



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA**

**Processo nº** 13808.000242/96-10  
**Recurso nº** 157.135 De Ofício e Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTROS - EXS.: 1992 a 1994  
**Acórdão nº** 105-16.946  
**Sessão de** 17 de abril de 2008  
**Recorrentes** 1ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA e MCM SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA.

**ASSUNTO:** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 1992, 1993, 1994

**Ementa:** APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO - RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE - Não havendo expressa disposição legal em sentido contrário, a constatação de infrações impõe a recomposição da base de cálculo. No caso vertente, não merece reparo a decisão de primeira instância que reduziu da matéria tributável apurada o prejuízo fiscal apurado nos respectivos períodos, bem como procedeu a compensação dos apurados em períodos anteriores.

**OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - COMPENSAÇÃO** - Para fins de tributação de receitas financeiras omitidas, torna-se necessária a compensação dos valores de imposto de renda retido na fonte incidentes sobre tais receitas.

**IMPOSTO SOBRE LUCRO LÍQUIDO - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - INCIDÊNCIA - REQUISITOS** - Na linha do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, tratando-se de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, efetuado com amparo no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, impõe a demonstração inequívoca da distribuição do lucro ou da sua disponibilização aos sócios.

**MULTA DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA** - *Ex vi* do disposto na alínea c do artigo 106 do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente a lei que comina penalidade menos severa do que a vigente à época da prática da infração.

**LANÇAMENTO - ENQUADRAMENTO LEGAL** - Se o enquadramento legal guerreado não corresponde ao utilizado como fundamento do lançamento, a autoridade julgadora deve abster-se de apreciar as razões expendidas em sede de defesa.

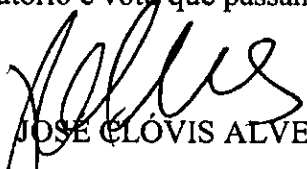
DEPÓSITOS JUDICIAIS - VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - Tratando-se de exigência de atualização monetária de depósitos judiciais, não é adequado falar-se em disponibilidade jurídica de renda, vez que, no caso, o que se busca é tão-somente neutralizar correção de idêntico valor de conta representativa da origem dos recursos depositados.

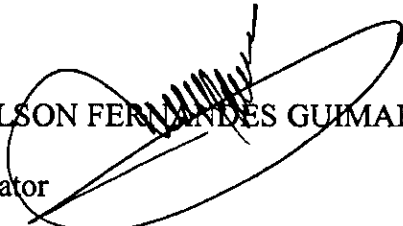
INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - RELEVÂNCIA - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO - Tratando-se de pessoa jurídica que submeteu os seus resultados à tributação pela sistemática do lucro real, as receitas, assim como as despesas, devem ser escrituradas observando-se o regime de competência, isto é, o momento em que foram auferidas ou incorridas, respectivamente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA APLICÁVEL - PROCEDÊNCIA - Se o percentual de multa aplicado, reduzido em razão da superveniência de norma legal que cominou penalidade menos severa do que a vigente à época da ocorrência do fato, é o previsto legalmente para os casos em que o lançamento é realizado de ofício, não há que se falar em redução da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
Presidente

  
WILSON FERNANDES GUIMARÃES  
Relator

Formalizado em: 30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: IRINEU BIANCHI, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA, ALEXANDRE ANTÔNIO ALKMIN TEIXEIRA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, momentaneamente o Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO.

## Relatório

MCM SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, que manteve parcialmente o lançamento de IRPJ e Reflexos, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Outrossim, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, recorre a este Colegiado de sua decisão, em face da exoneração que prolatou concernente à parcela do crédito tributário constituído contra a empresa em referência.

Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins; Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL e Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF), relativas aos exercícios de 1992 a 1994, formalizadas em decorrência das seguintes imputações:

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS, caracterizada pela falta de contabilização de ganhos com aplicação financeira;

AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS, uma vez que a contribuinte não promoveu a atualização monetária dos direitos de crédito relativos a depósitos judiciais inseridos no ativo realizável a longo prazo, nos períodos-base de 1991 a 1993; e

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO, decorrente da inobservância do regime de competência, tendo em vista que a contribuinte contabilizava suas receitas pelo regime de caixa e suas despesas pelo regime de competência.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação aos feitos fiscais, fls. 331/361, argumentando, em síntese, o seguinte:

- que o auto de infração seria nulo, pois não teriam sido apontados os dispositivos específicos que levaram ao lançamento, não tendo sido estabelecido nexos e sem ter havido discriminação dos valores lançados, cerceando o direito de defesa, vez que, por exemplo, não fora possível segregar os valores decorrentes da postergação daqueles da omissão de variações monetárias;

- que, relativamente à omissão de receitas financeiras, o lançamento não poderia prosperar pois seria ilegítimo, vez que baseado apenas em extratos ou depósitos bancários sem a devida investigação das origens dos recursos e, ainda, não teria sido observado o art. 400 § 6º do RIR/1980, que prevê a tributação sobre 50 % dos valores omitidos;

- relativamente à omissão de variações monetárias ativas: a) que os depósitos judiciais e seus acessórios, a exemplo da correção monetária, não pertenceriam ao sujeito passivo depositante, não devendo, portanto, compor o lucro operacional da empresa; b) que a

aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica só se verificaria no caso de decisão definitiva favorável ao contribuinte e, por isso, a exigência configurar-se-ia em tributação sobre o patrimônio, ferindo os princípios da estrita legalidade e da capacidade contributiva; e c) que a correção monetária não seria renda e, sim, um neutro reajustamento monetário;

- relativamente à postergação de imposto: a) que o objeto do contrato seria a locação de mão-de-obra e não a prestação de serviços, por isso, recebimentos de recursos relativos a salários, encargos trabalhistas e previdenciários seriam meros reembolsos, e não renda, restringindo-se esta à parcela remuneratória, paga ao final da apuração da folha de salários, correspondendo a uma percentual sobre a folha; b) que não seria aplicável a obrigatoriedade de regime de competência previsto na Lei da S/A à ela, por tratar-se de sociedade civil, até mesmo em decorrência do disposto no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; c) que seria inaplicável o artigo 171, pois a postergação ali prevista se referiria a exercícios e respectivos anos-calendário e não a períodos de apuração mensais; d) que seria também inaplicável o artigo 280 do RIR/1980, pois o contrato em questão possuía vigência de 12 meses e não superior a 1 ano e, além disso, não fornecimento a preço predeterminado, uma vez que o quantum seria variável a depender da fixação da folha de salários da mão de obra; e) que, ainda em relação ao art. 280 citado, tal disposição seria ilegal e inconstitucional, pois contrariaria o art. 43 do CTN e seria igualmente inaplicável ao caso em exame por referir-se a exercícios e anos-base e não a períodos de apuração mensais; e f) que, para se comprovar o quantum postergado, seria necessário o confronto entre a situação real e aquela que deveria ter sido adotada, para verificar se de fato houve postergação no pagamento de tributos e, por ser exíguo o prazo de 30 dias para tanto, ela estaria acostando posteriormente ao processo tal estudo comparativo;

- que a aplicação da TRD seria inconstitucional, pois careceria de suporte legal, uma vez que não poderia ser usada como índice de correção monetária.

Em etapa posterior, a contribuinte requereu a juntada dos demonstrativos de cálculo aos quais se referiu na sua impugnação.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, Bahia, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, prolatou o Acórdão nº 5.870, de 24 de setembro de 2004, conforme ementa abaixo reproduzida.

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. REQUISITOS.**

*Verifica-se sem fundamento o pedido de nulidade do Auto de Infração, se o procedimento fiscal atendeu os requisitos legais sendo realizado de conformidade com as normas que regem a matéria.*

**PROVAS DOCUMENTAIS. APRESENTAÇÃO APÓS A IMPUGNAÇÃO.**

*Em observância aos princípios da verdade material e da ampla defesa que regem o processo administrativo fiscal, a autoridade julgadora poderá tomar conhecimento das provas documentais juntadas aos autos após a impugnação.*

**OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. PROVAS.**



*Subsiste o lançamento relativo à omissão de receitas financeiras tendo como provas os informes de rendimentos e extratos de investimentos emitidos pela instituição financeira como fonte pagadora, ressalvando o direito à compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte comprovado.*

**DEPÓSITOS JUDICIAIS. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA.**

*Integrando os depósitos judiciais o patrimônio do depositante, a variação monetária ativa deles decorrente representa disponibilidade jurídica de renda constituindo-se em fato gerador do imposto sobre a renda.*

**POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. LEGISLAÇÃO. VIGÊNCIA.**

*Configurada a hipótese de postergação do pagamento de imposto de renda mantém-se o crédito tributário constituído atendendo à legislação vigente.*

**MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*A multa de ofício de 100% deverá ser reduzida para 75%, em face da retroatividade benigna da penalidade prevista no Código Tributário Nacional.*

**CSLL. FINSOCIAL. COFINS. MESMO FATO GERADOR. LANÇAMENTO DO IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA.**

*Em se tratando matéria idêntica aquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, "mutatis mutandis", segue-lhe o mesmo destino o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o Fundo de Investimento Social e à Contribuição para a Seguridade Social em razão da relação de causa e efeito.*

