

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Recurso nº. : 114.835
Matéria : IRPJ - EXS.: 1991 a 1995
Recorrente : SÔNIA MARIA DE SOUZA CAVALCANTE - ME
Recorrida : DRJ em RECIFE - PE
Sessão de : 13 DE MAIO DE 1998
Acórdão nº. : 106-10.163

IRPJ - ESTABELECIMENTO DE ENSINO - A isenção à microempresa não se aplica à empresa que preste serviços profissionais de professor, por se enquadrar na hipótese excludente do artigo 51 da Lei 7.713/88. **IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA** - Desenquadrada a contribuinte como microempresa, incabível a opção feita pela fiscalização pelo lucro real, tributando a diferença apurada como omissão de receita com fundamentação no artigo 43 da Lei 8.541/92. **IRRF - DECORRÊNCIA** - Estende-se o decidido no litígio relativo ao IRPJ, rejeitando-se o lançamento. **FINSOCIAL - COFINS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - OMISSÃO DE RECEITA** - Configurada a omissão de receitas, mantém-se as exigências reflexas. **JUROS DE MORA - TRD** - Por força do disposto no art. 101 do CTN e no § 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD, só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei 8.218. **MULTA DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA** - É de se aplicar a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, I da Lei 9.430/96, em respeito ao princípio da retroatividade benigna da lei tributária, nos termos do artigo 106, II, "c" do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÔNIA MARIA DE SOUZA CAVALCANTE - ME.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o lançamento de IRPJ de IR Fonte e os encargos da TRD relativos ao período de fevereiro a julho de 1991 e para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
RELATORA

FORMALIZADO EM: 21 AGO 1998

RP/106-0.461

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente a Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163
Recurso nº. : 114.835
Recorrente : SÔNIA MARIA DE SOUZA CAVALCANTE - ME

RELATÓRIO

SÔNIA MARIA DE SOUZA CAVALCANTE - ME, já qualificada nos autos, representada por seu procurador (fl. 470), recorre da decisão da DRJ em Recife - PE, de que foi cientificada em 26.03.97 (AR de fl. 506), por meio de recurso protocolado em 28.04.97.

Contra a contribuinte foram lavrados os autos de infração de fls. 01/78, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS, Finsocial, Cofins, Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido e Contribuição Social sobre o Lucro dos exercícios de 1991 a 1995, exigindo-lhe o crédito tributário de 223.885,76 UFIR, tendo sido constatada omissão de receita, por meio do confronto entre o faturamento mensal levantado pela autuante e os valores informados à SRF através das declarações de imposto de renda (demonstrativos de fls. 82, 94, 110, 131 e 158). Conforme Termo de Verificação Fiscal de fl. 80, a atividade da autuada é ensino pré-escolar e 1º grau, o que não lhe permite ser enquadrada como microempresa, apesar de ter apresentado as declarações no formulário II, devendo ser desclassificada como tal, citando o ADN 24/89. O referido termo refere-se à falta de atendimento pela autuada da intimação datada de 07.04.95 (fl. 204), o que motivou o agravamento da multa (art. 728, III do RIR/80). Consta, ainda, à fl. 211 do processo auto de infração de multa, no valor de 3.251,84 UFIR, enquadrada nos artigos 960, 963, 964 e 1.003 todos do RIR/80.

Inconformada, a contribuinte contesta o lançamento, aduzindo as seguintes razões, em síntese:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163

- a escola fica situada em local de pessoas de pouca renda financeira, cuja mensalidade é bastante reduzida;

- não houve dolo ou falta de interesse em cumprir a intimação de 07.04.95, podendo ter ocorrido falta de melhor orientação por parte do contador.

- a multa lançada em decorrência do atraso na entrega da documentação foi elevadíssima fora de qualquer orçamento ou previsão;

- requer perdão de todas as multas e espera que se encontre um fórmula que possibilite o pagamento do parcelamento ora requerido.

