



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/  
.....

Sessão de...24 fevereiro de 19...88.

ACÓRDÃO Nº.....101-77..565

Recurso nº - 91.956 - IRPJ - EXS: DE 1986 e 1987

Recorrente - ROMEU SAWITZKI & FILHOS LTDA.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ÂNGELO - (RS).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO. Nas pessoas jurídicas que podem optar pela tributação com base no lucro presumido, a incidência e aplicação do art. 396 do RIR/80 devem restringir-se' aos casos de omissões de receitas nos assentamentos que servem de base à determinação da base de cálculo do imposto. Se a omissão é, apenas, na declaração de rendimentos, cabe o tratamento fiscal aplicável às hipóteses de declaração inexata.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROMEU SAWITZKI & FILHOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação, em OTN's: (a) no exercício de 1986: 12,59 de imposto e 0,66 de PIS, (b) no exercício de 1987: 1.078,69 de imposto e 56,77 de PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 24 de fevereiro de 1988

  
URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM   
AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 25 FEV 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRIS





## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11070-000.308/87-63

RECURSO Nº: 91.956

ACÓRDÃO Nº: 101-77.565

RECORRENTE Nº: ROMEU SAWITZKI &amp; FILHOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

ROMEU SAWITZKI & FILHOS LTDA., pessoa jurídica contribuinte jurisdicionada à D.R.F. em Santo Angelo-RS, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. Segundo o Auto de Infração de fls. 02, lavrado em 29.07.87, foram apuradas as seguintes irregularidades:

"Exercício de 1986 - Ano-Base de 1985

## OMISSÃO DE RECEITAS

Correspondente a juros recebidos, conforme Declaração anexa e Quadro Demonstrativo nº 01 Cr\$8.490.280  
 Lucro Presumido ..... 50% Cr\$4.245.140

Exercício de 1987 - Ano-Base de 1986

## OMISSÃO DE RECEITAS

Correspondente a juros recebidos, descontos obtidos e variações monetárias de conversão de cruzeiro para cruzados, conforme Declaração anexa, Termo de esclarecimento e Quadros Demonstrativos nºs 01 e 02. - ..... Cz\$1.097.336,56  
 Lucro Presumido. - ..... 50% Cz\$ 548.668,28

BASE LEGAL - Artigos 396, 645, 676, III e 728, II do Decreto nº 85.450/80 (RIR/80), Artigos 18 e 26 do DL 1967/82, Artigos 16 e 18 do DL

2323 de 26.02.87 e Portaria 24/79."

3. A fls. 05 novo Auto relativo ao PIS-DEDUÇÃO calculado sobre o imposto de renda lançado no Auto de fls. 02.

4. Dentro do prazo a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 30/34. Em síntese, alegou: (a) que no exercício de 1986, ano-base de 1985, a importância de Cz\$ 8.490,28 proveio de juros auferidos, por atraso de recebimentos, e não foi sonogada, mas reinvestida no negócio, nem distribuída aos sócios, além de contabilizada com base em documentação idônea; (b) que no exercício de 1987, ano-base de 1986, os juros de Cz\$ 1.081.091,29 também provieram de atrasos nos recebimentos e foram capitalizados e contabilizados no patrimônio da empresa; (c) com relação à quantia de Cz\$ 16.245,27, refuta a tributação, por tratar-se de receita não operacional. Resultou de alteração monetária criada pelo Governo, por se considerar que nas aquisições de mercadorias etc. vinham embutidas correções monetárias futuras e, como não existiria correção monetária futura, os custos deveriam ser convertidos. Portanto, não se trata de receita, mas sim de redução de custo operacional.

Cita jurisprudência administrativa e requer "... que sejam tributados e realizados os cálculos das parcelas conforme segue:"

a) tributar com a alíquota de 10% a receita de Cz\$ 8.490,28, no exercício de 1986, formando uma base de cálculo de Cz\$ 849,02;

b) tributar, igualmente, com a alíquota de 10% a receita de Cz\$ 1.081.091,29, no exercício de 1987, formando uma base de cálculo de Cz\$ 108.109,12;

c) excluir da tributação a parcela de Cz\$..... 16.245,27, no exercício de 1987.