**IRRF. SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. COMPROVAÇÃO.**

*Incabível a exigência do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido fundada no art. 35 da Lei 7.713, de 1988, se não está demonstrado nos autos que tenha a empresa, constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, efetuado distribuição de lucros aos sócios.*

Inconformada, a empresa apresentou o recurso de folhas 592/609, por meio do qual, renovando as razões trazidas em sede de impugnação, sustenta (em apertada síntese):

**OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS**

- que a decisão recorrida alega que a regra segundo a qual a consideração no lucro líquido do valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos aplicar-se-ia apenas à forma de tributação pelo lucro arbitrado, porém, tal afirmação não pode prevalecer, vez que a própria autoridade fiscal de primeira instância capitula a legislação que faz referência ao arbitramento do lucro (art. 645 do RIR/80 e art. 960 do RIR/94) e, portanto, as regras

previstas tanto no art. 400, parágrafo 6º do RIR/80 quanto no art. 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 são obrigatoriamente aplicáveis ao presente caso.

### OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

- que o RIR/94 não pode ser avocado (como fez a decisão recorrida), pois ao período atingido aplica-se a legislação vigente à época, ou seja, RIR/80;
- que o art. 254, I, do RIR/80 não é expresso em incluir a variação monetária dos depósitos judiciais na determinação do lucro operacional da pessoa jurídica;
- que antes do trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte não há que se falar em disponibilidade jurídica ou econômica em relação a essas variações monetárias.

### POSTERGACÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

- que prestou serviços de locação de mão-de-obra, atuando, portanto, como intermediária entre o trabalhador e a empresa tomadora do serviço, conforme contrato anexado aos autos às fls. 369/374;
- que, sendo fornecedora de mão-de-obra, não pratica qualquer forma de ingerência sobre os trabalhadores, sendo responsável apenas pelo pagamento dos salários e encargos previdenciários, sempre em nome e por conta do cliente;
- que, em contrapartida pela prestação dos serviços de intermediação de mão-de-obra, tem direito a uma taxa de agenciamento, sendo também reembolsada pelo pagamento dos salários, encargos sociais e benefícios referentes à mão-de-obra agenciada;
- que a autoridade fiscal está exigindo que o valor meramente reembolsado, referente ao pagamento dos salários, dos encargos sociais e benefícios, seja caracterizado como receita;
- que se estaria confundindo dois conceitos totalmente distintos, quais sejam: entrada (gênero) e receita bruta (espécie);
- que a decisão recorrida não refuta de forma patente as alegações feitas por ela em sede de impugnação (em especial as formuladas às fls. 349/351), que demonstram a total possibilidade de ela optar pela forma de contabilização que melhor lhe aprouver (no caso, pelo regime de caixa utilizado para a contabilização dos reembolsos).

### REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA

- que somente poderia ser imputado à ela uma multa de 75% caso ela estivesse praticado atos com dolo, com o intuito consciente de sonegar;
- que, caso se entenda que a multa é devida, ainda surgem questionamentos, pois a autoridade fiscal concedeu uma redução de 30% sobre o valor da multa, caso o pagamento do débito fosse efetuado até 30 dias após a intimação da decisão que ora recorre, porém, o exercício do contraditório constitui direito seu, assegurado pelo texto constitucional, não sendo lícito que ela seja punida pelo simples fato de ter exercido esse direito.



É o Relatório.

## Voto

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Trata a lide de exigências de IRPJ e reflexos, relativas aos exercícios de 1992 a 1994, formalizadas em decorrência das seguintes imputações: OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS; AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS; e POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Diante do montante de crédito tributário exonerado, a autoridade de primeira instância impetrou Recurso de Ofício, e, em razão de remanescência de exigência, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

Passo, pois, à apreciação dos apelos.

### RECURSO DE OFÍCIO

A Turma Julgadora, apreciando as razões de defesa trazidas em sede de impugnação, decidiu pela exoneração das seguintes matérias:

1. Aceitou, relativamente aos resultados fiscais apurados em 1991; no primeiro semestre de 1992; no segundo semestre de 1992<sup>1</sup>; e nos meses de 1993, o recálculo efetuado pela contribuinte em razão dos efeitos provocados pelas infrações apuradas. Nessa linha, restou consignado no voto condutor da decisão em referência:

[...]

*Entretanto, cabe parcialmente razão à impugnante quando argumenta que para a correta determinação do imposto de renda devido, deve-se proceder aos ajustes do lucro líquido, não só em relação às receitas, mas também à correção monetária e outros valores pertinentes, como no caso presente, os impostos incidentes sobre o faturamento, conforme interpretação acolhida e disciplinada no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996.*

### RECÁLCULO DO LANÇAMENTO

*Considerando a análise acima relativa à postergação de imposto e acolhendo os valores do lucro real antes da compensação calculados pela impugnante nos demonstrativos às fls. 414 a 514, faz-se necessário recalcular os valores lançados.*

<sup>1</sup> Relativamente ao ano-calendário de 1993, na medida em que, para fins de imposto de renda, a tributação das receitas omitidas era em separado (artigo 43, parágrafo 2º da Lei nº 8.541, de 1992), os valores recalculados pela contribuinte não foram considerados. Para fins de apuração da CSLL, entretanto, inexistindo previsão legal para tributação em separado das receitas omitidas, os valores recalculados pela contribuinte foram apropriados na apuração do valor devido.

*Diante do resultado negativo obtido pelo contribuinte na apuração do lucro real e em face das infrações detectadas, deve-se proceder à recomposição da apuração do lucro real, subtraindo o montante do prejuízo obtido no período do valor das infrações e, ainda, que o lucro real assim apurado deve ser compensado com prejuízos fiscais concernentes a períodos-base anteriores, ressalvando-se, obviamente, a hipótese em que os referidos prejuízos já tenham sido compensados em exercícios posteriores.*

*Em relação ao período de 1991 a 1992, procedemos abaixo à recomposição do lucro real do período, considerando que além da postergação, foram efetuados lançamentos relativos a omissão de receitas financeiras e de variações monetárias passivas, julgadas procedentes neste Voto. Em seguida, foi obtida a base de cálculo tributável do IRPJ, após proceder-se à compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores.*

| Período Base | Moeda | LUCRO REAL CALCULADO PELA IMPUGNANTE APÓS REALOCAÇÃO DE RECEITAS (A) | VALOR LANÇADO RELATIVO À OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA (B) | LUCRO REAL AJUSTADO APÓS AS INFRAÇÕES (C) = (A) + (B) | COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS (D) | LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS (E) = (C) - (D) |
|--------------|-------|----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|------------------------------|------------------------------------------------------------|
| 1991         | Cr\$  | (41.342.669)                                                         | 4.709.093                                                                               | (36.633.575)                                          |                              | (36.633.575)                                               |
| 06/1992      | Cr\$  | 177.416.393                                                          | 141.236.563                                                                             | 318.652.956                                           | 153.007.084                  | 165.645.872                                                |
| 12/1992      | Cr\$  | (302.869.728)                                                        | 158.057.116                                                                             | (144.812.613)                                         |                              | (144.812.613)                                              |

[...]

*Em relação à CSLL, obtêm-se os valores do quadro abaixo, recompondo-se a base de cálculo do próprio período-base, considerando que além da postergação, foram efetuados lançamentos relativos a omissão de receitas financeiras e de variações monetárias passivas, julgadas procedentes neste Voto, e procedendo-se à compensação de bases negativas, permitida para CSLL a partir do ano-calendário de 1992, de acordo com o disposto no artigo 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991:*



| Período Base | Moeda | LUCRO LÍQUIDO CALCULADO PELA IMPUGNANTE APÓS REALOCAÇÃO DE RECEITAS (A) | VALOR LANÇADO RELATIVO À OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA (B) | BASE DE CÁLCULO DA CSLL AJUSTADA APÓS AS INFRAÇÕES (C) = (A) + (B) | COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS (D) | BASE DE CÁLCULO DA CSLL APÓS A COMPENSAÇÃO (E) = (C) - (D) |
|--------------|-------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| 1991         | Cr\$  | (41.342.669)                                                            | 4.709.093                                                                               | (36.633.575)                                                       | -                                  | (36.633.575)                                               |
| 06/1992      | Cr\$  | 195.158.032                                                             | 141.236.563                                                                             | 336.394.595                                                        | -                                  | 336.394.595                                                |



| Período Base | Moeda | LUCRO LÍQUIDO CALCULADO PELA IMPUGNANTE APÓS REALOCAÇÃO DE RECEITAS (A) | VALOR LANÇADO RELATIVO À OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA (B) | BASE DE CÁLCULO DA CSLL AJUSTADA APÓS AS INFRAÇÕES (C) = (A) + (B) | COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS (D) | BASE DE CÁLCULO DA CSLL APÓS A COMPENSAÇÃO (E) = (C) - (D) |
|--------------|-------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| 12/1992      | Cr\$  | (302.869.728)                                                           | 158.057.116                                                                             | (144.812.613)                                                      | -                                  | (144.812.613)                                              |
| 01/1993      | Cr\$  | (39.746.093)                                                            | 52.240.520                                                                              | 12.494.427                                                         | 12.494.427                         | 0                                                          |
| 02/1993      | Cr\$  | (101.810.692)                                                           | 104.340.460                                                                             | 2.529.768                                                          | 2.529.768                          | 0                                                          |
| 03/1993      | Cr\$  | 45.888.744                                                              | 122.428.170                                                                             | 168.316.914                                                        | 168.316.914                        | 0                                                          |
| 04/1993      | Cr\$  | 267.062.262                                                             | 169.935.750                                                                             | 436.998.012                                                        | 136.933.000                        | 300.065.012                                                |
| 05/1993      | Cr\$  | (145.544.780)                                                           | 260.721.480                                                                             | 115.176.700                                                        | -                                  | 115.176.700                                                |
| 06/1993      | Cr\$  | (157.351.962)                                                           | 201.880.880                                                                             | 44.528.918                                                         | -                                  | 44.528.918                                                 |
| 07/1993      | Cr\$  | 71.383.995                                                              | 377.250.690                                                                             | 448.634.685                                                        | -                                  | 448.634.685                                                |
| 08/1993      | Cr\$  | (647.079)                                                               | 334.588                                                                                 | (312.491)                                                          | -                                  | (312.491)                                                  |
| 09/1993      | Cr\$  | 684.510                                                                 | 352.009                                                                                 | 1.036.520                                                          | 418.831                            | 617.689                                                    |
| 10/1993      | Cr\$  | (649.328)                                                               | 435.781                                                                                 | (213.547)                                                          | -                                  | (213.547)                                                  |
| 11/1993      | Cr\$  | 166.908                                                                 | 639.739                                                                                 | 806.647                                                            | -                                  | 806.647                                                    |
| 12/1993      | Cr\$  | 4.023.622                                                               | 213.762                                                                                 | 4.237.384                                                          | -                                  | 4.237.384                                                  |

Ressalte-se que para a CSLL, não há previsão para tributação exclusiva de omissão de receitas no ano-calendário de 1993 e que deixa de ser compensada em 11/1993 e 12/1993 a base negativa relativa ao resultado de 10/1993, por já ter sido compensada em período posterior, qual seja 01/1994. Dessa forma, restando bases de cálculo positivas, devem ser mantidos os valores tributáveis discriminados no quadro abaixo:

| Período Base | Moeda | VALOR LANÇADO RELATIVO À POSTERGAÇÃO | VALOR LANÇADO RELATIVO ÀS OMISSÕES | VALOR MANTIDO RELATIVO À POSTERGAÇÃO | VALOR MANTIDO RELATIVO ÀS OMISSÕES |
|--------------|-------|--------------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|
| 06/1992      | Cr\$  | 1.393.001.515                        | 141.236.563                        | 336.394.595                          | 0                                  |
| 04/1993      | Cr\$  | 920.837.000                          | 169.935.750                        | 300.065.012                          | 0                                  |
| 05/1993      | Cr\$  | 523.675.000                          | 260.721.480                        | 115.176.700                          | 0                                  |
| 06/1993      | Cr\$  | 2.406.267.000                        | 201.880.880                        | 44.528.918                           | 0                                  |
| 07/1993      | Cr\$  | 1.215.509.000                        | 377.250.690                        | 448.634.685                          | 0                                  |
| 09/1993      | Cr\$  | -                                    | 352.009                            | -                                    | 352.009                            |
| 11/1993      | Cr\$  | -                                    | 639.739                            | -                                    | 639.739                            |
| 12/1993      | Cr\$  | -                                    | 213.762                            | -                                    | 213.762                            |

*Desse modo, recomposta a base de cálculo do próprio período e efetuadas as compensações de bases negativas de períodos anteriores, deve ser mantido o crédito tributário relativo aos períodos de 06/1992, 04/1993, 05/1993, 06/1993 e 07/1993, em que restou configurada a hipótese de postergação do pagamento da CSLL e nos períodos de 09/1993, 11/1993 e 12/1993 relativo às omissões de receitas, correspondentes aos valores tributáveis discriminados na tabela acima, efetuando-se os devidos ajustes no sistema SAPLI.*

Os valores constantes das colunas LUCRO REAL CALCULADO PELA IMPUGNANTE APÓS REALOCAÇÃO DE RECEITAS (coluna "A" dos dois primeiros quadros) foram extraídos dos demonstrativos de fls. 428 e seguintes do autos.

2. Relativamente às receitas financeiras omitidas, compensou os valores de imposto de renda retido na fonte incidentes sobre tais montantes, vez que a autoridade fiscal efetuou o lançamento sem levar em consideração essas deduções;

3. Considerou improcedente o lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, efetuado com amparo no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, vez que não ficou demonstrada a efetiva distribuição do lucro ou sua disponibilidade aos sócios. Nesse diapasão, registra o voto condutor da decisão de primeiro grau:

*[...]*

*No que toca ao auto de infração relativo ao IRRF, observa-se que o lançamento foi relativo aos períodos-base de 1991 e 1992 e teve como fundamentação legal o art. 35 da Lei 7.713, de 22/12/1988, o qual, em razão da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal e a conseqüente determinação de supressão do referido texto da expressão "acionista" pela Resolução do Senado nº 82, de 1996, teve sua eficácia restrita para os casos em que seja demonstrada a efetiva distribuição do lucro, ou sua disponibilidade aos sócios, observando-se, inclusive, ter sido vedado a constituição de crédito tributário relativo às sociedades por ações.*

*Verifica-se, portanto, que a aplicação desta norma exige que, em relação às sociedades de quotas de responsabilidade limitada, seja demonstrada a efetiva distribuição do lucro, ou sua disponibilidade aos sócios, e para o caso presente, não há previsão, no contrato social, de distribuição automática de lucros entre os sócios ao final de cada exercício. Logo, é improcedente a exigência de IRRF sobre o lucro líquido relativa aos fatos geradores de 1991, 06/1992 e 12/1992, devendo-se exonerar o crédito tributário lançado.*

4. Reduziu, com base na retroatividade benigna da penalidade tratada na alínea c do artigo 106 do Código Tributário Nacional, a multa de cem para setenta e cinco por cento.

 Creio que não mereça reparo o decidido pela autoridade *a quo*, eis que, no que tange ao recálculo dos resultados fiscais, ele foi efetuado com base em documentação hábil apresentada pela contribuinte e encontra-se devidamente demonstrado às fls. 414/514 dos autos. No que diz respeito à dedução do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as receitas financeiras omitidas, da mesma forma, entendo como correta a decisão, vez que, ao tributar o rendimento financeiro, a autoridade fiscal deveria, necessariamente, computar na

apuração do imposto devido o imposto incidente de forma antecipada. Relativamente à exoneração do crédito tributário relativo ao imposto de renda retido na fonte, diante da manifestação da Suprema Corte e da Resolução do Senado Federal, o lançamento só poderia subsistir se, de fato, restasse comprovada a efetiva disponibilidade (econômica ou jurídica) dos lucros por parte dos sócios. Por fim, a superveniência de norma legal estabelecendo penalidade menos severa do que a vigente à época da prática da infração impõe a aplicação da legislação nova, em respeito ao princípio da retroatividade benigna estampado na alínea c do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício impetrado.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

#### OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Sustenta a Recorrente que a afirmação constante da decisão recorrida de que a regra segundo a qual a consideração no lucro líquido do valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos aplicar-se-ia apenas à forma de tributação pelo lucro arbitrado não pode prevalecer, pois a própria autoridade fiscal de primeira instância capitula a legislação que faz referência ao arbitramento do lucro (art. 645 do RIR/80 e art. 960 do RIR/94) e, portanto, as regras previstas tanto no art. 400, parágrafo 6º do RIR/80 quanto no art. 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 são obrigatoriamente aplicáveis ao presente caso.

Não merece guarida tal argumentação, pois, em primeiro lugar, não se identifica nos autos indicação de que a autoridade de primeira instância tenha, em qualquer momento, considerado que, no caso, o lançamento estaria lastreado nas disposições do art. 645 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980 (RIR/80), e do art. 960 do aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 (RIR/94). Não obstante, esclareça-se que referidos dispositivos estabelecem, tão-somente, que, uma vez apuradas infrações às disposições da legislação do imposto de renda, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, a autoridade fiscal deve lavrar o competente auto de infração. Em segundo, em conformidade com a descrição contida às fls. 290 dos autos, a infração em referência foi capitulada nos arts. 157 e parágrafo 1º; 175; 253 e 387, inciso II, do RIR/80.

Vê-se, portanto, que os argumentos expendidos pela Recorrente são absolutamente improcedentes, não merecendo reparo, assim, o decidido pela Turma Julgadora, que, relativamente à matéria sob análise, assim se pronunciou.

[...]

#### OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

*A autuação foi decorrente da falta de contabilização de ganhos com aplicação financeira, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.*

*A impugnante afirma que o lançamento é ilegítimo, pois foi baseado apenas em extratos ou depósitos bancários, sem a devida investigação das origens dos recursos, com fundamento no art. 9º inciso VII do Decreto-Lei nº 2.471, de 01/09/1988, e, ainda, deixou de observar o art. 400 § 6º do RIR/1980, que prevê a tributação sobre 50 % dos valores omitidos.*

*Analizando os autos, verifica-se que os documentos que serviram de base para o lançamento não foram extratos de depósitos bancários como alegado pela impugnante, uma vez que a omissão de receitas foi constatada pela fiscalização, a partir dos informes de rendimentos da pessoa jurídica, relativos ao período de 1991 a 1992, e extratos de investimentos, relativos ao ano-calendário de 1993, emitidos pelo Banco Crefisul S/A, às fls. 240 a 251, onde estão discriminados os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras realizadas.*

*Como a prova dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras é feita efetivamente com os documentos mencionados no item anterior, uma vez que a instituição financeira é a fonte pagadora dos rendimentos, resta comprovada a infração descrita no lançamento de ofício.*

*O pleito da impugnante de tributação de 50% dos valores omitidos com base no art. 400 § 6º do RIR/1980 também não pode ser acolhido, pois o referido dispositivo tem sua aplicação restrita à forma de tributação do lucro arbitrado, que não é o presente caso.*

*Diante do exposto, mantenho o crédito tributário decorrente da omissão de receitas, estando provada a infração cometida e tendo o lançamento de ofício obedecido à legislação pertinente.*

[...]

(GRIFO DO ORIGINAL)

#### OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

Argumenta a Recorrente que o RIR/94 não pode ser avocado (como fez a decisão recorrida), pois ao período atingido aplica-se a legislação vigente à época, ou seja, RIR/80. Sustenta que o art. 254, I, do RIR/80 não é expresso em incluir a variação monetária dos depósitos judiciais na determinação do lucro operacional da pessoa jurídica. Para ela, antes do trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte não há que se falar em disponibilidade jurídica ou econômica em relação a essas variações monetárias.

Assiste razão à Recorrente quando afirma que as disposições introduzidas pelo RIR/94 não podem servir de suporte para o lançamento, vez que os fatos geradores aqui apreciados são anteriores ao referido Regulamento. Procede, também, a afirmação de que o art. 254, I, do RIR/80 não inclui, de forma expressa, a variação monetária dos depósitos judiciais na determinação do lucro operacional da pessoa jurídica.

Contudo, restringindo-me às razões de defesa apresentadas, alinho-me à construção jurisprudencial<sup>2</sup> de que é legítima a exigência de atualização monetária de depósitos judiciais porque, no caso, o que se busca é tão-somente neutralizar correção de idêntico valor de conta representativa da origem dos recursos depositados. A correção monetária dos depósitos judiciais equivale, na verdade, a estorno de despesa de valores que, escrituralmente, integram o Patrimônio Líquido. O valor da atualização monetária não revela, assim, riqueza nova, sendo inadequado falar-se em disponibilidade.

#### POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

<sup>2</sup> Acórdão 108-04903, de 06 de janeiro de 1998.

Argumenta a Recorrente que prestou serviços de locação de mão-de-obra, atuando, portanto, como intermediária entre o trabalhador e a empresa tomadora do serviço, conforme contrato anexado aos autos às fls. 369/374. Afirma que, sendo fornecedora de mão-de-obra, não pratica qualquer forma de ingerência sobre os trabalhadores, sendo responsável apenas pelo pagamento dos salários e encargos previdenciários, sempre em nome e por conta do cliente. Sustenta que, em contrapartida pela prestação dos serviços de intermediação de mão-de-obra, tem direito a uma taxa de agenciamento, sendo também reembolsada pelo pagamento dos salários, encargos sociais e benefícios referentes à mão-de-obra agenciada. Para ela, a autoridade fiscal está exigindo que o valor meramente reembolsado, referente ao pagamento dos salários, dos encargos sociais e benefícios, seja caracterizado como receita. Adita, ainda, que a decisão recorrida não refuta de forma patente as alegações feitas por ela em sede de impugnação (em especial as formuladas às fls. 349/351), que demonstram a total possibilidade de ela optar pela forma de contabilização que melhor lhe aprouver (no caso, pelo regime de caixa utilizado para a contabilização dos reembolsos).

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 255/257, a infração em referência foi descrita como “inobservância do regime de competência, tendo em vista que o contribuinte contabilizava as suas receitas pelo regime de caixa e suas despesas pelo regime de competência, em consequência, redução do imposto e postergação de seu pagamento, conforme demonstrado em mapas anexos”.

O voto condutor da decisão proferida em primeira instância, por sua vez, consignou:

[...]

*A autuação foi efetuada em decorrência da inobservância do regime de competência, tendo em vista que o contribuinte contabilizava suas receitas pelo regime de caixa e suas despesas pelo regime de competência.*

...

*Ressalte-se que, no presente processo, o autuante verificou que a fiscalizada contabilizava suas receitas pelo regime de caixa e suas despesas pelo regime de competência, isto é, o contribuinte não havia adotado um regime uniforme de escrituração e que, diante do exposto até aqui, resta comprovada a infração em exame, em função dos dispositivos legais analisados, não sendo aplicado à espécie o artigo 280 do RIR/1980, embora conste nos autos.*

*Quanto aos valores lançados, verifica-se que foram calculados pelo autuante com a apropriação das receitas para o período em que foram auferidas, em confronto com a receita declarada, conforme demonstrativo à fl. 239.*

[...]

Vê-se, portanto, que se apresenta absolutamente imprópria a discussão acerca da natureza da receita submetida à tributação, eis que o que aqui se discute é tão-somente o fato de a contribuinte não ter observado, na escrituração de suas receitas, o regime de competência.

A afirmação de que a decisão recorrida não refutou, de forma patente, as alegações feitas por ela em sede de impugnação (em especial as formuladas às fls. 349/351), também não procede. Com efeito, o voto de suporte da decisão registrou:

[...]

*A interessada apresentou as declarações de rendimentos da pessoa jurídica, nos períodos-base autuados, na forma de tributação pelo lucro real e a opção por esse regime de tributação implica diversas obrigações acessórias dela decorrentes, disciplinadas no RIR/1980 e, além do dever de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, com uso obrigatório do livro Diário outros livros previstos em leis e no próprio RIR/1980, deve o contribuinte apurar o lucro líquido na forma prevista pela Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, conforme disposto no artigo 172 do RIR/1980, a seguir transcrito:*

*Art. 172 - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 4º).*

*§ único - O lucro líquido do exercício deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15/12/76 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, XI).*

*Desse modo, ao contrário do alegado pela impugnante, haja vista a opção pelo regime de tributação do lucro real, deve ser observado o regime de competência previsto no artigo 187 parágrafo 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, in verbis:*

*Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:*

*(...)*

*§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:*

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

*Uma vez obrigado a adotar o regime de competência, sua inobservância pode implicar postergação indevida do imposto, prevista no artigo 171 do RIR/1980, a seguir transcrito:*

[...]

 Resta claro, portanto, que, diferentemente do alegado pela Recorrente, a decisão recorrida abordou, com propriedade, os argumentos de defesa trazidos aos autos em sede de impugnação, demonstrando, de forma fundamentada, que, tratando-se de pessoa jurídica que submeteu os seus resultados à tributação pela sistemática do lucro real, as receitas, assim como



as despesas, devem ser escrituradas observando-se o regime de competência, isto é, o momento em que foram auferidas ou incorridas (despesas).

### REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA

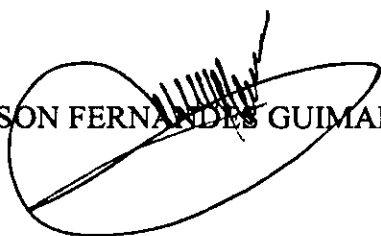
Afirma a Recorrente que somente poderia ser imputado à ela uma multa de 75% caso ela estivesse praticado atos com dolo, com o intuito consciente de sonegar. Adita que, caso se entenda que a multa é devida, ainda surgem questionamentos, pois a autoridade fiscal concedeu uma redução de 30% sobre o valor da multa, caso o pagamento do débito fosse efetuado até 30 dias após a intimação da decisão que ora recorre, porém, o exercício do contraditório constitui direito seu, assegurado pelo texto constitucional, não sendo lícito que ela seja punida pelo simples fato de ter exercido esse direito.

Não merecem acolhida tais argumentos.

O percentual de multa aplicado, reduzido em razão da superveniência de norma legal que cominou penalidade menos severa do que a vigente à época da ocorrência do fato, é o previsto para os casos em que o lançamento é realizado de ofício e não foram identificadas infrações em que o dolo estivesse presente. Isto porque, nesta situação (supressão dolosa de tributos), o dispositivo legal aplicado pela autoridade julgadora de primeira instância, abaixo reproduzido, prevê penalidade mais severa (multa de 150%).

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento aos recursos interpostos.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2008.



WILSON FERNANDES GUIMARÃES