A decisão de fls. 490/498 julga a ação administrativa procedente **em parte**, asseverando que a autuada não contesta as infrações lançadas, limitando-se a prestar informações acerca da situação econômico-financeira da empresa. Apresenta os seguintes argumentos, em resumo:

- somente respaldada em lei a autoridade administrativa poderia proceder à extinção do crédito tributário por remissão;

- não compete à autoridade julgadora o deferimento do parcelamento requerido na peça impugnatória;

- o valor sujeito à tributação corresponde ao valor integral da receita omitida, descabendo o pleito da dedução das despesas, já havendo pacífica jurisprudência administrativa, citando o artigo 43 da Lei 8.541/92;



3

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163

- o artigo 51 da Lei 7713/88 ampliou as exclusões do regime da microempresa previstas no artigo 3º da Lei 7.256/84, que também prevê, em seu artigo 25, o cancelamento de ofício do registro da microempresa indevidamente enquadrada. Enquadrando-se nesta hipótese, a autuada foi desclassificada da situação de microempresa, conforme Termo de Verificação Fiscal de fl. 80;

- a primeira consequência desta desclassificação, não contestada pela autuada, é a perda da isenção. Apesar disto, a fiscalização não tributou os valores informados nas declarações de microempresa, tributando apenas os valores omitidos, o que beneficiou a autuada;

- a autuante, em nenhum momento, demonstra ter agido com dolo, fraude, que permitiriam o enquadramento da multa no artigo 728, inciso III do RIR/80. O correto enquadramento para os casos de desatendimento, no prazo marcado, à intimação é o artigo 4º, § 1º da Lei 8.218/91, correspondente ao artigo 728, inciso II do RIR/80. Contudo, tal fato não está caracterizado nos autos, pois a maioria dos documentos foi apresentada dentro do prazo, pelo que a multa de ofício deve ser reduzida para 100%, nos termos do artigo 4º da Lei 8.218/91;

- improcede o lançamento efetuado através do Auto de Infração de fl. 211, tendo em vista que a multa do artigo 1.003 do RIR/94 não é aplicável aos casos em que a pessoa jurídica, na condição de fiscalizada, deixa de prestar informações no prazo marcado, citando jurisprudência administrativa sobre a matéria;

- será formalizado novo processo para a exigência referente ao PIS, que deixa de ser objeto da decisão;

- o crédito referente ao IRRF dos fatos geradores 12/90, 12/91, 01/92 a 12/92 será cancelado, em obediência ao ADN nº 06/96;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163

Regularmente cientificada da decisão, a contribuinte dela recorre, interpondo o recurso de fls. 508/510, em que mantém os termos da impugnação e afirma que tentou pagar o débito através de parcelamento, porém o valor das parcelas foge à sua condição econômica. Em relação à desclassificação como microempresa, argumenta que as escolas têm o fim de formar crianças e não prestam serviços profissionais de professores. Aduz, ainda, que a regra de se impor imposto pelo regime de competência é inadmissível; que os órgãos competentes jamais orientaram sobre o equívoco da apresentação das declarações como microempresa e que a base de cálculo não considerou a evasão escolar, as bolsas do MEC e gratuidade dos filhos de professores, sendo o levantamento fiscal realizado por amostragem totalmente incorreto.

Finaliza seu apelo, requerendo o reconhecimento do tratamento de microempresa, tornar sem efeito a multa de 100%, dispensa dos juros de mora, compensação das despesas, consideração da inadimplência, descontos, bolsas, reconhecimento da escolha de profissional habilitado para fazer suas declarações de imposto de renda e que os cálculos sejam feitos pelo regime de caixa e não pelo de competência.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163

V O T O

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

Analiso inicialmente a questão do enquadramento de pessoa jurídica cuja atividade principal é a prestação de serviços educacionais como microempresa.

Não está abrangida pela isenção que beneficia a microempresa, a empresa que preste serviços profissionais de professor, a teor dos artigos 3º, VI da Lei 7.256/84 e 51 da Lei 7.713/88, como o demonstra a jurisprudência deste Colegiado, a exemplo do Acórdão 104-8.016/90, cuja ementa transcrevo a seguir:

"ENSINO - Não estão submetidas ao regime do Estatuto das Microempresas as pessoas jurídicas prestadoras de serviços relacionados com o ensino em geral."

Não podendo ser enquadrada como microempresa e tendo a recorrente apresentado suas declarações de rendimentos no Formulário II, específico para tais empresas, correto o procedimento da fiscal autuante em promover seu desenquadramento, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fl. 80.

Todavia, a partir do confronto entre tais declarações e alguns assentamentos da empresa, tais como Ata de Resultados Finais do Rendimento Escolar de cada ano letivo, além dos carnês de pagamento e do Livro de Serviços Prestados, a Autoridade Fiscal constatou ter ocorrido omissão de receita equivalente à diferença entre as receitas apuradas e as declaradas, de acordo com os demonstrativos anexos aos autos de infração, aplicando sobre a base de cálculo assim apurada a alíquota de imposto de 25%, com fundamentação no artigo 43 da Lei 8.541/92.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163

É de se observar que o auto de infração demonstra a ocorrência de omissão de receitas, que a contribuinte não foi capaz de afastar, tanto que chega a dar entrada em pedido de parcelamento de débito.

Contudo, adotando o procedimento e o enquadramento acima descritos, a autoridade fiscal autuou a omissão de receita, considerando a contribuinte como tributada pelo lucro real, no que realizou, de certa forma, atividade substitutiva de escolha pelo modelo de tributação a ser observado.

A meu ver, na base desta discussão encontra-se todo o fundamento da tributação do imposto de renda, que tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, a teor do artigo 43 do CTN, cuja base de cálculo, nos termos do artigo 44 do mesmo Código, é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. (grifei).

Ao fazer incidir a alíquota do imposto sobre a receita omitida, assim considerada a diferença entre o montante apurado como receita e o total informado na declaração de imposto de renda como microempresa, tributou-se toda a receita, e não o lucro da pessoa jurídica.

Cabe esclarecer que na sistemática do lucro real, em que a escrita contábil e fiscal do contribuinte registra todos os atos e fatos, presume-se que, tendo havido omissão, esta se deu somente pelo lado dos ingressos, pois os custos e despesas seguramente estão registrados, mesmo porque o seu não registro representa desvantagem fiscal para o sujeito passivo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163

Por isso, a jurisprudência deste Colegiado é por entender que a exigência fiscal em lançamento de ofício deve respeitar a opção feita pelo sujeito passivo, o que, no presente caso, apresenta-se como um complicador, visto que a fiscalização promoveu seu desenquadramento como microempresa.

Desenvolvendo um raciocínio hipotético, em que, pela falta de escrituração regular, a autoridade fiscal se considerasse autorizada a arbitrar o lucro da empresa, ter-se-ia uma situação completamente diferente, a despeito de todas as restrições a que está submetida a aplicação deste instituto.

Neste caso, a dificuldade seria estabelecer qual o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para se determinar o lucro arbitrado, além de se deslocar o eixo da discussão sobre a aplicação do artigo 43 da Lei 8.541/92 ao lucro arbitrado.

À vista de tais argumentos, entendo que não pode prevalecer a tributação pelo lucro real levada a efeito pelo auto de infração, devendo ser cancelada a exigência relativa ao IRPJ, visto que, embora configurada a omissão de receita, este Colegiado não tem atribuição de modificar o lançamento, com alteração de sua base de cálculo e fundamentação legal, adotando-se o mesmo procedimento em relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte pelo mesmo fundamento.

Estando configurada a omissão de receita em relação ao litígio principal, devem ser mantidas as exigências relativas ao Finsocial, Cofins e Contribuição Social.

Em relação à multa de ofício, o percentual deve ser reduzido para 75%, nos termos do artigo 44, I da Lei 9.430/96, face à aplicação da retroatividade benigna da lei tributária, prevista no artigo 106, II, "c" do CTN, devendo também ser excluída a cobrança da TRD no período anterior a 01.08.91.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13405.000174/95-88
Acórdão nº. : 106-10.163

Por todo o exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da Lei e, no mérito, voto no sentido de dar-lhe provimento **parcial**, para excluir a exigência relativa ao IRPJ e IRRF, reduzir o percentual de multa de ofício para 75% e excluir a cobrança da TRD no período anterior a 01.08.91.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 1998


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS



RAZÕES DO VOTO DIVERGENTE NO ACÓRDÃO Nº 106-10.163, de 13/05/98

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA.

De antemão, há que se considerar que a r. decisão sufragada por maioria de votos da Câmara, se caracteriza por ser “extra petita”, posto que não constam do petitório, nem tampouco do arrazoado apresentados pela Recorrente, os fundamentos tidos como procedentes pelo Colegiado para justificar as exclusões aceitas.

É quanto a essas ponderações consubstanciadas no voto condutor do Acórdão apigrafado, ensejadoras da rejeição de parte do lançamento, que tenho restrições fundadas e que me levaram a divergir da insigne Relatora, basicamente nos seguintes pontos:

- 1 - Assevera a D. Relatora que a autoridade fiscal ao autuar por omissão de receitas considerando a Contribuinte como tributada pelo lucro real, realizou atividade substitutiva de escolha do modelo de tributação a ser observado.

Tal assertiva se me afigura desprovida de fundamentação legal, além de não se embasar em raciocínio lógico, conforme se demonstrará a seguir.

- 1.1 Inexiste norma que cerceie a iniciativa da autoridade lançadora de adotar como base para o lançamento de ofício, a sistemática de tributação pelo lucro real, quando o autuado não seja optante por outro regime de tributação, a exemplo do que ocorre na hipótese dos autos, onde a pessoa jurídica se declarava como microempresa, tendo sido desenquadrada como tal por ter finalidade objeto incompatível com o regime de tributação favorecido.
- 1.2 A opção pelo regime de tributação deve ser exercida pela pessoa jurídica em condições normais, ou seja, quando não esteja sob procedimento fiscal. Estando sob ação fiscal, e, em sendo apuradas irregularidades que impliquem em omissão de receita, cabe ao Fisco, com base nos elementos de que dispuser e na legislação de regência, estabelecer a base de cálculo e, por conseguinte, a forma de determinação da mesma, observando-se as opções anteriormente manifestadas pelo sujeito passivo.
- 1.3 Conforme visto, no presente caso, a pessoa jurídica não era optante por nenhum regime de tributação simplificado, ou seja lucro arbitrado ou presumido, o que deixava em aberto a possibilidade de adoção do lucro real ou do lucro arbitrado como base de cálculo do lançamento de ofício. Diante desse quadro e, considerando que o critério básico, normal e, até natural, de tributação da pessoa jurídica é pelo lucro real, sendo derivadas as modalidades simplificadas, acertadamente, elegeu a autuante a modalidade de tributação pelo lucro real, por considerar a ausência de opção anterior, bem

assim, que os elementos disponíveis permitiam a determinação dessa base de cálculo.

1.4 Com efeito, conforme entendeu, muito coerentemente, a autoridade lançadora, os custos da autuada nunca poderiam ser superiores às receitas que vinham sendo declaradas como isentas antes do seu desenquadramento como microempresa. Assim, foram desprezadas as receitas dessa forma declaradas e adotada como receita omitida para fins do lançamento, somente a diferença entre a receita apurada e a declarada. De se notar até certa liberalidade por parte da autuante ao adotar procedimento que, em princípio, contraria as recomendações da Administração tributária para os casos da espécie, visto que há orientação no sentido de que deve ser considerada como omitida toda a receita apurada, ou seja, a declarada mais a parcela que ultrapassá-la (PN-CST nº 29/87).

1.5 Ao aproveitar para o lançamento somente a diferença entre a receita apurada e a declarada, por outro lado e pela razão exposta no item precedente, restaram atendidos os ditames que promanam do CTN, no que pertine ao conceito de “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda”.

1.6 Não será demais mencionar ainda, com o fito de demonstrar o acerto na opção dos autuantes pela utilização do lucro real como base de cálculo, o fato de que o critério do arbitramento, conforme remansosa e caudalosa jurisprudência administrativa, só deve ser utilizado em último caso, ou seja, quando efetivamente for impossível a apuração da base de cálculo pelo lucro real, pela completa ausência de qualquer elemento que permita sua determinação. Ademais, não pode ser desconhecido o fato de que em sendo adotado o critério do arbitramento, de imediato há a alegação de que houve comodismo por parte dos autuantes que poderiam ter se aprofundado mais e apurado o lucro real. Não são raras as vezes em que, já na fase recursal, se depara com este tipo de argumentação, inclusive com a juntada de elementos probantes da existência de escrita regular do sujeito passivo, o que via de regra lhe proporciona ganho de causa.

2 - Outro ponto que levou este Conselheiro a discordar da Relatora, consiste no entendimento manifestado à pág. 08 do seu voto, nos seguintes termos:

“Ao fazer incidir a alíquota do imposto sobre a receita omitida, assim considerada a diferença entre o montante apurado como receita e o total informado na declaração de imposto de renda como microempresa, tributou-se toda a receita e não o lucro da pessoa jurídica.”

2.1 Me insurjo tão-somente quanto à parte final do enunciado, onde é afirmado que “tributou-se toda a receita e não o lucro da pessoa jurídica”.

Os comentários anteriores aplicam-se em parte para explicar a discordância, pois, conforme visto, e a própria relatora expõe no início do tópico acima transcrito, foram expurgadas para fins do lançamento em apreço, as receitas que vinham sendo declaradas como isentas, partindo-se do pressuposto lógico de que as despesas e custos incorridos teriam sido nelas considerados, visto que não poderiam ser superiores aos valores declarados. Aproveita-se neste ponto, novamente, trecho do voto onde, nas palavras da Relatora, “presume-se que tendo havido omissão, esta se deu somente pelo lado dos ingressos, pois os custos e despesas seguramente estão registrados, mesmo porque o seu não registro representa desvantagem fiscal para o sujeito passivo.”

3. Entendo despiciendo, após as considerações acima, adentrar na controvérsia sobre o que a D. Relatora denominou de “deslocamento do eixo da discussão sobre a aplicação ou não do artigo 43, da Lei nº 8.541/92 ao lucro arbitrado”, pela simples razão de que não se está lidando com este regime de tributação e sim com o da tributação pelo lucro real.
4. Análise por fim, o aspecto relacionado com a exclusão da exigência relacionada com o imposto de renda devido na fonte, incidente sobre a receita considerada omitida.
 - 4.1 Em nenhum ponto dos autos é posto em dúvida pela demandante, ou por quem quer que seja, a efetividade da ocorrência de omissão de receita. Tanto que a recorrente chegou até a procurar a Repartição para propor o parcelamento do débito.
 - 4.2 Entendo que, em relação à matéria, apenas caberia algum questionamento em relação à exigência relativa aos anos-base de 1990 a 1992, períodos em relação aos quais o imposto foi calculado com a aplicação da alíquota de 25%, com base no art. 8º, do DL 2.065/83. Neste particular existe a controvérsia sobre se esse dispositivo teria sido ou não revogado pelos arts. 35 e 36, da Lei nº 7.713/88, o que poderia por em dúvida a exigência naqueles termos. Há que se ter presente no caso *sub examine*, o risco de se afrontar princípios que estão a nortear o julgador, pois, também, neste caso, trata-se de temática não prequestionada.
 - 4.3 Quanto aos demais anos-calendário, frente à realidade da omissão de receita, não há como fugir à determinação contida na norma de regência vigente à época da ocorrência dos fatos, no caso, o artigo 44, da Lei nº 8.541/92, que está assim redigido:

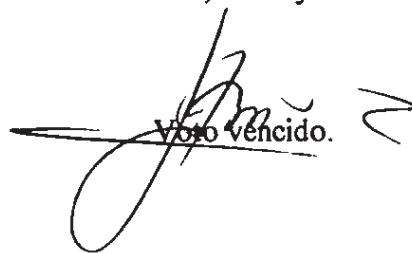
“Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida no lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou

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).

- 4.4 Por estas razões, entendo *contra legem* a decisão que tenha julgado improcedente a exigência de imposto de renda retido na fonte formalizada e discutida nestes autos, sobretudo na parte referente aos anos-calendário de 1993 e 1994.

Foram estas, em apertada síntese, as razões que me levaram a divergir da D. Relatora.

Brasília-DF, 23 de julho de 1995.


Voto vencido. 2