



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 13827.000462/98-60  
Recurso nº : 122.617  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ano: 1995  
Recorrente : MERCANTIL BOCA RICA LTDA.  
Recorrida : DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 18 de outubro de 2000  
Acórdão nº : 108-06.255

IRPJ – IRRF – CSL - LUCRO PRESUMIDO – RECEITAS OMITIDAS – ANO-CALENDÁRIO 1995. A tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei nº 9.249/95, que os revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, o lucro referente às receitas não declaradas, no ano de 1995, deve ser quantificado mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis ao lucro presumido.

CSL – LANÇAMENTO DECORRENTE – Para as empresas optantes pelo lucro presumido, a CSL tem como base de cálculo 10% (dez por cento) da receita omitida.

IRRF – LANÇAMENTO DECORRENTE – Afastada a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, cancela-se o lançamento neles fundamentado, pois o lucro efetivamente distribuído aos sócios, no lucro presumido, estava submetido a outro regime de tributação.

PIS – COFINS – LANÇAMENTOS DECORRENTES - Reconhecida a ocorrência de omissão de receitas, pertinente sua inclusão na base de incidência das contribuições.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERCANTIL BOCA RICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:

- 1) no cálculo do IRPJ, aplicar os percentuais previstos no artigo 28 da Lei n.º 8.981/95;
- 2) reduzir a base de cálculo da CSL para 10% das receitas omitidas; 3) cancelar a exigência do IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



TANIA KOETZ MOREIRA  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 10 NOV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255  
  
Recurso nº : 122.617  
Recorrente : MERCANTIL BOCA RICA LTDA.

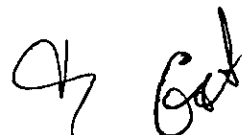
## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, à contribuição para o Pis, à Cofins, ao Imposto de Renda na Fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro, do ano-calendário de 1995, lavrados em virtude de omissão de receita configurada pela apuração de saldo credor de caixa.

Conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal, foram identificados registros de ingressos de numerário na conta Caixa, referentes a cheques que, examinados os extratos bancários, constatou-se não terem sido apresentados nem descontados no banco. Verificou também o autuante que os cheques entrados a cada mês na conta Caixa eram baixados no mês seguinte, concluindo que as emissões tinham o objetivo de acobertar eventuais saldos credores. Efetuada a recomposição daquela conta, conforme demonstrativo de fls. 07, com a exclusão dos valores dos cheques em questão, foi apurado saldo credor de Caixa nos meses de janeiro a março, maio e junho do ano de 1995, caracterizando a omissão de receita.

Trata-se de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do lucro presumido.

Impugnação às fls. 51/56, alegando que a empresa efetua o pagamento de seus compromissos com cheques pré-datados, baixando os respectivos valores, individualmente, na data de vencimento das obrigações, o que se dá em 30 dias, em média, antes da data de apresentação dos cheques. Como contrapartida, emite um cheque pelo total dos pré-datados, registrando-o a débito de Caixa e evitando com isso a distorção do saldo físico da conta. A cada mês, quando do ingresso efetivo das receita de vendas que suportam os cheques pré-datados, faz o estorno daquele cheque único anteriormente ingressado no Caixa. Nessa sistemática, não ocorreu



Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255

saldo credor de caixa, uma vez que a saída individual efetiva ocorreu durante o mês e na exata medida em que se verifica o efetivo ingresso de recursos.

Acrescenta que, embora tenha optado pelo lucro presumido no ano-calendário de 1995, manteve escrituração regular, tendo apurado prejuízo fiscal, cuja compensação deve ser reconhecida.

Decisão singular às fls. 107/112 julga procedentes os lançamentos, e tem a ementa assim redigida, na parte referente ao IRPJ:



*"OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.  
A apuração de saldo credor de caixa autoriza a presunção de receitas omitidas em montante equivalente."*

Ciência da decisão em 05.04.2000. Recurso Voluntário protocolizado em 02 de maio seguinte, argumentando que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, nos quais se fundamentou o lançamento, não se aplicavam, no ano-calendário de 1995, às empresas optantes pelo lucro presumido, o que só veio a acontecer com a Medida Provisória nº 492, de 05.05.94, que por sua vez foi sendo sucessivamente reeditada até sua conversão, em 20.06.95, na Lei nº 9.064/95. Como as Medidas Provisórias não convertidas em lei, no prazo de trinta dias, perdem a sua eficácia "ex-tunc", a matéria por ela tratada só passou a produzir seus efeitos a partir de 01.01.96, em vista dos princípios da anterioridade e irretroatividade das leis. No caso, isso nem chegou a ocorrer, tendo em vista que, em dezembro de 1995, a Lei nº 9.249/95, em seu artigo 36, revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Por isso, conclui, impõe-se a reforma da decisão recorrida, para cancelar a exigência relativa ao IRPJ e ao Imposto de Renda na Fonte.

Os autos sobem a este Conselho de Contribuintes amparados em liminar dispensando o depósito recursal.

Este o Relatório.

 4 

Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255

## VOTO

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Apesar de, na Impugnação, ter argüido a inexistência de saldo credor da conta Caixa, nesta segunda fase a Recorrente limita-se a alegar a inaplicabilidade dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, no ano-calendário de 1995, às empresas optantes pela tributação com base no lucro presumido, postulando por isso o cancelamento dos autos de infração do IRPJ e do IRRF.

Essa questão já foi várias vezes enfrentada nesta Câmara, tendo-se pacificado o entendimento no sentido de que os dispositivos citados (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92) tiveram aplicação para o lucro presumido somente a partir da vigência da Medida Provisória nº 492, publicada no DOU de 06.05.94.

O lançamento do IRPJ teve por fundamento legal os artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, que consolidam os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelos quais introduziu-se a tributação da receita omitida em separado do resultado da pessoa jurídica. O artigo 43 estava assim redigido:

*"Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade 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.*

Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255

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

O artigo 44, por sua vez, tinha a seguinte redação em seu *caput*:

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

Esses dispositivos dirigiam-se, efetivamente, apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A extensão de tal sistemática àquelas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado veio com a Medida Provisória nº 492, publicada no D.O.U. de 06.05.94, que alterou o parágrafo 2º acima reproduzido, dando-lhe a seguinte redação:

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

Pretendeu o legislador, com essa Medida Provisória, alcançar desde então todas as pessoas jurídicas, tanto que seu artigo 7º continha determinação expressa no sentido de que tal inovação aplicar-se-ia "aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994". No entanto, essa disposição expressa de efeitos imediatos não foi reproduzida nas reedições subseqüentes daquela MP, nem na Lei 9.064/95 em que foi convertida. E com propriedade, pois a aplicação imediata da nova redação feria o princípio da anterioridade fixado no artigo 150, III, "b", da Constituição Federal e foi a bom tempo suprimida. Por traduzir majoração de imposto pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, só a partir do exercício seguinte (01.01.95) seria possível a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, com sua nova redação.

Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255

Não procede o argumento de que a nova redação somente poderia ser aplicada a partir da Lei nº 9.064/95, resultante da conversão daquela MP nº 492/94, uma vez que já se consolidou o entendimento, firmado pelo Poder Judiciário, de que a Medida Provisória convertida em lei produz efeitos desde a sua edição, mesmo que sucessivamente reeditada.

Todavia, tem razão a Recorrente ao argumentar que os referidos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram finalmente revogados pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95. Também sobre esse enfoque esta Câmara já fixou entendimento de que, por se tratar de norma de caráter penalizante, a revogação alcança os atos não definitivamente julgados.

Com a revogação daqueles artigos, as receitas omitidas passaram a ter o mesmo tratamento das demais receitas da pessoa jurídica, conforme artigo 24 da mesma Lei nº 9.249/95:

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

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

No caso de lucro presumido ou arbitrado, este dispositivo implica o reconhecimento de que o **resultado tributável** correspondente às receitas omitidas deve ser apurado da mesma forma que o das demais receitas, ou seja, pela aplicação do percentual de presunção ou arbitramento cabível, segundo a natureza da atividade. Reconhece-se pois que o valor da receita bruta, o total omitido, não condiz com o conceito de lucro, para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda.

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de

Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255

cálculo do tributo, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Tratando-se de norma de carácter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados.

Sobre questão análoga já se pronunciou esta mesma Oitava Câmara em vários julgados, dentre os quais o Acórdão nº 108-05.796, sessão de 13.07.99, de lavra do eminente Relator Dr. José Antônio Minatel, do qual transcrevo a parte da ementa pertinente à matéria discutida:

*"IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS NO ANO DE 1995 – Por traduzir tributação com natureza de penalidade, tem aplicação retroativa a revogação do art. 43 da Lei nº 8.541/92, consumada pela Lei nº 9.249/95, devendo ser quantificado o lucro sobre as receitas não declaradas, mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis à apuração do Lucro Presumido, no período da omissão. "*

Afastada a penalização através do tributo, resta apurar a base tributável relativa às receitas omitidas, na sistemática vigente para o lucro presumido. No IRPJ, a apuração se faz pela aplicação do coeficiente correspondente à atividade do contribuinte, conforme previsto no artigo 28 da Lei nº 8.981/95.

Quanto à CSL, afastada a aplicação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, é de ser reduzida a base de cálculo para 10% da receita omitida, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 7.689/89.

O lançamento do IR-Fonte não deve subsistir, uma vez que, no ano de 1995, a tributação incidia sobre o rendimento, efetivamente pago ao sócio, que excedesse o valor do lucro presumido, diminuído do próprio IRPJ. Tratando-se de outra



Processo nº : 13827.000462/98-60  
Acórdão nº : 108-06.255

modalidade de lançamento, com retenção na fonte pela tabela progressiva e posterior inclusão na declaração de ajuste, não se pode cogitar de simples adequação da base de cálculo, impondo-se seja cancelado o lançamento efetuado com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Já a exigência da Cofins e da contribuição para o Pis devem ser mantidas, pois que a receita omitida constitui base de cálculo para sua incidência.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso voluntário, para:

- a) apurar a base de cálculo do IRPJ mediante a aplicação, sobre a receita omitida, do coeficiente do lucro presumido correspondente à atividade do sujeito passivo;
- b) reduzir a base de cálculo da CSL a 10% da receita omitida;
- c) cancelar a exigência do IR-Fonte.

Sala de Sessões, em 18 de setembro de 2000

  
Tania Koetz Moreira

