



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 13411.000367/97-30  
Recurso nº : 135.187  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.:1995 e 1996  
Recorrente : JOSÉ FRANCISCO DA SILVA PETROLÍNA (FIRMA INDIVIDUAL)  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - RECIFE/PE  
Sessão de : 13 de maio de 2004  
Acórdão nº : 108-07.812

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – ANO-CALENDÁRIO 1994 – ART. 43 LEI 8.541/92 – A determinação do art. 3º da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/5/94, por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida, e por respeito ao princípio da anterioridade, a majoração da base de cálculo para 100% só pode ser aplicada a partir de 1995.

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO-CALENDÁRIO DE 1995 – REVOGAÇÃO DO ART. 43 DA LEI 8541/92 – CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO – EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA – Levando em conta que o art. 43, § 2º, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita ao determinar que fosse tributada a totalidade da omissão, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, “c”, do CTN. Excluindo-se a penalidade, a receita omitida deve ser tributada tal qual a receita declarada, conforme o art. 28 da Lei 8981/95 com aplicação dos índices para obtenção da base tributável, pelo regime do lucro presumido.

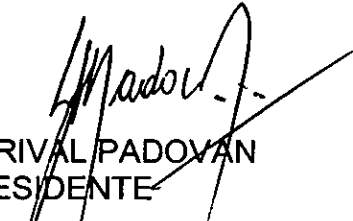
IRFONTE – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI 8541/92 – CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO – EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA – Levando em conta que o art. 44, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, “c”, do CTN. Como a regra aplicável seria a prevista no art. 20 da Lei 8541/92, que estabelecia sobre valor que ultrapassasse o valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda a tributação na fonte e na declaração anual do beneficiário, e como ao julgador administrativo não compete retificar o lançamento, a exigência merece cancelamento.

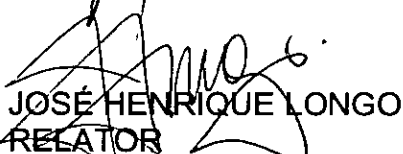
Recurso parcialmente provido.


Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ FRANCISCO DA SILVA PETROLINA (FIRMA INDIVIDUAL)

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar o IRPJ do ano-base de 1994, IR-Fonte de 1994 e 1995, e reduzir a base de cálculo do IRPJ do ano-base de 1995 para o percentual do lucro presumido da atividade respectiva, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO  
RELATOR

FORMALIZADO EM:  27 JUN 2004

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DE MELLO PEIXOTO e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.

Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

Recurso nº : 135.187  
Recorrente : JOSÉ FRANCISCO DA SILVA PETROLINA (FIRMA INDIVIDUAL)

## RELATÓRIO

Em procedimento de fiscalização, apurou-se **omissão de receita** na venda de mercadorias mediante levantamento de **fluxo financeiro** com informações de Despesas Operacionais e Gerais pagas, Quadro de Informações Gerais e Demonstrativo da Composição das Obrigações a pagar nos meses de março/94 a dezembro/95 (com exceção de maio, julho e agosto de 1994, e fevereiro e março de 1995).

Os lançamentos reflexos foram de PIS, COFINS, IRF (art. 44 da Lei 8541/92) e CSL.

Conforme o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 46/77), verificou-se por período mensal excesso de dispêndio ao comparar: (a) **total dos recursos** (saldo inicial de caixa e bancos, vendas, suprimento, receitas financeiras, saldo de clientes início do mês, saldo de fornecedores final do mês, outros recursos); e (b) **total dos dispêndios** (saldo final de caixa e bancos, compras, despesas, saldo de fornecedores do início do mês, saldo de clientes no final do mês, lucros distribuídos, outros dispêndios).

De acordo com as DIRPJs de fls. 83/86, a firma individual optou pelo regime de Lucro Presumido nos anos de 1994 e 1995.

Por determinação da Turma de Julgamento, foi solicitada cópia autenticada do Livro Caixa nº 1, o qual foi apresentado às fls. 379/482. Contudo, o presidente da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife determinou (fl. 485) a restituição do processo à DRF de origem para que o órgão se pronunciasse sobre a divergência entre o Livro Caixa de fls. 88/138 (não autenticado) e o apresentado na



Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

diligência, e intimasse o contribuinte a apresentar o Livro Caixa no qual se baseou a fiscalização por ocasião do procedimento de ofício ou, de outra forma, atestando a fidelidade das informações constantes de fls. 381/481.

Em resposta à intimação da diligência, o contribuinte informou que refizera o Livro Caixa, tendo em vista que o original havia sido extraviado. Aproveitou a oportunidade para alegar que o lançamento foi com base nos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92 e que nos anos correspondentes optara pelo Lucro Presumido, ao qual não se aplicam àquelas normas (fls. 492/493).

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife julgou parcialmente procedente o lançamento para o fim de excluir a tributação do PIS no período de outubro de 1995 até fevereiro de 1996, tendo em vista que a MP 1212/95 surtiu efeito apenas a partir de março de 1996 (fls. 502/515).

O recurso voluntário de fls. 581/590 trouxe os seguintes argumentos:

- a) a recomposição do Caixa não tem consistência para caracterizar a ocorrência de omissão de receitas, pois não promoveu investigações mais acuradas nos registros e documentos;
- b) a apuração se deu de forma aleatória sem o respaldo de norma legal de procedimentos;
- c) na contestação foi questionado o lançamento com base nos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92 que não tinham relação com o lucro presumido;
- d) a falta do Livro Caixa maculam o lançamento, pois o agente autuante deveria ter providenciado tal elemento para comprovar a acusação;

Handwritten signature and a circular stamp with illegible text.

Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

e) só pode ser exigido tributo se houver previsão legal; a acusação está consubstanciada em imprecisa Insuficiência Financeira, sem provas concretas;

f) o levantamento do fiscal apresenta um regime híbrido de caixa e de competência;

g) os dados dos Demonstrativos foram manipulados por pura conveniência dos autuantes, do que decorreu a imprópria omissão de receita.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and lines, positioned to the right of the text 'É o Relatório.'

Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

## VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Presentes que estão os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

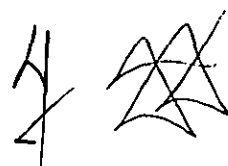
Sustenta a recorrente que a prova colhida pelos agentes fiscais não é suficiente para impor-lhe à exigência tributária. É importante notar que o próprio contribuinte preencheu os formulários de fls. 140/294 que tinham campos que possibilitavam incluir informações sobre vendas a prazo, contas a pagar, etc.

Esses demonstrativos preenchidos pelo contribuinte serviram para a composição do fluxo financeiro elaborado pelo fiscal, no qual se apontam diversas inconsistências no sentido de que o contribuinte gastou mais do que dispunha.

A jurisprudência desta E. Câmara reconhece legítimo o critério utilizado:

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

O Livro Caixa, apesar de juntado pelo agente fiscal, não serviu de base para o lançamento, sendo que poderia dar suporte a alegações da impugnante. Entretanto, o contribuinte não cumpriu com sua obrigação formal de mantê-lo e apresentou outro Livro, reformulado. Assim, a falta do Livro – ou por estar ilegível ou por não ser o próprio do momento da fiscalização – não afeta a consistência do



Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

lançamento, porque este se baseou em Demonstrativos fornecidos pelo contribuinte, os quais foram aceitos como verdadeiros pelo Fisco.

A eventual situação de cheque não compensado ou de fornecedor já quitado deveria ser comprovada pela recorrente, haja vista que o agente fiscal se baseou na informação prestada, e não é razoável que mera alegação seja suficiente para desconstituir o crédito tributário.

Entretanto, assiste razão em parte à recorrente no tocante à base de cálculo do IRPJ. Com efeito, a base de cálculo do lançamento do IRPJ corresponde à totalidade da omissão de receita levantada, nos termos do art. 43 da Lei 8.541/92. Esse dispositivo dispunha originalmente:

"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.

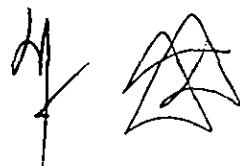
...  
§ 2º – O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo."

Ou seja, não se destinava às empresas tributadas pelo lucro presumido, já que no § 2º estabelece apenas para empresas tributadas pelo lucro real.

A inclusão da sistemática para empresas tributadas pelo lucro presumido veio apenas com a Medida Provisória 492, de 5/5/94, cujo art. 3º deu a seguinte redação ao dispositivo:

"§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos." (grifou-se)

Apesar do art 7º da MP haver fixado que o disposto no art. 3º aplicar-se-ia a partir de 9/5/94, pelo princípio da anterioridade, o aumento introduzido pela MP 492/94 somente poderia surtir efeitos em 1995 (Constituição Federal. Art. 150, III, "b").



Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

O Poder Executivo, tendo percebido o equívoco constitucional, a partir da reedição de julho da MP 492, a de nº 544, publicada no D.O.U. de 04.07.94, e até a sua conversão na Lei 9.064/95, não fez constar o termo de início da aplicação da norma anteriormente previsto no art. 7º.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestou-se acerca do assunto:

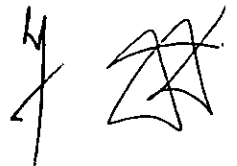
“IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – É inaplicável a norma contida nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8541/92, às empresas tributadas com base no lucro presumido, no ano-calendário de 1994, tendo em vista que este dispositivo alcança exclusivamente aos contribuintes tributados com base no lucro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

Portanto, merece ser cancelado o lançamento de IRPJ de 1994.

Com relação ao ano de 1995, nota-se que o dispositivo retro transcrito não se preocupa com a forma de apuração do Imposto de Renda, à medida em que tributa a receita omitida sem considerar os demais valores que compõem a base de cálculo do tributo (o efetivo ganho verificado no exercício) para o lucro real, ou o percentual para definição da base tributável pelo regime do lucro presumido.

Se a intenção do legislador fosse a de apurar o *quantum debeat* a título de IR, jamais o valor omitido do Fisco pelo contribuinte poderia ser afastado da determinação do lucro real (ou presumido), pois, dessa forma, tributar-se-ia uma determinada quantia totalmente isolada do fato gerador complexo do imposto de renda, fugindo do conceito de renda contido subliminarmente na Constituição Federal e expressamente no Código Tributário Nacional (art. 43).

A conclusão a que se chega, é a de que o art. 43, da Lei 8.541/92, principalmente em seu § 2º, não estabelece critérios para o cálculo do imposto, mas, sim, impõe penalidade ao contribuinte que omitiu receita.

Handwritten signature and stamp in the bottom right corner of the page.

Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

A interpretação sistemática do artigo em referência corrobora o entendimento, vez que ele se encontra disposto no Capítulo II - "Da Omissão de Receita" - do Título IV - "Das Penalidades" - da Lei em tela.

Ora, sendo penalidade, é de rigor a retroatividade de sua revogação, feita pela Lei 9249/95 (art. 36), para o caso da recte., à luz do artigo 106, II, "c", do CTN, com aplicação do art. 28 da Lei 8981/95 que trata dos índices normais para apuração do lucro presumido no período em tela. Aliás, com a Lei 9249/95 (vigente a partir de 1996), o 24 já previu:

Art. 24 - Verificada a omissão de receita, a receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão).

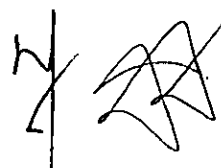
§ 1º - No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada aquela a que corresponder o percentual mais elevado).

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP).

Assim, a base de cálculo do IRPJ do ano de 1995 deve ser reduzida para corresponder ao resultado da aplicação do índice do lucro presumido (previsto no art. 28 da Lei 8981) para a atividade da recorrente sobre a omissão da receita.

Quanto ao PIS e a COFINS, como incidem sobre a totalidade da omissão de receita – aliás como previsto no § 2º do art. 24 supra – estão corretos os lançamentos e devem ser mantidos integralmente.

A CSL foi calculada com a base de cálculo de 10% da receita omitida, nos termos do art. 2, § 2º, da Lei 7689/88, e não há motivo para reparo.



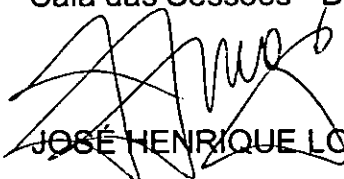
Processo nº : 13411.000367/97-30  
Acórdão nº : 108-07.812

Por fim, no tocante ao IRFonte, considerando que o art. 44 da Lei 8541 também foi revogado e que tinha caráter penal como acima explanado, deveria prevalecer a regra do art. 20 da Lei 8541/92, que previa a incidência de imposto de renda na fonte e na declaração anual dos beneficiários sobre os rendimentos que ultrapassarem o valor do lucro presumido deduzido do IRPJ.

Entretanto, alterar o lançamento corresponderia a um novo lançamento, o que é vedado a este órgão julgador. Desse modo, o cálculo do IRFonte deve ser cancelado.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para afastar a tributação pelo IRPJ do ano de 1994 e do IRFonte dos anos de 1994 e 1995, bem como para reduzir a base de cálculo do IRPJ do ano de 1995 para o percentual do lucro presumido da atividade respectiva.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2004.

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO

