

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13421.000156/96-42
Recurso nº : 120.689
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1994 a 1996
Recorrente : MARIA SÔNIA DE ABREU DA SILVA (FIRMA INDIVIDUAL)
Recorrida : DRJ em RECIFE/PE
Sessão de : 14 DE MARÇO DE 2000
Acórdão nº : 105-13.109

IRPJ e IRRF - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - A tributação prevista nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei 9.064/95 (conversão em lei da MP 492 de 05/05/94), obedecendo o princípio constitucional da anterioridade, somente se aplica a fatos geradores ocorridos após 01 de janeiro de 1995.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - O artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94, que alterou o artigo 43 da Lei 8.541/92, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 9.064/95, estendeu à CSSL a tributação em separado da omissão de receitas. Deve-se respeitar o princípio da anterioridade, que prevê *vacatio legis* de noventa dias, conforme o art. 195, § 6º da Constituição Federal.

PIS e COFINS - Comprovada a omissão de receitas, devidamente apurada em procedimento fiscal regular, correta a sua exigibilidade, na forma proposta.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA SÔNIA DE ABREU DA SILVA

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1 - IRPJ e IRF: excluir as exigências relativas aos exercícios financeiros de 1994 e 1995; 2 - Contribuição Social: excluir da exigência os valores correspondentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1993 e janeiro a julho de 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109


ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2000

Participaram, ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, IVO DE LIMA BARBOZA, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA, ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, NILTON PÉSS e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

Recurso nº : 120.689
Recorrente : MARIA SÔNIA DE ABREU DA SILVA (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

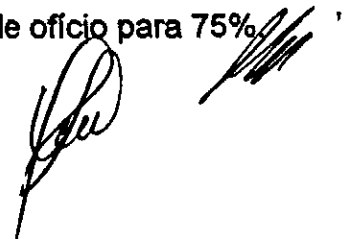
MARIA SÔNIA DE ABREU DA SILVA (FIRMA INDIVIDUAL), qualificada nos autos, recorreu da Decisão DRJ/RCE nº 474, de 14/05/99, do Delegado da Receita Federal de Recife –Pe, que manteve parcialmente a exigência formalizada por meio dos autos de infração e seus anexos, fls., 240 a 331, relativa aos períodos-base de 1993 a 1995

O Termo de Encerramento de Ação Fiscal indica a motivação do feito, com a seguinte argumentação:

"Constatada a existência de diversas notas fiscais sem a devida escrituração no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias, intimamos a fiscalizada em 05/12/96 a justificar esta omissão. Em sua resposta, datada de 09/12/96, a fiscalizada alega que não registrou as referidas notas por motivos impensados de sua parte, mas que assume total responsabilidade com referência aos impostos e contribuições cabíveis e não pagos, de acordo com a legislação em vigor."

"Assim, com base nos Livros Diário e Razão apresentados, recompomos o caixa da empresa, inserindo o valor das citadas notas fiscais não escrituradas, conforme DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA em anexo, que apresenta em todos os meses dos anos-calendários saldo negativo, o que nos aponta para uma OMISSÃO DE RECITA OPERACIONAL caracterizada e quantificada pelo saldo negativo de caixa."

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância manteve todos os tributos e contribuições exigidos, reduzindo, entretanto, o percentual da multa de ofício para 75%.



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

Cientificada da Decisão em 22.07.99, conforme o documento de fls. 447, a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho de Contribuintes, em 11.08.99, argumentando, em síntese:

Preliminarmente

A constituição Federal em seu artigo 5º, inciso LV, garante à recorrente o direito a esse recurso sem qualquer depósito para garantia de instância e que a Decisão recorrida não fundamentou a exigência do referido depósito.

No mérito

A fiscalização atuante lavrou auto de infração e a decisão acatou o entendimento de que houve "pagamento de despesa sem existir a efetiva disponibilidade de caixa", quando isso não existiu nem o fisco deixou cabalmente provado.

A decisão deve ser reformada e o auto de infração julgado improcedente, porque a omissão de receita que se entendeu existir não é prova de que tenha havido venda de mercadoria sem nota ou aquisição dela desacompanhada de documentação fiscal.

O caso é que somente o levantamento físico das mercadorias é capaz de dizer se houve ou não omissão de vendas.

A recorrente já fez opção para pagamento dos tributos federais com base no lucro presumido por que seu movimento não comporta manter os controles de uma escrita contábil.

O julgamento não pode esconder que só quem tem uma escrita contábil tem os saldos acumulados de caixa, tanto de um mês para outro quanto de um ano para outro, logo, somente o levantando o movimento de recebimento e pagamento do mês não é suficiente para provar insuficiência de receitas



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

Foram consideradas todas as compras à vista sem considerar as vendas no mesmo mês.

A recorrente provou que adquiriu mercadorias com prazo de sete dias, não cabendo, sem uma contraprova, ao fisco considerar essas compras à vista, só para estourar o caixa da empresa.

A empresa não apura lucro em escrituração contábil, pois paga os tributos federais por lucro presumido, logo a autuação foi unicamente em saldos de caixa apurado de maneira errônea, na medida em que levantou o caixa acumulado.

Trazendo cópia de Decisão proferida pela autoridade singular, alega que a tese da recorrente foi admitida em processo idêntico.

Fazendo outras alegações, diz que é absurdo o fisco lançar todas as compras no débito do caixa e nada no crédito, e tributar.

A lei faz incidir o imposto sobre a renda e o fisco não quis ter o trabalho de apurar o lucro que cobrasse o imposto e seus reflexos pelo sistema de tributação com base no lucro presumido, como propôs a recorrente em sua defesa.

Arremata, reiterando a preliminar e as mesmas razões esposadas ao longo do seu arrazoado.

Veio o processo à apreciação deste Colegiado instruído com cópia da Decisão em processo nº 99.0006143 – 8 Mandado de Segurança, da 3ª Vara da Seção Judiciária de Alagoas – Justiça Federal de Primeira Instância, onde foi concedida Liminar, afastando a prestação do depósito recursal.

É o relatório.



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator.

O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação por Medida Liminar concedida em Mandado de Segurança, dele tomo conhecimento.

No que diz respeito à preliminar levantada, relativamente ao depósito recursal, esta encontra-se superada em razão da medida judicial garantidora da apreciação do recurso.

No que se refere ao mérito, inicialmente quero abordar uma questão que julgo primordial, independentemente da solução que venha a ser dada aos lançamentos constantes no presente processo. Trata-se da validade ou não em serem apuradas, por intermédio da fiscalização, OMISSÃO DE RECEITAS, independentemente da forma de tributação a que estiver sujeito o contribuinte, quer pelo lucro REAL, PRESUMIDO ou ARBITRADO.

Entendo que a apuração de eventual receita omitida não esteja obrigatoriamente vinculada à forma de tributação a que estaria submetido o contribuinte, entretanto, uma vez comprovada a OMISSÃO DE RECEITAS pela fiscalização, como o foi, é que se questionará quais as exigências possíveis de serem formalizadas.

No caso específico, o ponto inicial foi a constatação de que parte de suas aquisições não foram registradas, o que por si só já é um indicativo de irregularidade, e isso foi ratificado pela recorrente em documento firmado pela titular, constante às fls. 30.

Entretanto, o procedimento fiscal foi mais adiante. Ou seja, incluiu as compras não registradas na movimentação financeira da empresa, confrontando,



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

pagamentos e recebimentos, resultando em insuficiência de caixa. Daí há de se perguntar – de onde vieram os recursos aplicados se as suas disponibilidades não cobriam todos os desembolsos?

O fato de a empresa ser optante pelo lucro presumido, não a isenta de possuir registros que comportem a totalidade do seu fluxo financeiro, conforme estabelece o artigo 18, da Lei nº 8.541/92, escriturando livro caixa, exceto se mantiver escrita contábil nos termos da legislação comercial.

Ora, o fato da empresa apurar o tributo pelo lucro presumido, em mantendo escrituração contábil, será esta escrita e os documentos que lhe dão sustentação os elementos iniciais da verificação fiscal, competindo ao agente fiscal, nos limites da lei, direcionar o foco das investigações de acordo com os elementos disponíveis ao seu labor, e assim foi feito.

A argumentação de que não pode o fisco fazer levantamentos e formalizar créditos tributários sobre irregularidades originárias de fluxo financeiro colide com a norma jurídica e joga por terra tudo o que disse a recorrente neste particular. O saldo credor de caixa é uma presunção legal de omissão de receitas.

O levantamento específico, contagem física de estoque, não é a única técnica utilizada capaz de provar omissão de vendas e este não é o caso aqui tratado. A ocorrência tem como termo inicial, e isso já foi dito, o não registro de compras, o que já poderia caracterizar uma omissão de receitas decorrente da omissão de compras, eis que os recursos ali empregados poderiam advir de receitas anteriormente omitidas.

Mas não foi esta técnica específica que determinou a exação e sim o volume de desembolsos, pagamentos de compras escrituradas, compras não escrituradas e as demais saídas de numerário estampadas nos seus registros, e o seu confronto com as disponibilidades.



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

Os elementos carreados aos autos anulam a argumentação de que o seu movimento não comporta manter escrita contábil. No processo foram anexadas cópias dos livros Diários, devidamente autenticados pela Junta Comercial de Alagoas, cujos Termos de Abertura estão devidamente assinados pela titular da empresa e o responsável técnico pela sua escrituração, e livros Razão correspondentes.

A manutenção da escrituração contábil é opção da empresa. A lei faculta a utilização de livro Caixa em substituição daquela. Logo, uma ou outra forma de escrituração deverá ser mantida a qual será a utilizada pelo fisco para a verificação do exato cumprimento da legislação tributária pelos contribuintes.

Assim, foram considerados os saldos de caixa que a sua própria escrita indicava na composição do fluxo financeiro. O que, em parte, vem atender a sua própria tese, a de que só quem tem escrita contábil possui os saldos acumulados de caixa. Digo em parte porque o livro caixa também oferece essa possibilidade. E, ainda, tais valores estão devidamente inscritos no demonstrativo fiscal, encontrados que foram nos seus assentamentos.

Desse modo, não acolho os seus argumentos por serem inconsistentes, contraditórios e por não encontrarem guarida na legislação de regência.

Entretanto, uma questão fundamental levantada na impugnação e reiterada na fase recursal, há de ser aqui tratada à luz dos dispositivos constitucionais, eis que refletem de maneira significativa a solução de parte da querela.

Transcrevo, a seguir, parte da decisão recorrida, por entender merecer especial atenção:

"A tributação das receitas omitidas nos casos de empresas optantes pelo Regime de Lucro Presumido, no período abrangido pelo auto de infração, era regulamentada pelo artigo 43, da Lei nº 8.541/ 92, que determinava:"



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

Após transcrever o artigo, conclui: "Portanto, não assiste razão à autuada quando questiona a fórmula de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente aos anos base de 1993 a 1994, já que a fiscalização procedeu corretamente, ao aplicar a alíquota de 25% sobre o total das receitas omitidas."

Sobre essa crucial posição, começarei pelo diploma legal invocado pela autuação e pela decisão combatida:

A Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, publicada no DOU de 24 de dezembro de 1994, em seus artigos 43 e 44, assim dispunha:

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 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.

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

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência do patrimônio da pessoa jurídica para a de seus sócios.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, publicada no DOU de 06 de maio de 1994, que após várias reedições veio a transformar-se na Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, publicada no DOU de 21 de junho de 1995, produziu as seguintes alterações aos artigos acima transcritos:

Art. 3º Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

*Art. 43

§ 1º

§ 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.



§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR pelo valor desta fixado para o mês da omissão.

§ 4º Consideram-se vencidos o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão.

*Art. 44

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º

Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

Contrariamente ao que esposado foi pela fiscalização e pela Autoridade Monocrática, a Medida Provisória 492, de 05 de maio de 1994, publicada no DOU em 06/05/94, com suas sucessivas reedições (entre as quais a MP 520, de 03/06/94), até a última, a de nº 1.003, de 19 de maio de 1995, publicada no DOU de 22/05/95, que ao ser convertida na Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995 e publicada no DOU de 21/06/95, veio clarificar e ratificar o entendimento da não aplicabilidade dos dispositivos da Lei nº 8.541/92 às empresas não submetidas ao regime de apuração do Lucro Real.

Conforme se verifica pela transcrição supra do Art. 43 da Lei 8.541/92, a previsão para alcançar a receita omitida pelas empresas sujeitas a tributação na forma do Lucro Presumido, somente consta na alteração produzida pela Lei 9.064/95, por conversão da MP 492/94, e edições posteriores.

Tendo a Medida Provisória 492 sido publicada em data de 06/05/94, e em respeito ao princípio constitucional da anterioridade, a sua aplicabilidade somente é possível a partir do dia 1º de janeiro de 1995.

Até o período de apuração de dezembro de 1994, para a infração apurada, no caso de contribuinte sujeita a tributação pelo lucro presumido, como é no presente caso, a exigência deveria basear-se na Lei nº 6.468/77 e legislação correlata

Na hipótese de medida provisória sucessivamente reeditada, afinal convertida em lei, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ver, por exemplo, ADIM-1610/DF e ADIMC-1786/MA), determina que o prazo seja contado a partir da primeira edição da Medida Provisória.

Considerando-se que os valores nos presentes autos, correspondentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referem-se ao período de apuração de 1993, 1994 e 1995, a exigência relativa aos dois primeiros exercícios deve ser excluída, mantendo-se, em consequência, a exigência relativa ao período-base de 1995. É o meu voto com referência ao Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

I. R. R. F.

Pelas mesmas razões acima expostas, referentes ao IRPJ, voto por excluir das exigências formuladas no presente processo, os valores correspondentes ao Auto de Infração relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte nos períodos- base de 1993 e 1994.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSSL

Aqui também aplicável, parcialmente, o entendimento manifestado quando da análise do IRPJ.

No caso em tela, especificamente, deve-se respeitar o princípio da anterioridade, conforme previsto no art. 195, § 6º da atual Constituição Federal, que prevê "vacatio legis" de noventa dias.

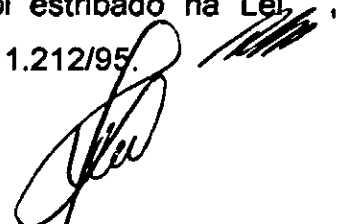
Tendo a Medida Provisória 492 sido publicada em 06/05/94, suas disposições passaram a ter eficácia somente a partir de 04 de agosto de 1994.

Como a exigência formulada corresponde ao período compreendido entre janeiro de 1993 a dezembro de 1995, entendo que deva ser mantida somente a correspondente aos meses de agosto de 1994 a dezembro de 1995

Pelo exposto, voto por excluir da exigência, os valores correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 1993 e de janeiro a julho de 1994.

PIS

Relativamente ao PIS não há reparos a fazer, eis que calculado sobre o valor da receita omitida em todos os períodos de apuração e foi estribado na Lei Complementar nº 7/70, Lei Complementar nº 17/73 e art. 2º, da MP nº 1.212/95.



Processo nº : 13421.000156/96-42
Acórdão nº : 105-13.109

Provada a omissão de receita, estando correto e perfeito o entendimento da fiscalização, ao formalizar a sua exigência, mesmo que sobre a mesma infração, não caiba lançamento quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica nos períodos referidos, pelos motivos supra expostos, voto por manter a exigência total consubstanciada no auto de infração relativo à contribuição aqui tratada.

COFINS

Pelas razões postas com referência ao PIS, entendo deva a exigência ser mantida em sua totalidade, porquanto amparada está pela Lei Complementar nº 70/ 91, pelo que nesse sentido voto.

Resumindo, pelas razões supra expostas, VOTO no sentido de: 1) IRPJ e IRRF – dar provimento parcial ao recurso, excluindo as exigências relativas aos períodos-base de 1993 e 1994, mantendo integralmente aquelas relativas ao período-base de 1995 ; 2) CSSL – excluir da exigência os valores correspondentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1993, mais janeiro a julho de 1994, mantendo aquela correspondente ao período de agosto a dezembro de 1994 e de janeiro a dezembro de 1995; 3) PIS e COFINS – manter as exigências integralmente.

É o meu voto.

Sala das Sessões – Brasília - DF, em 14 de março de 2.000


ÁLVARO BARRIOS BARBOSA LIMA