7.

ACÓRDÃO Nº 101-77.565

5. Informação fiscal a fls. 53/56. Destaca que a impugnação insiste em que houve arbitramento de receita, mas não ocorreu qualquer arbitramento. As receitas omitidas e não oferecidas à tributação foram encontradas nos assentamentos da empresa. Cita e transcreve parte do Parecer CST nº 1.712, de 08.08.84, sobre o sentido de "omissão de receita" no "direito positivo fiscal", que é o de receitas não oferecidas à tributação e não, apenas, o de receitas não contabilizadas. Pede a manutenção do lançamento.

6. A decisão de primeiro grau (fls. 59/67) excluiu da tributação a parcela de Cr\$ 16.245,27 no exercício de 1987.

7. Ciente em 27.11.87 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 70/74, protocolizado em 15.12.87, no qual, em essência, reproduz sua impugnação.<sup>2</sup>

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

Dispõe o art. 396 do RIR/80:

"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 imposto à razão de 30% (trinta por cento), acrescido das penalidades cabíveis (Lei nº 6.468/77, art. 6º)."

As pessoas jurídicas que podem optar pela tributação com base no lucro presumido, definidas no art. 389 do RIR/80, estão desobrigadas, perante o fisco federal, de escrituração contábil (RIR/80, art. 394). Não é que não possam ou não devam ter escritura-

3.

ACÓRDÃO Nº 101-77.565

ção contábil. Pelo contrário: devem tê-la, seja para atender às impositões da legislação comercial, seja em função de outras exigências inerentes à vida empresarial. Apenas, se a não tiverem, nenhuma sanção lhes advirá dessa falta por parte do fisco federal.

No caso presente, a contribuinte alega que tinha escrituração contábil. Alegou mais que a receita dada por omitida, no ano-base de 1985, exercício de 1986, foi reinvestida no seu negócio, e que a receita também considerada omitida, no ano-base de 1986, e exercício de 1987, foi capitalizada. Sobre essas alegações o fisco manteve absoluto silêncio.

Mas se as pessoas jurídicas de que trata o artigo 389 do RIR/80 estão dispensadas de possuírem escrituração contábil, perante o fisco, aquelas que a não possuem alguns assentamentos têm que fazer para poderem determinar a base de cálculo do lucro presumido.

Dispõe o art. 391 do RIR/80 que o lucro presumido será determinado mediante a aplicação de certos coeficientes sobre a receita bruta operacional. Logo, no mínimo serão necessários assentamentos que registrem toda a receita operacional. Receita bruta operacional, no caso, é o produto das operações descritas no § 1º e alíneas do citado art. 389 do RIR/80.

Presume-se, por força de lei (= presunção legal), que o lucro dessas empresas é o resultado da simples multiplicação da receita bruta por um dos coeficientes indicados nos incisos I, II e III do referido art. 391. Observe-se que a tributação das pessoas recai sempre sobre lucros e não sobre receitas: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

As omissões de receitas refletem-se sobre as bases de cálculo, qualquer que sejam elas. Nesse aspecto, tanto faz que a omissão seja nos assentamentos da pessoa jurídica como no preenchimento da declaração de rendimentos.

7.

Contudo, a essência e os efeitos de omissões nos registros contábeis ou semelhantes e das omissões, apenas, nas declarações de rendimentos, são bem distintos.

Se tomarmos, exemplificativamente, uma pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, e apurarmos omissões de receitas na declaração de rendimentos e que essas receitas estão contabilizadas, o máximo que ocorre é a cobrança do imposto correspondente à base de cálculo que for encontrada depois de inserida a receita omitida nos demonstrativos do Formulário. Inclui-se a receita e refazem-se os cálculos do lucro real. Cobra-se o imposto, multa e acréscimos legais. Ademais, não cabe tributação reflexa, seja nas pessoas dos sócios, seja com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. O lucro líquido permaneceu inalterado.

Doutra parte, se a omissão for nos registros contábeis, tributa-se o valor omitido como se fosse lucro, de vez que se entende que os custos ou despesas realizados ou incorridos para a realização desses lucros estão diluídos nas despesas e custos registrados e, ainda, cabe a tributação reflexa nas pessoas dos sócios ou com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. Nas duas tributações cabem a multa e os acréscimos legais. Se detectado evidente intuito de fraude, aplica-se a multa agravada.

Creio que o exposto é bastante para se perceber, de imediato, que não podem ser equivalentes os pressupostos que deflagram conseqüências tão distintas.

Assim, de plano, é grave equívoco ignorar as diferenças entre omissões de receitas nos registros contábeis ou assemelhados e omissões de receitas, tão-somente, nas declarações de rendimentos.

Voltando ao art. 396 do RIR/80 verificamos que o legislador teve o cuidado de não mandar tributar toda a receita omitida, mas sim o de determinar que se considerasse 50% dessa receita omitida como lucro líquido, vale dizer, para o caso, lucro presumido.

7.

Verifica-se, também, que há acentuado distanciamento entre o tratamento fiscal preconizado para as omissões de receitas na tributação com base no lucro presumido e aquela que conhecemos para a tributação com base no lucro real.

Pois, se se tratar de omissão de receita pura e simplesmente na declaração de rendimentos, é ela, invariavelmente, mais gravosa do que a incidente sobre omissões idênticas na tributação com base no lucro real.

Por outro lado, se se tratar de omissões de receitas nos assentamentos da empresa é a tributação com base no lucro presumido minorada em comparação com omissões da mesma natureza na tributação com base no lucro real.

Ora, a tributação com base no lucro presumido foi criada para beneficiar pequenas empresas. Dispensando-as, a lei fiscal, de possuir registros contábeis, precisamente para resguardá-las dos custos inerentes à elaboração de complexas demonstrações financeiras, não teria sentido que concentrasse mais rigor nas omissões de receitas nas suas declarações de rendimentos do que aquele dispensado, para faltas iguais, às pessoas jurídicas de médio e grande portes.

Além disso, ensina a experiência que as declarações de rendimentos inexatas não raro derivam de meros erros no preenchimento dos formulários. A favor ou contra o fisco em proporções assemelhadas.

Por tudo o exposto, entendo que, em se tratando de receitas escrituradas, não obstante em registros simplificados como os admitidos para a tributação com base no lucro presumido, apenas omitidas nas declarações de rendimentos, o procedimento a adotar é o seguinte: (a) somar essas receitas às declaradas; (b) verificar se a soma se comporta dentro dos limites que ensejam a tributação com base no lucro presumido; (c) em caso afirmativo, tributar a diferença

17.

pelos parâmetros do lucro presumido, com multa e acréscimos legais; (d) em caso negativo: (I) se a pessoa jurídica tiver escrituração regular tributá-la com base no lucro real; (II) se não possuir escrituração contábil regular, arbitrar-lhe os lucros.

No essencial, feitas as adaptações necessárias, é assim que se procede quando há receitas somente omitidas nas declarações de rendimentos das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Já em sendo o caso de omissões de receitas nos registros das pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido incide, por inteiro, o art. 396 do RIR/80.

Pode-se questionar a razão pela qual esses contribuintes têm situação minorada em relação às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

A meu ver, a razão é muito simples: (a) em primeiro lugar é notório que o legislador quis beneficiar as empresas enquadráveis nesse regime de tributação; (b) em segundo lugar, ao liberá-las de possuírem registros contábeis, com as implicações daí decorrentes, é óbvio que o abandono do lucro real acarreta, necessariamente, a desconsideração de custos e despesas em termos reais, para estimá-los presuntivamente. Assim, não há como considerar, legitimamente, diluídos nos custos e despesas gerais os custos e despesas pertinentes àquelas receitas omitidas.

Contudo, criou o legislador, no citado art. 396, tributação mais onerosa do que aquela incidente sobre as receitas normalmente registradas e consideradas, de início, na apuração do lucro presumido. Isso explicá-se facilmente, seja pelo objetivo de induzir comportamentos corretos, seja para compensar o fisco, na parte de arrecadação, pelos comportamentos incorretos de maus contribuintes.

