSO Nº. : 10950.001254/97-84
RECURSO Nº. : 115.602
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EXS: 1993 e 1994
RECORRENTE: INGAMED – DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM FOZ DO IGUAÇU - PR
SESSÃO DE : 15 DE SETEMBRO DE 1999
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.815

NULIDADE DA DECISÃO SINGULAR – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não pretere o direito de defesa a decisão singular que indefere pedido de perícia formulado sem os quesitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e versado sobre matéria inserida no campo de conhecimento do auditor fiscal.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO-CONTABILIZADOS – Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do Imposto de Renda, porquanto não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – Se, em razão de levantamentos feitos através de seu movimento diário, resultar credor o saldo de caixa, sem que haja qualquer esclarecimento capaz de infirmá-lo, está provada a omissão de receitas, a teor do art. 180 do RIR/80. Cabíveis, nesta fase recursal, ajustes para sanear saídas de caixa feitas em duplicidade pela fiscalização, de que resultaram agravamento na base tributável.

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – LANÇAMENTO COM BASE NO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92 – FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 1993 – O art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, após sucessivas reedições convertida na Lei nº 9.064/95, estendeu à modalidade lucro presumido a tributação integral da omissão de receitas prevista no art. 43 da Lei nº 8.541/92. Por instituir forma de tributação mais gravosa, deve respeitar o princípio da anterioridade. Insubsistente, por falta de

amparo legal, o lançamento relativo a fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 1995.

IRF – LUCRO PRESUMIDO – ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 – Se aplicável ao lançamento relativo ao IRPJ as disposições do art. 6º da Lei nº 6.468/77 (art. 396 do RIR/80), que considera como lucro líquido o valor correspondente a 50% da receita omitida, insubsistente, por incompatível com o principal, o lançamento do IRF com fulcro no art. 44 da Lei nº 8.541/92, que considera como automaticamente recebido pelos sócios o valor correspondente a 100% da receita omitida.

CSLL – LUCRO PRESUMIDO – LANÇAMENTO COM BASE NO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92 – FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 1993 – O art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, após sucessivas reedições convertida na Lei nº 9.064/95, estendeu à modalidade lucro presumido a tributação integral da omissão de receitas prevista no art. 43 da Lei nº 8.541/92. Por instituir forma de tributação mais gravosa, deve respeitar o princípio da anterioridade mitigada, que prevê *vacatio legis* de noventa dias. Insubsistente, por falta de amparo legal, o lançamento relativo a fatos geradores anteriores a 4 de agosto de 1994.

COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS – ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92 NÃO CONSTITUI AGRAVAMENTO – O art. 43 e seu § 1º da Lei nº 8.541/92, que prevê tributação integral da omissão de receitas, não constitui forma de tributação mais gravosa em relação àquela prevista no art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, que determina a incidência da contribuição sobre a receita bruta. Procedente, em parte, o lançamento.

PIS – OMISSÃO DE RECEITAS – ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92 NÃO CONSTITUI AGRAVAMENTO – O art. 43 e seu § 1º da Lei nº 8.541/92, que prevê tributação integral da omissão de receitas, não constitui forma de tributação mais gravosa em relação àquela prevista no art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70, que determina a incidência da contribuição sobre o faturamento. Procedente, em parte, o lançamento.

Provimento parcial do recurso.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INGAMED – DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar suscitada, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para: a) IRPJ, IRF e CSLL: excluir a exigência; b) PIS e COFINS: excluir da base de cálculo os seguintes valores: em jun./92, Cr\$ 543.816.453,26; em dez./92, Cr\$ 3.894.905.568,36; em abr./93, Cr\$ 87.007.810,65; em mai./93, Cr\$ 73.293.340,75; e, em ago./93, CR\$ 389.219,91, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida, com relação a todas as exigências, a Conselheira Sandra Maria Faroni no item omissão de receita com base em depósitos bancários no ano 92 e, por decorrência, a compensação indevida de prejuízos fiscais.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 SET 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA e RAUL PIMENTEL. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e CELSO ALVES FEITOSA.

RECURSO Nº : 115.602
RECORRENTE: INGAMED – DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

INGAMED – DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., inscrita no CGC/MF sob o nº 82.270.075/0001-57, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 551/594) contra a decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu – PR (fls. 527/538), que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS, COFINS e parcialmente procedente o lançamento relativo ao Imposto de Renda na Fonte.

A decisão singular foi prolatada em 30/06/97 nos autos do processo nº 10950.000933/95-29. A parcela exonerada relativa ao IRF provocou recurso de ofício, afinal inferior ao limite de alçada de R\$ 500.000,00, posteriormente introduzido pela Portaria MF nº 333/97. A parcela mantida foi transferida para os presentes autos, de nº 10950.001254/97-84 (fls. 01).

O lançamento principal – o do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – decorre de infrações apuradas nos exercícios financeiros de 1993 e 1994. A exigência de IRPJ (fora juros de mora) está assim discriminada no auto de infração (fls. 472):

FATO GERADOR	IRPJ (EM UFIR)	MULTA APLICADA (%)
JUN/92	77.041,41	100%
DEZ/92	210.057,08	100%
MAR A DEZ/93	105.422,32	100%
TOTAL	392.520,81	--



O auto de infração arrola três infrações e remete ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/08 e anexos a sua descrição.

A primeira infração é omissão de receitas, caracterizada pela **insuficiência de recursos de caixa**, apurada pela não-contabilização de conta corrente junto ao Banco Bamerindus. Ao longo do ano-calendário 1992, os agentes fiscais procederam ao cotejo entre os débitos/créditos registrados na conta bancária e os recursos contabilizados, apurando a insuficiência de recursos de caixa. Intimada a explicá-la, a empresa não respondeu.

A insuficiência de recursos de caixa está capitulada no auto de infração nos seguintes artigos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 14/12/80 (RIR/80): arts. 154; 155; 157, § 1º; 175; 176; 177; 178; 179 e 387, inciso II (fls. 475).

A segunda infração é a **compensação indevida de prejuízo fiscal** no segundo semestre do ano-calendário 1992, tendo em vista a reversão do prejuízo após o lançamento da insuficiência de recursos de caixa no primeiro semestre do mesmo ano. Está enquadrada nos arts. 157 e § 1º; 382; 386 e § 2º; e 388, inciso III, todos do RIR/80 (fls. 475/476).

A terceira infração é omissão de receitas, caracterizada por **saldo credor de caixa**. Segundo a Fiscalização, a empresa não escriturou várias notas fiscais de compras junto a fornecedores. Também foi identificada postergação da contabilização, referente à quitação de duplicatas de fornecedores. Feita a reconstituição do caixa, foram apurados saldos credores em nove meses do ano-calendário 1993. Neste ano, a empresa apresentou declaração de rendimentos sob a modalidade Lucro Presumido (Formulário III).



O saldo credor de caixa está subsumido ao art. 43 da Lei nº 8.541/92 (fls. 476).

O auto de infração relativo ao IRF (fls. 477/484) tem fulcro no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e no art. 44 da Lei nº 8.451/92.

O auto de infração relativo à CSLL (fls. 485/491) está capitulado no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 e nos arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92.

O auto de infração relativo à COFINS (fls. 492/496) está enquadrado nos arts. 1º a 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91.

O auto de infração relativo ao PIS (fls. 497/501), em face da suspensão da execução dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, de 1988, foi rerratificado (fls. 522) pelo auto de infração de fls. 516/52, o qual está estribado no art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, c/c o art. 53, inciso IV, da Lei nº 8.383/91.

A fase litigiosa do procedimento foi inaugurada com a impugnação de fls. 504/509. Seguiu-se a decisão proferida pela DRJ Foz do Iguaçu/PR (fls. 527/538), assim ementada:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL
CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL
- PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

OMISSÃO DE RECEITAS – É admitida a tributação da omissão de receitas, caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos em contas bancárias, quando a autoridade fiscal demonstra claramente os valores tributáveis, realizando os levantamentos necessários à correta constituição do crédito tributário. Quando a prova da omissão de receitas não estiver estabelecida na legislação fiscal, sua produção pode ser feita



por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva, com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador na apreciação das mesmas.

SALDO CREDOR DE CAIXA – Prevalece a tributação de saldo credor de caixa, por presunção legal, quando o contribuinte não comprova a origem dos recursos utilizados em pagamentos de títulos não contabilizados.

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

LANÇAMENTOS PROCEDENTES.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Na apuração do Imposto de Renda na Fonte, sobre receitas omitidas, no período de 01/01/89 a 31/12/92, aplica-se o disposto nos artigos 35 e 36 da Lei 7.713/88. Uma vez constatado enquadramento legal e alíquota errôneos, há que ser novamente constituído o crédito tributário, desde que os fatos geradores não tenham sido atingidos pela decadência.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

Cientificada da decisão singular em 18/07/97, conforme AR às fls. 543, a empresa protocolizou, no dia 14/08/97, o recurso voluntário (fls. 551/594), instruído com planilhas contendo os Anexos 13 e 16 refeitos (fls. 595/596), Laudo Técnico Contábil (fls. 597/598) e fotocópias de publicações (fls. 599/601).

Em sua defesa, suscita, de forma indireta, uma preliminar de cerceamento do direito de defesa. Afirma que o pedido de perícia, afinal indeferido pelo julgador singular, não foi examinado com imparcialidade, eis que:

- a) há provas que os Anexos 13 e 16 continham falhas (ver demonstrativos e Laudo Técnico Contábil juntados ao recurso às fls. 595/598). Não obstante, o julgador



monocrático não oportunizou a elaboração de novos levantamentos;

- b) não poderia o impugnante formular quesitos, pois o pedido não consistia na simples indicação de um erro específico, mas sim na falta de consistência dos relatórios.

Quanto ao mérito, no tocante ao item relativo aos depósitos bancários:

- a) que o lançamento foi presuntivo, conforme própria fundamentação do julgador quando reconhece que: *"a fiscalização não traz qualquer elemento comprovando que a origem desses depósitos esteja no recebimento de vendas não contabilizadas"*;
- b) que, tivesse a fiscalização comprovado que alguns depósitos eram originados de vendas não-contabilizadas, daria consistência à presunção de que todos os depósitos seriam decorrentes do mesmo procedimento;
- c) que, extraído da citação do julgador, sua convicção é: *"mas estou convicto que tais valores não poderiam ter outra origem senão esta"* (referindo-se a vendas não-contabilizadas). Não pode prevalecer tal afirmação, pois sem nenhuma evidência específica, equivalendo-se a um simples "acho";
- d) que a fiscalização não traz qualquer elemento comprovando que a origem dos depósitos esteja no recebimento de vendas não-contabilizadas;



- e) que o julgador de primeira instância é contraditório, pois, ao mesmo tempo em que admite que a fiscalização não traz qualquer elemento de prova, atesta que os valores apurados contêm indícios notórios de omissão de receitas;
- f) que inexistem quaisquer indícios de que os referidos valores tenham origem em vendas omitidas. A verdade clara e transparente é de que a presunção de omissão se assentou simplesmente na soma dos depósitos bancários, e assim sendo, é farta a jurisprudência que a torna indevida.

Quanto ao saldo credor de caixa, a defendente aduz:

- a) que a escrituração não apresentou saldo credor de caixa, e sim este foi obtido pelo demonstrativo fiscal elaborado pelos agentes fiscais;
- b) que a precariedade do demonstrativo fiscal é patente, e o crédito decorrente representa um valor absurdo, fora dos parâmetros do porte da empresa;
- c) que o demonstrativo Anexo 16 é precário e induz a erro, pois não exclui os valores considerados, tornando-se por si cumulativo; os saldos credores considerados tributados voltam a ser tributados, ao que o julgador prestou a seguinte análise em sua fundamentação: *"... ao saldo de caixa devedor de cada mês, apurado na contabilidade, foi somado o total dos pagamentos não registrados no respectivo mês. A tributação do IRPJ em 1993 era feita mensalmente, portanto não há que se falar em cumulatividade"*.



- d) que o demonstrativo parte inicialmente do saldo contábil (primeira coluna do Anexo 16), e, a este, soma as saídas extracontábeis (não contabilizadas – Anexos 14 e 15), obtendo o contido na última coluna do Anexo 16 – "saldo reconstituído";
- e) que o "saldo reconstituído" foi considerado omissão de receita e tributado, gerando recursos extracontábeis, que não foram considerados no procedimento para o mês seguinte;
- f) que o demonstrativo fiscal em questão promove por si alterações dos saldos contábeis, pois insere na contabilidade operações não-contabilizadas, ou contabilizadas em data incorreta, e da forma como se apresenta, a cada mês seguinte toma apenas o saldo contábil anterior (contido na contabilidade original), sem a inclusão dos fatos decorrentes destas implementações procedidas pelo demonstrativo elaborado pelos agentes fiscais;
- g) que, no Anexo 15 citado, foram apuradas 4 duplicatas contabilizadas em datas erradas, e a correção destes fatos foi introduzida no demonstrativo Anexo 16. Nesse anexo, contudo, os agentes fiscais introduziram, na terceira coluna, os pagamentos nos meses corretos e não os suprimiram nos meses em que estavam contabilizados. Procedimento totalmente incorreto e aqui, sim, inexplicável. Dessa forma, os valores pagos estão saindo do caixa duas vezes, agravando assim a base tributada;



- h) que, se há provas de que compras foram feitas sem a devida contabilização, há também de se presumir a sua venda, gerando os recursos necessários a novas aquisições;
- i) que, considerando-se que as compras e vendas tenham sido efetuadas à margem da escrituração, há que se considerar os custos (CMV) das referidas vendas. Em outras palavras, se a omissão de receita decorre de compras não-contabilizadas, há que se compensar com a receita omitida os custos correspondentes à aquisição, apurando-se o lucro bruto omitido, que seria então tributado;
- j) a empresa revende produtos farmacêuticos de preços tabelados (ver cópia do Diário Oficial da União às fls. 599), pelo que se equipara à revenda de combustíveis, merecendo igual tratamento, ou seja, tributação sobre o lucro calculado pela diferença entre os valores fixados para a compra e para a revenda.

A recorrente aponta falta de uniformidade nos critérios adotados pela Fiscalização. Os agentes fiscais dispunham da mesma base documental (extratos bancários e relação de compras) para os anos-calendários 1992 e 1993, porém adotaram, para fins de apuração de receita, no primeiro ano o critério dos extratos bancários, e, no segundo, o critério das compras não-contabilizadas. Por tal incorreram em grave erro, abandonando prova certa (compras não-contabilizadas) por indício duvidoso (extrato bancário).

Acrescenta que a autuação constitui crédito tributário de valor muito elevado, comparativamente à estrutura econômica, financeira e patrimonial da empresa, configurando confisco, proibido pela Constituição Federal.



Por fim, à luz dos diversos argumentos expendidos, requer a exoneração do crédito tributário lançado.

A Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional em Maringá – PR, em sua peça de contra-razões (fls. 604/612), opinou pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P' followed by a flourish.

VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator

O recurso é tempestivo. À época de sua interposição (agosto de 1997), inexistia a exigência de depósito recursal. Dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não há imparcialidade no exame pelo julgador singular do pedido de perícia, afinal indeferido.

A uma, porque a perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde do litígio. Ora, os Anexos 13 e 16 são demonstrativos contábeis-fiscais, que se situam dentro do campo de conhecimento da autoridade julgadora de primeiro grau. Não havia, pois, necessidade de se obter fora, com a perícia, a ajuda de que o julgador monocrático não precisava, eis que tem o dever de dominar as matérias contábil e jurídica.

A duas, porque a impugnação, ao não formular os quesitos da perícia, não cumpriu os ditames do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, rejeito a preliminar suscitada e passo ao exame do mérito.

OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO-CONTABILIZADOS

O lançamento decorre da exigência do imposto de renda por omissão de receita, caracterizada pela falta de contabilização de depósitos existentes em conta corrente bancária mantida pela fiscalizada.



A autoridade julgadora de primeira instância, ao apreciar a matéria, entendeu que:

"A sustentação do auto de infração encontra-se efetivamente nas omissões da contabilidade da Contribuinte, a qual respaldada em documentos hábeis e idôneos, deveria abranger todas as operações da empresa, demonstrando claramente as origens e aplicações de recursos.

Evidentemente que por mais clara que possa estar a omissão aqui tratada, de fato o lançamento é presuntivo. A fiscalização comprovou que as contas bancárias da Contribuinte receberam depósitos que não estão acobertados em recursos contabilizados. Mesmo intimada, a Contribuinte não conseguiu comprovar a sua origem.

A fiscalização não traz qualquer elemento comprovando que a origem desses depósitos esteja no recebimento de vendas não contabilizadas. Mas estou convicto que tais valores não poderiam ter outra origem senão esta."

Um exame mais pormenorizado dos autos, contudo, leva à conclusão que a autuação fundamentou-se exclusivamente em valores constantes de extratos bancários.

Essa análise requer, inicialmente, que façamos uma abordagem sobre como se deve pautar a apuração da ocorrência da obrigação tributária, bem como da necessidade de constituição do crédito tributário para, após, examinarmos se a fiscalização efetivamente cumpriu o seu dever de ofício.

A propósito, dispõe o art. 142 do CTN: *"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível."*



Dispõe aquela norma legal que somente após a verificação de todos os elementos que dão origem à obrigação tributária é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, passível, então, de ser formalizado através da atividade de lançamento, da qual o auto de infração é uma das espécies.

A verificação, por parte da autoridade autuante, da existência da obrigação tributária – fato gerador – e conseqüente constituição do crédito tributário – lançamento – bem como a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, pois se trata do núcleo da hipótese de incidência.

Nessa mesma direção, cabe citar Geraldo Ataliba *in* "Hipótese de incidência Tributária":

"4.1. O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

4.1.2. Assim, o aspecto material da h. i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere" (ed. RT, 3ª ed., p. 99).



Isto posto, verifica-se que na atividade de lançamento de ofício a tipificação da matéria tributável, conforme definida pela doutrina como sendo o elemento material da hipótese de incidência, deve estar perfeitamente configurada, sob a condição de não se poder concluir de maneira definitiva acerca da ocorrência do fato gerador.

Para a devida caracterização da infração fiscal e, por decorrência, a apuração da matéria tributável na atividade fiscal, ressalvadas as situações em que a legislação tributária formula presunções legais, o ônus da prova cabe à autoridade administrativa, como aliás está perfeitamente determinado pelo RIR/80:

"Art. 174 - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1. 598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

§ 2º- Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

§ 3º - O disposto no parágrafo 2º não se aplica nos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 3º)". (grifei)

Assim, não obstante o belo trabalho da fiscalização que, à evidência, indica a possibilidade da ocorrência de omissão de receitas, é certo que a metodologia utilizada para a determinação do "quantum" tributável não se ajusta aos ditames da lei, porquanto tributável pelo imposto de renda, como o próprio nome do tributo está a sugerir, é a renda, o acréscimo patrimonial verificado.



Nessa mesma linha de raciocínio, a simples não-comprovação de pagamentos realizados não caracteriza, por si só, omissão de receita operacional.

Poderia, talvez, resultar em glosa de despesas caso os pagamentos tenham afetado custos ou despesas, não havendo a devida comprovação, ou mesmo representar lucros distribuídos, se provasse que os recursos tivessem se destinado aos sócios da empresa.

No mesmo diapasão, os recebimentos não-comprovados, relativos a cheques emitidos e devidamente contabilizados, por essa só razão, igualmente não representam omissão de receitas.

A existência de movimentação bancária e/ou de outros valores mantidos à margem da escrita, sem dúvida, representa fortes indícios da ocorrência de omissão de receitas. Tratando-se, entretanto, de meros indícios, considerá-los em si mesmos como suficientes para a caracterização de receitas omitidas não é o bastante.

A esse respeito, cabe mencionar a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes sobre a matéria:

Acórdão nº 101-89.942, de 09/07/96:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Incabível a tributação, por omissão no registro de receitas, quando a fiscalização tome por base exclusivamente depósitos bancários e, ainda, a matéria tributável resulte do simples confronto entre o somatório da movimentação bancária anual com o montante das receitas das vendas de produtos e serviços, verificadas no mesmo período.

Acórdão nº 108-00.966, de 22/03/94:

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato



gerador do Imposto de Renda, porquanto não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexó causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso neste item (IRPJ incidente sobre depósitos bancários não-contabilizados).

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL

A contribuinte apurou no primeiro semestre do ano-calendário 1992 prejuízo fiscal no valor de Cr\$ 67.983.049,00 e o compensou na declaração de rendimentos com o lucro apurado no segundo semestre do mesmo ano (fls. 33).

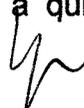
O auto de infração procedeu à reversão dessa compensação, ao constatar que o referido prejuízo no primeiro semestre fora absorvido pela omissão de receitas, no valor de Cr\$ 543.816.453,26, caracterizada pelos depósitos bancários não-contabilizados (fls. 06 e 468).

Como, no item anterior, a omissão de receitas foi considerada insubsistente, há que se restaurar o prejuízo fiscal apurado pela contribuinte no primeiro semestre de 1992, no valor de Cr\$ 67.983.049,00.

Portanto, também dou provimento ao recurso neste item (IRPJ incidente sobre compensação indevida de prejuízos).

SALDO CREDOR DE CAIXA

Conforme relatado, a Fiscalização sustenta que a empresa não escriturou várias notas fiscais de compras junto a fornecedores. Também foi identificada postergação da contabilização, referente à quitação de duplicatas de



fornecedores. Feita a reconstituição do caixa, foram apurados saldos credores em nove meses do ano-calendário 1993. O saldo credor de caixa está subsumido ao art. 43 da Lei nº 8.541/92 (fls. 476).

Com mais pormenor, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 07) informa o seguinte:

"SALDO CREDOR DE CAIXA

A contribuinte apresenta a declaração de rendimentos deste período no Lucro Presumido - Formulário III, sendo que a mesma tem contabilidade, e o Livro Diário do ano-calendário de 1993 é o de nº 04 e está registrado na Junta Comercial de Maringá sob o nº 01741 em 23/05/94.

Nesse ano calendário a contribuinte não escriturou várias notas fiscais de compra de mercadorias dos fornecedores EMS - Indústria farmacêutica Ltda., e da NATURE'S PLUS Farmacêutica Ltda., conforme demonstrado no Anexo 14, levantado através das informações dos fornecedores e das respectivas cópias das notas fiscais. Não foi contabilizado também os pagamentos dessas notas fiscais no Livro Diário.

O Anexo 14 foi levantado mensalmente agregando as notas fiscais pela data de quitação das mesmas.

Foi identificada também a postergação da contabilização, referente à quitação de duplicatas de fornecedores, a qual está listada no Anexo 15.

No Anexo 16, foi efetuada a reconstituição do saldo de caixa levando-se em consideração os Anexos 14 e 15, resultando nos seguintes saldos credores de caixa:

....."

A recorrente foi autuada em face de sua contabilidade ter apresentado saldo credor de caixa, conforme apurado em criterioso trabalho levado a termo pelos auditores-fiscais.



Realmente, enquanto que, regra geral, incumbe à autoridade de fiscalização apurar e quantificar o crédito tributário, em certas situações previstas em lei, a caracterização do fato hipoteticamente descrito presume a consequência prescrita: existência de rendimento tributável omitido.

Tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de saldo credor de caixa.

Com efeito, nos termos do art. 180 do RIR/80, "*o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*"

Ou seja, no caso concreto, caberia à recorrente a prova de não ter havido omissão de receitas, o que não logrou fazer.

Não há, evidentemente, nenhum ilogismo que contamine o auto de infração, visto que a lei prescreveu, diante do fato constatado (saldo credor de caixa), a presunção de omissão de receita.

O saldo credor da conta caixa, como visto, foi obtido em decorrência da falta de registro contábil do pagamento de notas fiscais, cuja origem não foi comprovada pela contribuinte. Significa, então, que tais pagamentos deveriam necessariamente estar contabilizados, com base nos documentos referentes às operações que os justificaram.

O saldo de caixa constante da contabilidade, assim inflado pela falta de registro dos valores correspondentes aos pagamentos efetuados, é falso e deve ser restabelecido mediante o lançamento a crédito de caixa das quantias pagas aos fornecedores.



Se dos lançamentos a crédito na conta caixa resultar saldo credor, então os pagamentos correspondentes foram presumivelmente suportados por recursos mantidos à margem da escrita oficial, cabendo à pessoa jurídica a prova em contrário. No caso dos autos, a recorrente deixou de fazer prova do destino daquele numerário e, em decorrência, a fiscalização recompôs, conforme demonstrativo no Anexo 16, a movimentação da referida conta, excluindo os mencionados valores. Disso resultou credor o saldo de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

Essa é única presunção aqui admitida. A recorrente argúi, não obstante, que, se há provas de que compras foram feitas sem a devida contabilização, haveria também de se presumir a sua venda e se admitir a compensação do CMV respectivo.

Não há presunção legal que dê suporte ao raciocínio presuntivo elaborado pela defendente. As vendas que ela quer caracterizar, incumbe-lhe prová-las. Da mesma forma que, no primeiro item examinado neste voto, cabia à fiscalização provar o nexo entre os depósitos bancários não-contabilizados e a omissão de receitas. A contribuinte não pode querer se valer do mesmo meio de prova (presunção) que repudia, quando quem dele faz uso é o Fisco.

O demonstrativo do Anexo 16 não tem a cumulatividade que a recorrente lhe imputa. São duas as formas que a técnica contábil-fiscal dispõe para a apuração do chamado estouro de caixa:

- a) para fatos geradores anuais, toma-se, como valor sujeito à tributação, o maior saldo credor de caixa no período. Neste caso, o saldos credores menores, apurados antes e depois do maior saldo credor, deverão ser desprezados;



b) para fatos geradores mensais, o saldo credor de caixa será aquele apurado a cada mês do período considerado. Neste caso, toda vez que se apurar um saldo credor, toma-se "zero" como saldo inicial seguinte.

No caso em apreço, o saldo credor de caixa foi apurado no ano-calendário 1993, sob a égide da Lei nº 8.541/92, que prevê em seu art. 1º fatos geradores mensais. Portanto, aqui se aplica a forma descrita na alínea "b" supra.

Observe-se que, no intuito de afastar a cumulatividade, a forma da alínea "b" comanda que, ao se apurar um saldo credor em um mês, apague-se tal saldo credor, tomando "zero" como saldo inicial do mês seguinte.

Tal técnica foi seguida à risca pelos auditores-fiscais na elaboração do demonstrativo contido no Anexo 16 (fls. 28). Para ilustrar, confira-se o saldo credor apurado em mar./93 (coluna "saldo reconstituído"), no valor de Cr\$ (440.426.253,63). Tal saldo negativo não é transmitido para o saldo do mês de abr./93 (coluna "saldo"), que exhibe o valor Cr\$ 63.261.318,59, oriundo da contabilidade. Vê-se que os agentes fiscais zeraram o saldo credor apurado em mar./93. Se o saldo credor de mar./93 não tivesse sido zerado, o saldo de abr./93 (coluna "saldo") deveria mostrar valor negativo, eis que o saldo credor de mar./93 é bastante superior ao saldo de abr./93.

A refeitura do demonstrativo do Anexo 16 pela defendente (fls. 596) não está calcada na melhor técnica contábil. A adição do saldo credor, apurado em um mês, ao saldo do mês seguinte, por intermédio da coluna "recursos extracontábeis", dissocia-se dos fatos. Tome-se, novamente, o saldo credor apurado em mar./93, no valor de Cr\$ (440.426.253,63). Sua origem está na falta de contabilização, no mês de março de 1993, dos pagamentos a fornecedores, no valor de Cr\$ 421.330.583,02 (coluna "Anexo 14"), e da quitação da duplicata emitida



por NATURE'S PLUS Farmacêutica, no valor de Cr\$ 87.007.810,65 (coluna "Anexo 15". Ora, as saídas de caixa que provocaram o seu estouro, quantificado em Cr\$ (440.426.253,63), ocorreram no mês de março. Para o mês de abril, a contabilidade da recorrente registrou outras operações, que resultaram no saldo contábil de Cr\$ 63.261.318,59 (coluna "saldo"). Não pode a defendente querer suprir, por intermédio da coluna "recursos extracontábeis", o caixa do mês de abril com recursos que saíram do caixa no mês de março para atender obrigações quitadas no próprio mês de março. Inexiste explicação racional para que os recursos saídos do caixa no mês de março a ele retornem no mês de abril. Essa é a razão pelo qual a técnica descrita na alínea "b" retro comanda o "zeramento" do saldo credor de caixa apurado.

Assim, o demonstrativo do Anexo 16 elaborado pelos auditores-fiscais não está eivado de cumulatividade. Contém, todavia, falha apontada pela recorrente e perfeitamente sanável nesta instância de julgamento. Trata-se da contabilização, em datas erradas, de quatro duplicatas, conforme demonstrado no Anexo 15 (fls. 27).

Ao elaborar o demonstrativo do Anexo 16, os autuantes excluíram do saldo de caixa os pagamentos das citadas duplicatas nas datas de quitação corretas, porém deixaram de adicionar ao referido saldo de caixa os mesmos valores nos meses em que foram indevidamente contabilizados. Dessa forma, as saídas de caixa ficaram em duplicidade, resultando num agravamento da base tributável.

Assim, devem ser excluídos da base de cálculo os seguintes valores: em abr./93, Cr\$ 87.007.810,65; em mai./93, Cr\$ 73.293.340,75; e em ago./93, CR\$ 389.219,91.

Feitas essas exclusões, está perfeitamente caracterizada a omissão de receitas no ano-calendário 1993. A pretensão da recorrente de ter tratamento tributário igual ao dispensado à revenda de combustíveis não pode prosperar. Isso porque o preço de comercialização do combustível era fixado pelo Poder Público. Os



revendedores da mesma região geográfica eram obrigados a comercializar o combustível a preço idêntico. Já, no caso dos autos, o Poder Público fixava o preço máximo ao consumidor (art. 2º, § 1º, da Portaria MEFP nº 37, de 11/05/92 – fls. 599), igual ao quociente do preço do fabricante pelo coeficiente 0,7. A contribuinte tinha plena liberdade para revender os medicamentos abaixo do preço máximo, hipótese factível em um ambiente concorrencial.

Embora perfeitamente caracterizada a omissão de receitas, não há amparo legal para o lançamento do IRPJ sobre ela incidente no ano-calendário 1993. A questão não foi levantada pela recorrente. Suscito-a em respeito ao princípio da legalidade dos atos emanados da administração pública, que, em matéria tributária, acha-se cristalizado no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, com a seguinte dicção:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

....."

Tenho igualmente presente que à Fazenda Nacional não interessa lançamento eivado de ilegalidade, pois teria que arcar com honorários de sucumbência quando a falta de amparo legal viesse a ser reconhecida em uma eventual demanda judicial.

Ao entregar a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1994 por meio do Formulário III (fls. 35/36), a contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido. A esta modalidade de tributação deverá se conformar o lançamento da omissão de receitas apurada no ano-calendário 1993.

Ocorre que o art. 43 da Lei nº 8.541/92, supedâneo legal do lançamento do IRPJ no ano-calendário 1993 (fls. 476), prevê em seu § 2º o



lançamento da omissão de receitas tão-somente para a modalidade de tributação com base no lucro real. Vale transcrever a referida norma:

"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para o 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." (grifei)

A extensão da tributação da omissão de receitas para a modalidade lucro presumido fez-se pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492, de 05/05/94, que alterou a redação do § 2º e acrescentou outros dois parágrafos ao supratranscrito art. 43 da Lei nº 8.541/92. Este dispositivo legal passou a ter a seguinte dicção:

"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para o lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

*§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, **presumido ou arbitrado**, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.*

....." (grifei)

Após sucessivas reedições, a MP nº 492 foi convertida na Lei nº 9.064, de 20/06/95. Por instituir modalidade de tributação mais gravosa – considera como lucro líquido (base de cálculo) o percentual de 100% da omissão de receita, ao



passo que o art. 6º da Lei nº 6.468/77 (art. 396 do RIR/80) preceituava 50% – as disposições da MP nº 492 devem respeitar o princípio da anterioridade, insculpido no art. 150, III, "b", da Constituição Federal.

Assim, por ter a MP nº 492 sido publicada em 06/05/94, o lançamento do IRPJ incidente sobre omissão de receitas, na modalidade lucro presumido, só será válido se realizado sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995. Como o lançamento dos presentes autos apura IRPJ incidente sobre fatos geradores havidos no ano-calendário 1993, não poderá subsistir.

Até o período de apuração de dezembro de 1994, no caso de contribuinte sujeita a tributação pelo lucro presumido, como é o presente caso, a exigência deveria ter fulcro na Lei nº 6.468/77 e legislação correlata.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso neste item (IRPJ incidente sobre o saldo credor de caixa).

Logo, com respeito ao lançamento de IRPJ, dou provimento integral ao recurso.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (IRF)

Como anotado na parte deste voto relativa ao IRPJ, julguei que o Fisco não conseguiu provar a omissão de receitas oriunda da falta de contabilização de depósitos bancários (ano-calendário 1992). Tal decisão constitui prejulgado na



apreciação dos tributos reflexos. Logo, em face do princípio da decorrência, há de se excluir o IRF lançado relativo ao ano-calendário 1992.

Com respeito ao ano-calendário 1993, a fiscalização logrou provar a infração nele apurada, a omissão de receitas caracterizada pelo saldo credor de caixa. Contudo, o lançamento relativo ao IRPJ foi feito com fulcro em preceito legal (art. 43 da Lei nº 8.541/92) inaplicável à modalidade lucro presumido. O lançamento do IRPJ deveria ter se amparado na Lei nº 6.468/77 e legislação correlata.

O art. 6º da Lei nº 6.468/77 é a base legal do art. 396 do RIR/80, que reza:

*"Art. 396. Verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita, deverá considerar como lucro líquido o valor correspondente a **50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos**, que ficará sujeito ao pagamento do imposto à razão de 30% (trinta por cento), acrescido das penalidades cabíveis (Lei nº 6.468/77, art. 6º)." (grifei)*

Vê-se que, sob o regime da Lei nº 6.468/77, considerava-se como lucro líquido o percentual de 50% da receita omitida. Por força do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, esses 50% da receita omitida eram considerados automaticamente distribuídos aos sócios e, por isso, tributados na fonte.

Ocorre que o lançamento do IRF sob exame não segue a forma de tributação acima descrita. Tem esteio no art. 44 da Lei nº 8.541/92 (fls. 484). Tal dispositivo tem a seguinte dicção:

"Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica." (grifei)



Da leitura da norma deflui que será considerado recebido pelos sócios, e portanto tributado, o percentual de **100%** da receita omitida.

Ora, no presente caso, viu-se que o lançamento relativo ao IRPJ deveria considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% da receita omitida. Se o lucro líquido deveria estar limitado a 50%, não podem os sócios agora, com base no art. 44 da Lei nº 8.541/92, receber 100% da omissão de receitas. Poderiam, no máximo, receber 50% da receita omitida, ou seja, a integralidade do lucro líquido.

O presente lançamento poderia ser facilmente remediado, diriam alguns, mediante a redução à metade das bases do cálculo do auto de infração (fls. 478/479). Porém, tal iniciativa constituiria inovação no feito, ou seja, alteração do critério jurídico dentro do mesmo processo. A esse respeito, cabe citar o voto do Ministro Carlos Mário Velloso, proferido na Apelação Cível nº 80.663-RJ, cuja ementa está assim redigida:

"II - Lançamento. Revisão: revisão de lançamento por erro de fato, erro de direito e pela mudança de critérios jurídicos: distinção. O que não é possível é a revisão do lançamento pela mudança de critérios jurídicos, vale dizer, quando a revisão não se faz para reparar uma ilegalidade, ocorrendo simples alteração de elementos que a lei deixa à escolha da autoridade. Ter-se-á, então, a adoção de novo critério, ou de critério diverso do adotado, legalmente, no primeiro lançamento."

Em seu voto, o Ministro salienta que:

"A Improcedência e Incoerência Lógica do Lançamento

10. O lançamento fiscal classifica os rendimentos sobre os quais se questiona (dividendos) na cédula F da declaração do beneficiário e, paralelamente, reconhece a dedutibilidade do imposto de renda retido na fonte como antecipação do tributo a ser pago na declaração, recusando-se apenas a considerá-lo por duas e meia vezes o seu valor, na forma do supratranscrito



art. 35 do RIR/75. Ocorre que o tratamento fiscal dos dividendos incluídos na cédula F da declaração está equivocadamente disciplinado na lei (Regulamento do Imp. de Renda de 2-9-75):

'Art. 34. Na cédula F serão classificados os seguintes rendimentos distribuídos por pessoas jurídicas ou empresa individuais:

.....'

O argumento do Fisco, todavia, consubstancia alteração do critério jurídico adotado, o que não seria possível. A propósito, decidiu esta egrégia Turma, na AC 78.342-AM, de que fui relator (DJ de 12-8-93):

'Tributário. Lançamento. Revisão. Erro de fato. Erro de direito e mudança de critérios jurídicos.

I - Revisão de lançamento por erro de fato, erro de direito e pela mudança de critérios jurídicos: distinção. O que não é possível é a revisão do lançamento pela mudança de critérios jurídicos, vale dizer, quando a revisão não se faz para reparar uma ilegalidade, ocorrendo simples alteração de elementos que a lei deixa à escolha da autoridade. Ter-se-á, então, a adoção de novo critério, ou de critério diverso do adotado, legalmente, no primeiro lançamento."

Segundo o entendimento acima exposto, a mudança de critério jurídico ou o erro de direito não autoriza a revisão do lançamento fiscal. Nesse sentido é a disposição posta no art. 146 do CTN, segundo o qual a modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Esta disposição diz respeito à tese da imutabilidade do lançamento, como direito subjetivo do próprio sujeito passivo, o que pode ser reforçado pelo que dispõe o art. 145 do CTN.



Deveras, o art. 145 do Código Tributário Nacional preceitua que o lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, somente poderá ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do CTN. Em nenhum desses permissivos legais se enquadraria iniciativa desta Colenda Câmara, no sentido de reduzir à metade as bases do cálculo do auto de infração, de forma a ajustar a tributação à legislação que, como visto, deveria ter sido aplicada (art. 6º da Lei nº 6.468/77 e art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83).

Logo, a redução à metade das bases de cálculo do auto de infração constituiria mudança de critério jurídico, forma de revisão de lançamento desautorizada pelos arts. 145 e 146 do CTN, em respeito aos princípios da certeza e segurança jurídica que devem nortear as relações entre o Fisco e o contribuinte. Razão pela qual é de se excluir, também, o IRF lançado relativo ao ano-calendário 1993.

Ante o exposto, com relação ao IRF, dou provimento integral ao recurso.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (CSLL)

Como anotado na parte deste voto relativa ao IRPJ, o Fisco não conseguiu provar a omissão de receitas oriunda da falta de contabilização de depósitos bancários. Logo, em face do princípio da decorrência, há de se excluir a CSLL lançada relativa ao ano-calendário 1992.

Como também já registrado, com respeito ao ano-calendário 1993, os auditores-fiscais lograram provar a omissão de receitas caracterizada pelo saldo credor de caixa. O lançamento relativo ao IRPJ foi feito com fulcro em preceito legal (art. 43 da Lei nº 8.541/92) inaplicável à modalidade lucro presumido. O lançamento



relativo ao IRF foi feito com esteio em dispositivo legal (art. 44 da Lei nº 8.541/92) incompatível com a norma que deveria ter amparado o correto lançamento do IRPJ (art. 6º da Lei nº 6.468/77). Ao lançamento relativo à CSLL aplicam-se argumentos semelhantes aos expendidos em relação ao IRPJ.

O lançamento relativo à CSLL está estribado no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 e nos arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92. Examinando-se o demonstrativo de apuração da CSLL no auto de infração (fls. 486), verifica-se que a norma aplicada no caso dos autos foi o art. 38, § 1º, da Lei nº 8.541/92. Diz o dispositivo:

"Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas estabelecidas por esta Lei para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e alíquota previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta Lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.
....."

Da leitura do dispositivo transcrito, deflui que o § 1º só se aplica às empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 da Lei nº 8.541/92. O art. 23, por seu turno, faculta à pessoa jurídica a opção pelo lucro real calculado por estimativa. Ora, a defendente optou pelo lucro presumido. A ela, pois, não se pode aplicar o § 1º do art. 38 da Lei nº 8.541/92.

Em realidade, somente haverá suporte legal, no regime da Lei nº 8.541/92, para a tributação da CSLL incidente sobre a omissão de receitas apurada em contribuinte que tenha optado pelo lucro presumido, a partir de 4 de agosto de 1994, data em que as disposições da Medida Provisória nº 492, que, como já anotado, deu nova redação ao § 2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92, passaram a ter eficácia.



Isso porque a MP nº 492, publicada em 06/05/94, sujeita-se ao princípio da anterioridade mitigada, insculpido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, que prevê *vacatio legis* de noventa dias.

Como os fatos geradores em apreço ocorreram no ano-calendário 1993, o lançamento relativo à CSLL não pode subsistir. Razões pelas quais é de se excluir, também, a CSLL relativa ao ano-calendário 1993.

Ante o exposto, com relação à CSLL, dou provimento integral ao recurso.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Como já anotado em relação ao IRF e CSLL, em face do princípio da decorrência, há de se excluir a COFINS relativa ao ano-calendário 1992.

Com respeito ao ano-calendário 1993, ao contrário do julgado em relação ao IRF e CSLL, há, sim, suporte legal para o lançamento de COFINS incidente sobre a omissão de receitas apurada em contribuinte que tenha optado pelo lucro presumido no regime da Lei nº 8.541/92.

Com efeito, o auto de infração relativo à COFINS está capitulado nos arts. 1º a 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91. O art. 2º, por seu turno, reza que a COFINS "*será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*", admitidas as exclusões elencadas no seu parágrafo único.



Assim, deflui da leitura da norma que a base de cálculo da COFINS é a receita bruta. No caso de omissão de receitas, a base de cálculo será 100% das receitas omitidas.

O advento do art. 43, § 1º, da Lei nº 8.541/92 em nada mudou essa sistemática. Vale novamente transcrever o dispositivo:

"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para o 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." (grifei)

O § 1º dispõe que a base de cálculo das contribuições para a seguridade social é o valor apurado no *caput*, ou seja, o valor da receita omitida. Vê-se que tal valor é 100% da receita omitida, idêntico àquele oriundo da interpretação das disposições do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 no que concerne à omissão de receitas.

Portanto, nada há a reparar quanto à legalidade do lançamento da COFINS. As exclusões a serem feitas na base de cálculo decorrem dos ajustes necessários ao demonstrativo do Anexo 16 e já foram definidas na parte deste voto em que se apreciou a omissão de receitas caracterizadas pelo saldo credor de caixa.

Assim, no ano-calendário 1993, devem ser excluídos da base de cálculo da COFINS (fls. 492) os seguintes valores: em abr./93, Cr\$ 87.007.810,65; em mai./93, Cr\$ 73.293.340,75; e, em ago./93, CR\$ 389.219,91.



Ante o exposto, quanto à COFINS, dou provimento parcial ao recurso.

PIS/FATURAMENTO

Como já anotado em relação ao IRF, CSLL e COFINS, em face do princípio da decorrência, há de se excluir o PIS relativo ao ano-calendário 1992.

Com respeito ao ano-calendário 1993, tal qual a COFINS, também há suporte legal para o lançamento de PIS incidente sobre a omissão de receitas apurada em contribuinte que tenha optado pelo lucro presumido no regime da Lei nº 8.541/92.

Com efeito, o auto de infração relativo ao PIS, está capitulado no art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Este dispositivo reza que o PIS será calculado "*com base no faturamento*". No caso de omissão de receitas, interpreta-se que a base de cálculo será 100% das receitas omitidas.

Como já anotado com relação à COFINS, o advento do art. 43, § 1º, da Lei nº 8.541/92 em nada mudou essa sistemática.

O § 1º do art. 43 dispõe que a base de cálculo das contribuições para a seguridade social é o valor apurado no *caput*, ou seja, o valor da receita omitida. Vê-se que tal valor é 100% da receita omitida, idêntico àquele oriundo da interpretação das disposições do art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70 no que concerne à omissão de receitas.

As exclusões a serem feitas na base de cálculo do PIS decorrem dos ajustes necessários ao demonstrativo do Anexo 16 e já foram definidas na parte



deste voto em que se apreciou a omissão de receitas caracterizadas pelo saldo credor de caixa.

Assim, no ano-calendário 1993, devem ser excluídos da base de cálculo do PIS (fls. 516) os seguintes valores: em abr./93, Cr\$ 87.007.810,65; em mai./93, Cr\$ 73.293.340,75; e, em ago./93, CR\$ 389.219,91.

Ante o exposto, quanto ao PIS, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para:

- a) IRPJ, IRF e CSLL: excluir a exigência;

- b) PIS e COFINS: excluir da base de cálculo os seguintes valores: em jun./92, Cr\$ 543.816.453,26; em dez./92, Cr\$ 3.894.905.568,36; em abr./93, Cr\$ 87.007.810,65; em mai./93, Cr\$ 73.293.340,75; e, em ago./93, CR\$ 389.219,91.

É o meu voto.

Sala das Sessões (DF), 15 de setembro de 1999.


EDISON PEREIRA RODRIGUES

INTIMAÇÃO

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

Brasília-DF, em 20 SET 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 21 SET 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL