MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13609.000384/94-62
Recurso nº. : 110.160
Matéria : IRPJ e Reflexos - Exercícios de 1991 e 1992
Recorrente : VAREJÃO VÓ VINA LTDA.
Recorrida : DRF em CURVELO - MG
Sessão de : 16 de setembro de 1997
Acórdão nº. : 103-18.874

PRELIMINAR DE NULIDADE - Tendo sido o auto de infração lavrado com estrita observância do artigo 10 do Decreto 70.235/72, As causas de nulidade no processo administrativo fiscal, ab initio estão elencadas nos artigos 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72. A exigência de juros de mora com base na TRD não constituiu hipótese de nulidade do processo. Preliminar rejeitada.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - INTEGRALIZAÇÕES DE CAPITAL E CRÉDITOS EM CONTA CORRENTE DE SÓCIO - A falta de comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos à empresa autoriza a presunção de omissão de receita na forma do artigo 181 do RIR/80.

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - A manutenção no passivo circulante de obrigações não comprovadas ou não baixadas, configura passivo irreal e autoriza a presunção de omissão de receitas operacionais.

APURAÇÃO NO MESMO EXERCÍCIO DE OMISSÃO DE RECEITAS POR SUPRIMENTO DE CAIXA E PASSIVO FICTÍCIO - Legitimada a existência de suprimentos de caixa não comprovados e passivo fictício, o montante tributável, será a soma das parcelas encontradas nas duas rubricas, pois cada qual exige provas e convicções distintas.

RESERVA OCULTA - OMISSÃO DE RECEITA - Apurada omissão de receitas configurada por passivo fictício e suprimentos de caixa de origem não comprovada, considera-se a mesma no período correspondente à omissão e automaticamente distribuída aos sócios, no caso de sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Portanto, não se reputam como lucros em suspenso (integrantes do grupo Patrimônio Líquido) e, conseqüentemente, não estão sujeitos à correção monetária (Ac. 1º CC 102-23.280/88 - DO 09/03/89)."

DEDUÇÃO DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - A dedução do valor dos tributos e contribuições reflexos da base de cálculo do lançamento IRPJ, permitidas pela legislação, deveria ser feita pelo próprio Auditor fiscal na lavratura do auto de infração, pois,

seja o lançamento a cargo do sujeito passivo ou de ofício, a forma de apuração do lucro real é a mesma, partindo do lucro líquido do período.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - A solução dada ao litígio principal, relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, estende-se aos litígios decorrentes, quando tiverem por fundamento o mesmo suporte fático.

LANÇAMENTO DECORRENTE - FINSOCIAL - Exercício de 1991 - A solução dada ao litígio principal, relativo ao imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente versando sobre a contribuição ao FINSOCIAL. Entretanto, Indevida a exigência da contribuição na parte em que exceder a alíquota de 0,5% (meio por cento).

LANÇAMENTO DECORRENTE - PIS/FATURAMENTO - Face à Resolução nº 49/95, expedida pelo Senado Federal, tornou-se ilegítima a exigência da contribuição ao PIS com fulcro nos Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449, de 1.988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE/ILL e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, estende-se aos litígios decorrentes, quando tiverem por fundamento o mesmo suporte fático.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD - Incabível a cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD, a título de indexador do crédito tributário ou a título de juros moratórios, no período de fevereiro a julho de 1991, face o que determina a Lei nº 8.218/91.

MULTAS DE OFÍCIO - PENALIDADE - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento as multas de ofício previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em substituição às penalidades mais elevadas exigidas com fulcro no artigo 4° da Lei 8.218/91, por força no disposto do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VAREJÃO VÓ VINA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para: 1) excluir a exigência da Contribuição ao PIS/FATURAMENTO; 2) reduzir a alíquota aplicável à contribuição ao FINSOCIAL para 0,5% (meio por cento); 3) afastar a cumulatividade indevida dos lançamentos, 4) reduzir a multa de lançamento *ex ofício* para 50% (cinquenta por cento) no exercício financeiro de 1991 e para 75% (setenta e cinco por cento) no exercício financeiro de 1992; e 5) excluir a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator-designado ad hoc

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Marcio Machado Caldeira, Edson Vianna de Brito, Sandra Maria Dias Nunes, Marcia Maria Lória Meira, Victor Luís de Salles Freire e Raquel Elita Alves Preto Villa Real.

Processo nº : 13609.000384/94-62
Acórdão nº : 103-18.874

Recurso : 110.160
Recorrente : VAREJÃO VÓ VINA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância da Delegacia da Receita Federal em Curvelo (MG), de fls. 283-303, que manteve parcialmente a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Imposto de Renda na Fonte, Contribuição Social, FINSOCIAL/FATURAMENTO e PIS/FATURAMENTO, no valor equivalente a 53.864,49 UFIR, não inclusos os consectários legais.

1 - Da autuação

A exigência fiscal principal tem por objeto o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo aos exercícios financeiros de 1991 e 1992, anos base de 1990 e 1991, tendo em vista a constatação das irregularidades descritas às fls. 03/04, a seguir resumidas:

- omissão de receitas - caracterizada pela não comprovação da origem e/ou efetividade da entrega de numerário suprido pelo sócio Jefferson Luiz Ribeiro de Araújo, em 29/06/91, no valor de Cr$ 2.000.000,00, conforme intimação de fls. 28.

- omissão de receitas - caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas ou incomprovadas, nos balanços de 31/12/90 e 31/12/91, pelos valores de Cr$ 1.324.731,51 e Cr$ 61.426.797,55, respectivamente, conforme demonstrativos de fls. 30-34.

Enquadramento legal das infrações: artigos 157 e § 1°, 179, 180, 181 e 387, inciso II, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 80.450 (RIR/80).

Sobre o imposto devido em razão da omissão de receitas por passivo fictício foi aplicada a multa qualificada de 150%, por evidente intuito de fraude, com fulcro no artigo 728, inciso III do RIR/80.

Consoante termo de fls. 236, a fiscalização formulou Representação Fiscal para Fins Penais, contra os responsáveis pela empresa na forma do Decreto n° 982/93.

Os documentos que instruem os autos estão anexados às fls. 26-235.

2 - Da impugnação

Cientificada, em 14/04/95, das exigências contidas nos Autos de Infração, conforme assinatura aposta às fls. 02, a contribuinte apresentou em 16/05/94 as peças impugnatórias de fls. 258-280, aduzindo aos seguintes argumentos:

- sendo as acusações de omissão de receitas por passivo fictício e por falta de comprovação de suprimento dentro do mesmo período - exercício de 1990 - deve prevalecer uma ou outra, evitando-se a bitributação ou duplicidade na cobrança fiscal;

- solicita seja reconstituído o patrimônio líquido no exercício seguinte para que seja contemplada a correção monetária da reserva oculta na conta de lucros;

- a tributação da omissão de receitas deve ser efetuada pela percentual de 50% sobre o valor omitido, conforme determina o artigo 396 do RIR/80;

- é indevida a exigência da multa qualificada de 150% sobre a omissão de receitas por passivo fictício uma vez que a fraude não pode ser presumida e o ônus da prova é sempre de quem acusa;

- os argumentos da impugnação ao lançamento matriz do IRPJ deve ser estendida aos decorrentes;

- a exigência do PIS/FATURAMENTO com base nos Decretos-lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88 é inconstitucional;

- a exigência do FINSOCIAL/FATURAMENTO em alíquotas superiores a 0,5% é inconstitucional;

- a exigência do IR-FONTE, pela presunção de distribuição automática de lucros omitidos é ilegal, em vista da falta de provas da efetivação desta transferência aos sócios. Além do mais há erro na identificação dos sujeito passivo, que no caso seria a pessoa dos sócios;

- a exigência da Contribuição Social é inconstitucional, além do que incide sobre o lucro líquido e não sobre o lucro real, ora tributado;

- é indevida a exigência da multa qualificada nos autos de infração decorrentes;

- é indevida a exigência de juros com base na Taxa Referencial Diária - TRD;

Por fim a contribuinte solicitou o cancelamento do auto de infração.

3 - Da decisão de primeira instância

A decisão proferida pela autoridade de primeira instância está assim ementada:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - PESSOA JURÍDICA - RECEITAS OPERACIONAIS - OMISSÃO DE RECEITAS - Suprimento Fictício de Caixa - Não sendo comprovados com documentos hábeis e idôneos a efetiva entrega do numerário e a origem dos recursos respectivos, tributa-se a importância e a origem dos recursos respectivos, tributa-se a importância do suprimento como omissão de receitas. (sic)

Passivo Fictício - Reputa-se fictício o passivo circulante da empresa, se a fiscalizada não lograr comprovar a existência das obrigações, indicando o fato omissão de receitas como obrigações já pagas, como também a existência de títulos pagos, arrolados como pendentes, por ocasião do balanço.

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - FONTE LANÇAMENTO DECORRENTE - A diferença verificada na determinação dos resultados da Pessoa Jurídica, por omissão de receitas, ou por qualquer outro procedimento que implique redução do lucro líquido do exercício será considerada automaticamente distribuída aos sócios e, sem prejuízo da incidência do IRPJ, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 8% (Lei 7.713/88 - art. 35).

OUTROS TRIBUTOS E ASSUNTOS DIVERSOS

- CONTRUBIÇÃO SOCIAL - É legítima a incidência da Contribuição Social, nos percentuais de 8% sobre a receita considerada omitida, de conformidade com a lei 7.689, de 15/12/88.

- FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL - É legítima a incidência da contribuição para o FINSOCIAL, sobre a receita omitida pela pessoa Jurídica.

- CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/FATURAMENTO - É legítima a exigência do PIS/Faturamento sobre as receitas omitidas pela Pessoa Jurídica, apuradas em ação fiscal."

Tendo tomado ciência da decisão em (AR às fls. 306), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 307-334), protocolado em 03/04/95, no qual repisa os argumentos da peça impugnatória, requerendo seja julgado improcedente o feito fiscal.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator designado ad hoc.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Designado relator ad hoc, com fulcro nas disposições do § 10 do artigo 21 e dos incisos V e VI do artigo 37 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98), procurarei expressar o entendimento declinado em plenário pela Conselheira Relatora RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL, escolhida por sorteio, face à sua impossibilidade de fazê-lo.

A matéria objeto de litígio diz respeito a omissão de receitas, em razão dos fatos descritos no termo de fls. 03/04, por suprimentos de caixa não comprovados e passivo fictício, nos anos-base de 1990 e 1991.

Passo a apreciar os argumentos da recorrente, na ordem em que foram apresentados na peça recursal.

Preliminar de nulidade.

A recorrente alega que é falho o lançamento, não merecendo o mesmo prosperar, por conter erro material insanável, uma vez que está sendo imputada a cobrança da T.R.D., sem observância da eficácia da lei no tempo, antes da entrada em vigor da Lei nº 8.218 de 29/08/91. Deixou-se de observar que, no período de 01/03/91 até 31/08/91, não havia legislação fiscal, regendo-se a questionada cobrança, que deverá ser expurgada dos cálculos do lançamento, em questão, que estão visivelmente exagerados.

Tem razão a recorrente quanto a impossibilidade de serem exigidos encargos com base na TRD no período de fevereiro a julho/91, conforme adiante fundamentado.

Contudo, esta falha não vicia ou contamina todo o auto de infração, uma vez que trata-se apenas de juros de mora, calculados a parte, cuja a exclusão não tratará qualquer prejuízo ao lançamento fiscal. Portanto, a questão levantada pela contribuinte é de mérito, não podendo ser tratada como preliminar. Aliás, no mérito, a recorrente volta a argumentar contra a exigência da TRD.

Por fim, cabe esclarecer que as hipóteses de nulidade absoluta do auto de infração estão elencadas nos artigos 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72, a seguir transcrito:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Os presentes autos de infração foram lavrados com estrita observância do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, e não contém qualquer vício, falha ou omissão capaz de ensejar a nulidade dos mesmos.

Pelo exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade.

Omissão de receitas - suprimento de caixa de origem não comprovada.

A recorrente, por ocasião da impugnação, apresentou documentos com os quais pretende comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos de caixa fornecidos à empresa pelo sócio Jefferson Luiz Ribeiro Araujo.

Entretanto, como bem frisou a decisão recorrida, o que se encontra comprovado através dos documentos acima referidos é simplesmente a efetividade da entrega do numerário que serviu para suprimento de caixa da referida empresa, sem contudo, em relação à origem, nada comprovar.

Quanto a esta matéria, a jurisprudência predominante no Primeiro Conselho de Contribuintes tem trilhado no sentido de que caracteriza omissão de receita a falta de comprovação cumulativa e indissociável tanto da origem dos recursos quanto da efetiva entrega do numerário à empresa.

A comprovação isolada ou da boa origem ou da efetiva entrega não é suficiente para desfazer a presunção legal de omissão de receitas (Art. 181 do RIR/80).

Assim, identificado na escrituração do contribuinte suprimento de caixa, seja na forma de empréstimo, seja na forma de integralização de capital, sem que este comprova a boa origem e efetiva entrega dos recursos supridos, provada está, por indícios na escrituração do contribuinte, a existência de omissão de receita. A Lei (Art. 181 do RIR/80) não impõe ao fisco a prova documental. Basta a prova por indícios. Nem há necessariamente que ser outro indício, que não o suprimento de caixa de origem e

entrega dos recursos incomprovadas, visto que a lei, ao permitir que a prova fosse por indícios, não fez restrição a qualquer indício.

Esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se pode ver pelos termos do voto integrante do Acórdão nº CSRF/01-0.202 transcritos a seguir:

> *"Além do mais, reza o aludido § 3º (do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 - art. 181 do RIR/80) que a omissão de receitas deve ser provada por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, sem fazer qualquer restrição quanto a esses indícios ou elemento de prova.*
>
> *Ora, o suprimento de caixa de efetiva entrega e origem não comprovada é indício de omissão de receita e a verificação dessa irregularidade tem por local justamente a escrituração do contribuinte.*
>
> *Logo está provada a omissão de receita por indícios na escrituração do contribuinte, como determina a lei, razão porque o valor desse suprimento pode servir de base para arbitramento de receita omitida que deverá ser submetida à tributação.*
>
> *Entendimento diferente somente seria aceitável se o legislador tivesse feito referência expressa a outros indícios na escrituração, o que permitiria a exclusão do suprimento de caixa como indício através do qual pode ser provada a omissão de receita.*
>
> *Não tendo sido feita essa exclusão pelo legislador, não cabe ao intérprete fazê-la, sob pena de estar estabelecendo distinção onde a lei não o distinguiu, ferindo assim o princípio da hermenêutica."*

Assim, na ausência de provas hábeis e idôneas, da origem e da efetiva entrega dos recursos supridos, não há como deixar de presumir que, no caso, houve omissão de receita.

Desnecessário salientar que os indícios não são os suprimentos em si, mas os suprimentos associados com a falta de comprovação hábil e idônea da boa origem dos recursos supridos e da sua respectiva entrega à empresa.

A própria norma legal, abrigada no artigo 181 do RIR/80, reconhece implicitamente que o suprimento de caixa, quando incomprovadas a origem e entrega dos recursos, pode ser tida como presunção de omissão de receita, quando autoriza a autoridade tributária a arbitrar o valor dessa omissão com base no valor do próprio

suprimento. Ora se o valor do suprimento pode servir de base para quantificar o valor da receita arbitrada, é porque se presume que o montante da receita omitida eqüivale, pelo menos ao montante do suprimento; caso contrário, essa forma de medir o montante da omissão, admitida na própria lei, não seria adequada.

Além disso, há copiosa jurisprudência, anterior e posterior à edição do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 181 do RIR/80), em que o suprimento de caixa, de origem e efetiva entrega de recursos não comprovadas, é considerado como hipótese de presunção de omissão de receita.

Sendo assim, uma vez que a recorrente não fez prova efetiva da origem do numerário suprido, sou pela manutenção da exigência quanto a este item.

Omissão de receitas - passivo fictício.

Segundo a contribuinte, a circunstância de que a parte maior das obrigações registradas na conta fornecedores foram satisfatoriamente comprovadas, durante a auditoria fiscal, sendo de inexpressivo valor, em termos proporcionais, a parte glosada pelo fisco e objeto de taxação do ilícito fiscal.

Contudo, não é esta a realidade dos autos. A tributação decorrente do passivo fictício, foi realizada de forma criteriosa, após a verificação dos documentos anexados às fls. 30/197, tendo sido constatado que a recorrente não logrou comprovar a existência das obrigações, em expressivo valor para o porte da empresa, nas oportunidades que lhe foram oferecidas, inclusive na fase recursal. Em sua peça impugnatória, a recorrente até mesmo chega a confirmar que deixou de efetuar algumas baixas, ou seja manteve no passivo obrigações já pagas.

A alegação da impugnante de haver erro material em sua contabilidade, devido às condições em que são feitos esses serviços, não procede, visto que permanece a situação de inexistência do Passivo.

A omissão de receitas pela existência de passivo fictício advém de presunção legal, cujo o ônus da prova se inverte para a Contribuinte, conforme artigo 180 do RIR/80, que dispõe:

> "Art.180 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência de presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)."

O dispositivo legal é por demais claro dispensando maiores comentários.Consoante já destacado na decisão monocrática, vários são os acórdãos do

Conselho de contribuintes neste sentido, a exemplo dos Acórdão nº 101-79.864/90, 103-5.519/83 e 101-7.815/88, assim ementadas:

> "PASSIVO FICTÍCIO - Constitui presunção de omissão de receita a manutenção no Exigível de obrigações já pagas ou incomprovadas. Insuficientes para descaracterizar a presunção fiscal a alegação de ter havido erro na contabilização dos pagamentos das obrigações e de existir saldo suficiente na conta caixa se não ficar provado que os recursos utilizados nos pagamentos provieram da própria empresa."
>
> "A manutenção no passivo de obrigações já liquidadas traduz passivo irreal e constitui indício veemente de omissão de receitas, irrelevante a existência de saldo de caixa para infirmar a tributação."
>
> "Obrigações já liquidadas, mas que constam no passivo circulante da pessoa jurídica geram a presunção de omissão de receitas, não servindo de prova de sua inocorrência o fato de o contribuinte apresentar, no mesmo balanço saldo de caixa suficiente a contabilização dos pagamentos, pois implicaria em se admitir que a disponibilidade retratada naquela peça é igualmente fictícia."
>
> Portanto, quanto a este item também deve ser mantida a exigência.

Apuração de omissão de receitas por suprimentos de caixa e passivo fictício no mesmo exercício.

Argui a recorrente que sendo ambas acusações de omissão de receita, com ocorrência dentro do mesmo período de ocorrência - exercício de 1991, ano-base 1990 - deve prevalecer ou uma ou outra, evitando-se a bitributação ou duplicidade na cobrança fiscal.

Segundo a contribuinte, trata-se de uma incoerência total da acusação fiscal, pois, primeiro tributa-se por valores que sustenta o fisco não terem ingressado no caixa, para em seguida, dentro do mesmo período de ocorrência do fato, tributar-se por ter a mesma dado saída no caixa, de numerário relacionado com obrigações já pagas, sob a mesma acusação fiscal de omissão de receita. Uma vez que o fato gerador do imposto de renda, é de natureza complexiva, ou seja, é resultado de uma mutação de fatos, que inicia-se no 1º dia de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano, e, tanto o suprimento efetivado pelos sócios, como detecção do passivo ocorreram do mesmo ciclo do fato gerador, (ambos dentro do mesmo exercício de 1991), evidentemente , se fosse possível acolher-se ambas acusações, haveria exigência em duplicidade do tributo sobre a mesma base de cálculo.

Equivoca-se a recorrente.

Nos casos de omissão de receitas por passivo fictício e suprimentos de numerário incomprovados, o suporte comum é a prescindibilidade de provas que devem ser produzidas e demonstradas pela contribuinte para derruir a imputação fiscal. Trata-se de presunções legais baseadas em indícios veementes de movimentação de receitas à margem da contabilidade, independentes entre si.

Inexiste nos autos quaisquer provas que autorizam a concluir de forma diversa. É cediça, copiosa e pacífica, a jurisprudência deste Colegiado acerca do assunto. Neste sentido, destaco a ementa ao Acórdão nº CSRF/01-0.292/83 - Resenha Tributária, jurisprudência - CSRF 1.2.16, pág. 4459:

> "Suprimento de caixa, passivo fictício e saldo credor de caixa – Detectada a existência de suprimentos de caixa não comprovados, passivo fictício e saldo credor de caixa, o montante tributável, como omissão de receita, será a soma das parcelas encontradas em cada uma dessas rubricas."

Arbitramento do lucro em 50% das receitas omitidas.

Alega a recorrente que a tributação de 100% sobre o montante apontado na conclusão fiscal, chega a ser uma exorbitância contra o mesmo porque o artigo. 396 do RIR/80 não admite a cobrança fiscal integral sobre as receitas tidas como omitidas na detecção fiscal, mas de apenas 50% do "quantum" taxado na conclusão fiscal como sendo omissão de receitas. Nada mais coerente do que esta previsão legal da tributação apenas sobre metade das receitas tido como omissas, pois, é sabido que o lucro tributável é um sub produto da Receita Bruta, ou seja, o tributo incide diretamente sobre o lucro e não sobre a receita bruta total.

Tais argumentos da recorrente, bem como outros acerca do arbitramento dos lucros em 50% das receitas omitidas, foram suficientemente enfrentados na decisão de primeira instância, conforme fundamentação às fls. 292-295, que não merece reparos quanto a esta parte.

Conforme já esclarecido, a tributação de somente 50% da receita omitida, quando o contribuinte faz opção pelo oferecimento de seus resultados à tributação pelo lucro real carece de base legal. O artigo 396 do RIR/80 aplica-se a omissão detectada em pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido.

A pessoa jurídica que opta pelo Lucro Real e que deveria manter escrituração de todas as operações (art. 157, parágrafo 1º - RIR/80) quanto detectada

omissão de receitas, entende-se que em relação às operações que deram origem à citada receita omitida, tenha sido escriturada todas a despesas operacionais e custos correspondentes.

Também descabe neste caso a aplicação do parágrafo 6º do artigo 400 do RIR/80, pois, não se trata de arbitramento de lucros e sim reconstituição do lucro líquido e, conseqüentemente do lucro real, apurado pela contribuinte, com inclusão das receitas omitidas.

Reconstituição do lucro líquido e correção monetária da reserva oculta do patrimônio líquido.

Quanto a este tópico, alega a recorrente alega "ipisis verbis":

"Existe ainda uma não compensação na cobrança fiscal, demasiadamente prejudicial a contribuinte, como se demonstra.

3.1 - Inegavelmente, todas as acusações fiscais relacionadas com omissão de receitas, na prática é sinônimo de elevação do lucro contábil da empresa, tanto assim que se cobra pelo lançamento, o imposto devido sobre a reformulação e majoração de seu lucro, em decorrência dessas mesmas detectações.

3.2 - Ora se o fisco reformula o lucro do contribuinte, a lógica da conclusão fiscal seria conceder-lhe também os créditos fiscais, decorrentes dessa mesma reposição de seu lucro, pois ela gera reflexos imediatos na correção monetária dos balanços subseqüentes ao exercício financeiro retificado na conclusão fiscal, REFORMULAÇÃO ESSA PELO PRÓPRIO LANÇAMENTO."

As alegações da recorrente são procedentes em parte.

No que tange à formação de reserva oculta de patrimônio líquido, sujeita à correção monetária devedora e passível de reconhecimento quando trata-se de auto de infração envolvendo mais de um exercício, é pacífico o entendimento que a irregularidade detectada, omissão de receitas, não gera tal reflexo, posto que os recursos foram mantidos à margem da contabilidade da empresa e, obviamente destinados aos sócios.

Neste sentido vem decidindo este Conselho, conforme Acórdão nº 102-23.280, cuja ementa transcrevo abaixo:

"OMISSÃO DE RECEITA - Apurada omissão de receitas configurada por passivo fictício, considera-se a mesma no período correspondente à

omissão e automaticamente distribuída aos sócios e/ou titular da empresa individual. De qualquer forma, os valores contabilizados ainda que precedendo à ação fiscal não se reputam como Lucros em Suspenso e portanto integrantes do grupo Patrimônio Líquido e, assim, não sujeitos à correção monetária (Ac. 1º CC 102-23.280/88 - DO 09/03/89)."

Como bem ressaltou a decisão de primeira instância *"O que pode ser verificado na extensa defesa apresentada, como é de praxe de tais procuradores, é que através de um emaranhado elocutório e de citações que nada tem a ver a situação de fato, sem nada a apresentar de concreto (documentos comprobatórios) procuram demonstrar incorreções de lançamento onde não existem, para diminuir o 'quantum' tributado ou mesmo promover o seu cancelamento".*

Já em relação à reconstituição do lucro líquido cabe razão a recorrente.

A dedução do valor das contribuições sociais da base de cálculo do lançamento do IRPJ, permitidas pela legislação, deveria ter sido feita pelo próprio Auditor Fiscal na lavratura do auto de infração, pois, seja o lançamento a cargo do sujeito passivo ou de ofício, a forma de apuração do lucro real é a mesma, partindo do lucro líquido do período.

Referindo-se ao disposto no "caput" do artigo 6° do Decreto-lei nº 1.598/78, o Parecer Normativo CST nº 02/96 da Secretária da Receita Federal elucida:

"5.1 - O art. 6°, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST n° 57/79."

A jurisprudência desta Câmara vem-se firmando neste sentido, como exemplo cita-se o Acórdão nº 103.18.010, sessão de 12/11/96.

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - Somente é dedutível a despesa que, além de atender os requisitos legais de dedutibilidade, tenha a sua existência devidamente comprovada através de documentos hábeis e idôneos.

Ajusta-se a base de cálculo do IRPJ pelo cômputo da contribuição social exigida na autuação decorrente."(grifei)

Concluo então pelo provimento parcial do recurso quanto a este item para que o valor devido a título de FINSOCIAL seja deduzido da base de cálculo da

Contribuição Social Sobre o Lucro, e que ambas sejam deduzidas da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa jurídica, na forma da legislação vigente à época dos fatos geradores. O Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido também deverá ser cálculo na forma da legislação, aplicando-se as mesmas regras constantes dos Manuais de Preenchimento das Declarações de IRPJ dos exercícios de 1991 e 1992.

Lançamento decorrente - PIS/FATURAMENTO.

O Senado Federal, por meio da Resolução nº 49, publicada no D.O.U., de 10 de outubro de 1.995, suspendeu a execução dos Decretos-leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1.988, em virtude destes diplomas terem sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, conforme decisão definitiva proferida no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.

Com esta Resolução do Senado os dois mencionados decretos-leis, que haviam modificado parte das normas de incidência da contribuição para o PIS, deixaram de ter qualquer eficácia normativa, restaurando-se a plena eficácia das normas por eles afetadas, o que significa dizer que as contribuições devidas ao PIS voltaram a ser reguladas inteiramente pelas normas contempladas na Lei Complementar nº 07/70, com as modificações da Lei Complementar nº 17/73.

O Poder Executivo buscando se adaptar ao novo ordenamento jurídico imposto pela Resolução acima citada, ao expedir a Medida Provisória nº 1.175, de 27.10.95, republicação da Medida Provisória nº 1.142, de 29.09.95, introduziu o inciso VIII ao artigo 17 desta, e reedições posteriores, dispondo sobre o cancelamento dos lançamentos relativos à parcela da contribuição ao PIS exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1.988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1.988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07, de 7 de setembro de 1.970.

A meu ver, entendo que a determinação contida na Medida Provisória retrocitada, é no sentido de se constituir um novo lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois que se tem que determinar novamente a matéria tributável, com observância das disposições das Leis Complementares nºs. 07/70 e 17/73, verificar a composição da base de cálculo da contribuição, prazos de vencimento com reflexos nos cálculos da correção monetária, dos encargos moratórios e da multa de lançamento de ofício, aplicar a alíquota adequada, calcular o montante do tributo devido e inclusive reabrir prazo para o contribuinte se manifestar. Tudo de acordo com o algoritmo do lançamento tributário esculpido no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A inovação, modificação ou aperfeiçoamento do lançamento se traduz em novo lançamento, o qual deve se subsumir às regras do CTN, especialmente de seu

artigo 173, bem como às do Processo Administrativo Fiscal da União (notificação ao contribuinte e reabertura de prazos para defesa e recursos), conforme assentado na remansosa jurisprudência administrativa pertinente, consolidada ao longo das últimas décadas.

Portando, voto pela exclusão da exigência da contribuição ao PIS/FATURAMENTO.

Lançamento decorrente - FINSOCIAL/FATURAMENTO.

Cabe retificar o referido lançamento quanto à elevação da alíquota do FINSOCIAL, matéria está a muito pacificada, pois o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 150.764-1/PE, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 7° da Lei nº 7.789/89, 1° da Lei nº 7.894/89 e 1° da Lei nº 8.147/90, que elevaram a alíquota original de 0,5% para 1,0%, 1,2% e 2,0%, respectivamente.

Assim sendo, voto pela manutenção da exigência, afastando, contudo, a exigibilidade excedente àquela calculada pela alíquota de 0,5%.

Lançamento decorrente - Contribuição Social.

Os argumentos da recorrente contra a exigência da Contribuição Social, especialmente a alegação de que a partir de "uma análise singela e fria do demonstrativo seqüencial adotado pela própria Receita Federal, que a contribuição, é um imposto incidente, em ultima análise, à base de 1% sobre o lucro operacional (operação direta e final)", são completamente infundados.

A recorrente limitou-se a transcrever as alegações da peça impugnatória, que já enfrentados na decisão de primeira instância, cujos fundamentos, a seguir transcritos, adoto como razões de decidir:

> *"A Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas destinadas ao financiamento da seguridade social foi instituída pela Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988, que em seu artigo 2º, e parágrafo 2º determina:*
>
> *'Art. 2º, - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*
>
> *Parágrafo 2º, - No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por*

cento) da receita bruta auferida no período de 01 janeiro a 31 de dezembro de cada ano.'

Sendo esta a tributação diretamente relacionada a pessoa jurídica, uma vez que foram detectadas receitas omitidas, na mesma, que servem de base para a referida tributação, há que se manter nesta a mesma correlação com referência à base de cálculo da Contribuição Social.

Assim não há que se falar em formulação de lucro real nem de lucro operacional, já que a incidência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica recaiu sobre o total de receita omitida.

Em relação a alegação de inconstitucionalidade da base legal da presente exigência, esclarecemos que a mesma constitui matéria que extravasa os limites de competência da presente esfera administrativa. Entretanto, é necessário que se faça algumas considerações a saber:

As contribuições sociais, ao contrário do que alega a impugnante não são tributos, máxime as destinadas ao financiamento da seguridade social (prevista no artigo 195 da Constituição Federal - que está no capítulo " Da Seguridade Social" - e não no artigo 149 da mesma). O artigo 145 da C.F. é claro : tributos são apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. .....
[...]
Cabe destacar, que o fato da contribuição ter as mesmas hipóteses de incidência e base de cálculo do imposto de renda não ofende o artigo 154 - I da Carta Magna, que apenas se aplica a outras fontes de financiamento da seguridade social não tipificadas na própria Constituição (artigo 195, parágrafo 4º.).

Assim, consideramos procedente o lançamento com base na Lei 7.689/88, não se configurando sob o ponto de vista fiscal os vícios apontados pela contestante."

Portanto, a exigência da Contribuição Social deve ser mantida, cabendo somente os ajustes na base de cálculo mencionados neste voto (dedução do valor exigido a título de FINSOCIAL e da própria Contribuição Social).

Lançamento reflexo - Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

No presente processo é exigido o IR-Fonte/ILL à alíquota de 8%, com fulcro no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

Contra a exigência alega a recorrente "ipisis verbis":

"Exige-se da impugnante cobrança fiscal supra, calcado em Imposto de Renda Fonte à base de 25% sobre receitas tidas como omissas com fulcro no art. 35 da Lei 7.713/88 e decorrente de processo matriz.

8 - A cobrança reflexa, ora questionada consiste no entendimento fiscal de considerar automaticamente distribuído aos sócios o produto da suposta omissão de receitas na escrituração contábil, NÃO PODERIA SER MAIS INJURÍDICA, "IN CASU", ANTE A AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO FISCAL DA EFETIVA DISTRIBUIÇÃO AO SÓCIO.
[...]
8.4 - Como o fisco não comprovou a efetividade da distribuição 'in casu', nem sequer diligenciou como necessariamente deveria, com relação ao fato, limitando-se á efetivar a cobrança pura e simplesmente com base no lançamento matriz, como se a pura detectação de suposta omissão de receitas fossem uma condição 'sine qua non' para determinação do tributo sobre o lucro distribuído, temos como injurídico a cobrança fiscal, eis que lastreia-se em mera suposição e esta como pacificado na doutrina e jurisprudência dominantes não pode legitimar o lançamento ('ex vi' do art.112 do C.T.N.).
[...]
11. - DA IMPERIOSA NULIDADE DO REFLEXO , POR SÊ-LO UM VÍCIO INSANÁVEL.

Como se vê, a exigência fiscal, também por esse lado não poderá prosperar, dada a errônea eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, vício insanável, que impõe a nulidade do lançamento, conseqüentemente do auto de infração."

Como visto, em seu recurso a contribuinte alega a injuridicidade na aplicação do art. 35 da Lei nº 7.173/88, com fulcro no dispositivo criador da "ficção legal", art. 8º do Decreto-lei 2.065/83, uma vez que não foi comprovado a efetiva distribuição da suposta omissão de receita, alegando, ainda, que o sujeito passivo foi erroneamente eleito.

Equivoca-se mais uma vez a recorrente. Nenhuma das disposições do Decreto-lei nº 2.065/83 foi aplicada na exigência do IR-Fonte neste processo. Diga-se de passagem que é pacífico o entendimento de que o artigo 8º do Decreto-lei nº2.065/88 foi revogado pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88. Também não há eleição errônea do sujeito passivo, pois está previsto em lei que o ILL deve ser recolhido pela empresa pois trata-se de imposto de renda "na fonte". Quanto a efetiva distribuição, já foi esclarecido neste voto

que as receitas omitidas são consideradas integralmente distribuídas aos sócios dentro do próprio exercício.

A exigência do Imposto de Renda na Fonte com fulcro no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, foi declarada parcialmente inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que apreciou a matéria em grau definitivo, no Recurso Extraordinário nº 172058-1/SC, julgado pelo Tribunal Pleno, sessão de 30.06.95.

Do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, extrai-se a conclusão:

"Diante das premissas supra, concluo:

a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;

b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular da empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;

c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo."

O Senado Federal, por meio da Resolução nº 82, de 18/11/96, determinou a suspensão da execução do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, na forma da declaração de inconstitucionalidade do STF.

No caso vertente, trata-se de sociedade por quotas de responsabilidade limitada e, como as receitas omitidas são consideradas disponibilidade imediata de lucros aos sócios é legal a exigência do ILL.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este item para manter a exigência do Imposto de Renda na Fonte observado o tópico supra referente à reconstituição do lucro líquido.

Exigência da multa de ofício.

No presente processo, verifico que a exigência da multa qualificada de 150%, por evidente intuito de fraude, deve ser afastada de plano, uma vez que não foram descritos no auto de infração, ou qualquer outro termo complementar a este, os motivos que ensejaram a aplicação da penalidade mais gravosa. Compulsei atentamente os autos até as folhas referentes à peça impugnatória e não encontrei qualquer termo fiscal com ciência à contribuinte constando a apuração de irregularidade de natureza dolosa ou fraudulenta.

Na realidade, somente na decisão de primeira instância ficou esclarecido que algumas recibos e duplicatas tiveram suas datas de quitação alteradas, visando, provavelmente, descaracterizar a ocorrência de passivo fictício.

Contudo, o julgador não tem competência para aperfeiçoar/alterar o lançamento. Além disso, foi suprimida uma instância, pois a contribuinte somente poderia argumentar contra a exigência em grau de recurso.

Por seu turno, a multa de 100%, aplicada com fulcro no artigo 4° da Lei nº 8.218/91, deve ser reduzida para 75%, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).

Sendo assim, a multa de ofício deve ser reduzida aos percentuais normais de 50% no exercício de 1991 e 75% em 1992.

Exigência da Taxa Referencial Diária - TRD.

É pacífico neste Conselho de Contribuintes o entendimento de que, por força do disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966 (Código Tributário Nacional) e no § 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 4.567, de 04 de setembro de 1.942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora, a partir de 30 de julho de 1.991, quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 298, de 29.07.91, convertida na Lei nº 8.218, de 29.08.91, entendimento este corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº CSRF/01-1.773, de 07 de outubro de 1.994, ao solucionar divergências a respeito do tema até então havidas entre algumas Câmaras.

Desse modo, deve ser excluído da exigência, no referido período de fevereiro a julho de 1.991, o valor dos juros de mora que exceder ao calculado ao percentual legal de 1% (um por cento) ao mês (artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional).

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) excluir a exigência da Contribuição ao PIS/FATURAMENTO; 2) reduzir a alíquota aplicável à contribuição ao FINSOCIAL para 0,5% (meio por cento); 3) afastar a cumulatividade indevida dos lançamentos; 4) reduzir a multa de lançamento *ex ofício* para 50% (cinquenta por cento) no exercício financeiro de 1991 e para 75% (setenta e cinco por cento) no exercício financeiro de 1992; e 5) excluir a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília-DF, em 16 de setembro de 1997

CANDIDO RODRIGUES NEUBER