Observe-se que as regras do § 6º do art. 400, do

7.

RIR/80, referentes à ocorrência de omissão de receitas nos casos de arbitramento de lucros, têm, praticamente, a mesma redação do artigo 396 do RIR/80.

Entretanto, em tema de lucro arbitrado, ninguém sequer cogita de receitas omitidas, tão-somente, nas declarações de rendimentos das pessoas jurídicas envolvidas nessa modalidade de tributação para aplicar o citado § 6º do art. 400. Aliás, a hipótese é inexecuível.

Enfim, não vejo, "data venia", fundamento fático ou jurídico na assertiva de que está conforme o direito positivo fiscal o entendimento único sobre omissão de receitas, sem distinção entre ser a omissão nos registros das pessoas jurídicas ou nas declarações de rendimentos.

A legislação tributária, quando alude a omissão de receitas, como v.g., nos arts. 180 e 181, cuida, especificamente, de omissões de receitas nos assentamentos das pessoas jurídicas. As figuras típicas caracterizadoras das omissões de receitas, tais como: passivo fictício, saldo credor de caixa, compras e/ou vendas não escrituradas, suprimentos de origem e ingresso não comprovados etc., dizem respeito, indubitavelmente, a omissões nos registros contábeis, traduzindo operações à margem da escrituração, ou a "caixa 2", de implicações notoriamente conhecidas.

Nas declarações de rendimentos só há a hipótese de declaração inexata, de efeitos e soluções diversos, como visto acima.

A contribuinte, nas suas defesas, concorda com a tributação na base de 10% da receita omitida. Vale dizer: como se a receita omitida na declaração devesse ser computada, normalmente, na determinação do lucro presumido.

Desde que não há divergência de valores, e a proposta, sobre ser feita pela contribuinte, portanto, eliminando qualquer hipótese de alegação de cerceamento do direito de defesa, está,

7.

ademais, em consonância com o entendimento esposado neste voto, estou em que essa é a solução adequada.

Considerados os valores remanescentes da decisão' de primeiro grau, temos:

Exercício de 1986

Receitas não oferecidas à tributação	Cz\$	8.490,28
Lucro presumido: 8.490,28x10% =	Cz\$	849,02
Imposto : 849,02 x 25% =	Cz\$	212,26
<u>Menos - PIS-DEDUÇÃO: 5%</u>	Cz\$	10,62
Imposto devido .....	Cz\$	201,64
<u>Em OTN's</u>		
Cz\$ 849,02 : 80,04 =		10,61
Imposto: 10,61x25% =		2,66
(-) PIS: 2,66 x 5% =		0,14
Imposto devido .....		2,52
PIS-DEDUÇÃO devido .....		<u>0,14</u>
TOTAL .....		2,66

Exercício de 1987

Receita não oferecida à tributação	Cz\$	1.081.091,29
Lucro presumido: 1.081.091,29 x 10%	Cz\$	108.109,12
Imposto: 108.109,12 x 25% = .....	Cz\$	27.027,28
<u>Menos: PIS-DEDUÇÃO: 5% = .....</u>	Cz\$	1.351,37
Imposto devido .....	Cz\$	25.675,91
<u>Em OTN's</u>		
Cz\$ 108.109,12 ÷ 121,16 =		892,29
Imposto: 892,29 x 25% =		223,08
(-) Pis: 223,08 x 5% =		<u>11,16</u>
Imposto devido .....		211,92
PIS-DEDUÇÃO devido .....		<u>11,16</u>
TOTAL .....		223,08

9.

A considerar, ainda, a multa de 50%, prevista no art. 728, II, do RIR/80, mais os juros de mora, na forma da lei.

Nessas condições, dou provimento, em parte, ao recurso, para excluir da cobrança:

Ex. 1986

Imposto -	12,59 OTN's
Pis-dedução -	0,66 OTN's

Ex. 1987

Imposto -	1.078,69 OTN's
Pis-dedução -	56,77 OTN's

  
URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR