



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Recurso nº. : 126.499  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1994 e 1995  
Recorrente : DIFERTIZA DISTRIBUIDORA DE FERTILIZANTES VERA CRUZ LTDA.  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO-SP  
Sessão de : 22 de agosto de 2001  
Acórdão nº. : 107-06.382

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - PROCEDÊNCIA – A teor do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, decai a Fazenda Pública do direito de promover o lançamento após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, razão pela qual, tendo a decadência neste caso concreto se operado, improcede o lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro de 1993 e 23 de maio de 1994 .

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS – ANO-CALENDÁRIO DE 1994 - Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, calculada com base em receita omitida pela pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. A norma legal que deu nova redação aos citados artigos, somente tem eficácia a partir do ano de 1995.

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO-CALENDÁRIO DE 1995 – SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa realizados por parte dos sócios da pessoa jurídica, a título de aumento de capital, empréstimos em dinheiro ou doação, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autoriza a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 229 do RIR/94.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA

PIS/FATURAMENTO - LEI COMPLEMENTAR 770 - BASE DE CÁLCULO - INTELIGÊNCIA DO ART. 6º, § ÚNICO - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - O PIS, exigido com base no faturamento, nos moldes da Lei Complementar nº 770, deve ser calculado com base no faturamento do sexto mês anterior.

COFINS – PERÍODO DE JUNHO/94 A AGOSTO/95 - OMISSÃO DE RECEITAS – Comprovada nos autos omissão de receitas, justifica-se o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social que incide sobre o faturamento da empresa.

D 1

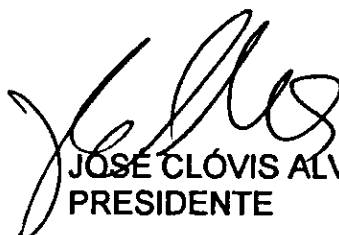
Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – AGOSTO/95** - Em se tratando de lançamento decorrente, mantida a tributação do procedimento principal, deve-se dar a esse o mesmo destino.

**COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS – CARACTERIZAÇÃO POR EXTRATOS BANCÁRIOS – PERÍODO DE JUNHO A SETEMBRO DE 1994 - IMPROCEDÊNCIA** – A não contabilização de receitas, apuradas em extratos bancários cuja origem e procedência não foi objeto de investigação, embora possam ser tributáveis pelo de imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro, por si só não se prestam para lançamento de COFINS, cuja base de cálculo pressupõe a existência de receitas derivadas da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por DIFERTIZA DISTRIBUIDORA DE FERTILIZANTES VERA CRUZ LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Por maioria de votos, DECLARAR a decadência dos lançamentos em relação ao período de 31.01.1993 a 23.05.1994, inclusive, vencido o Conselheiro Francisco de Assis Vaz Guimarães; e no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para excluir da tributação o IRPJ, CSSL e o IRRF no período de junho a setembro de 1994; e DECLARAR insubsistente o lançamento do PIS-Faturamento de junho de 1994 a agosto de 1995. Quanto à COFINS, por maioria de votos, AFASTAR a exigência relativa ao período de junho a setembro de 1994, vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (relator), Maria Ilca Castro Lemos Diniz e José Clóvis Alves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
NATANAEL MARTINS  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2001

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, LUIZ MARTINS VALERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

Recurso nº. : 126.499  
Recorrente : DIFERTIZA DISTRIBUIDORA DE FERTILIZANTES VERA CRUZ LTDA.

## RELATÓRIO

DIFERTIZA DISTRIBUIDORA DE FERTILIZANTES VERA CRUZ LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 161/185, da decisão da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos Autos de Infração de IRPJ, fls. 02; PIS, fls. 11; Cofins, fls. 18; CSLL, fls. 25; e IRFONTE fls. 34.

A exigência fiscal refere-se aos anos-calendário de 1993, 1994 e 19952, tendo sido constituída em razão da omissão de receitas, assim descrita no auto de infração (fls. 03):

### **\*OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 1993**

*Em 05/03/99, através do Termo de Intimação (fls. 43), intimamos o contribuinte a apresentar, dentre outros documentos, os livros caixa e demais livros contábeis e fiscais ref. aos anos de 1993 a 1997.*

*Após a análise dos livros contábeis, declarações do IRPJ e alguns extratos bancários da empresa, intimamos o contribuinte (Termo de Intimação de fls. 44 e 45), a apresentar diversos documentos e justificativas para alguns lançamentos contábeis e depósitos bancários efetuados.*

*Em 14/05/99, o contribuinte apresentou diversos documentos em resposta à intimação acima, sendo a seguir relacionadas aquelas que não foram devidamente comprovadas ou justificadas pelo contribuinte:*



Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

*I - Lançamento em 01/08/95 no livro Caixa – Doação recebida de Ana Tosoni Sampaio no valor de R\$ 14.000,00 (cópia livro caixa fls. 47 a 49).*

*Intimado a comprovar a origem dos recursos e a efetiva entrega dos valores lançados no livro Caixa, o contribuinte apresentou cópia de uma declaração de doação (fls. 50), firmada por Ana Tosoni Sampaio, no entanto, não apresentou documentação hábil de idônea, coincidente em datas e valores, que comprovasse a efetiva entrega do numerário, sendo assim lançamos o valor de R\$ 14.000,00, como omissão de receitas.*

*II – Justificativa para os depósitos efetuados junto ao banco Bradesco, ag. 0011-6, conta 8717-3, em nome da empresa nos meses de janeiro a abril de 1993 e março, maio, junho e setembro de 1994, em valores superiores aos declarados como receita pela empresa em suas declarações de IRPJ, conforme relação constante do Termo de Intimação de fls. 44 e 45, e cópias dos extratos bancários de fls. 51 a 70.*

*O contribuinte alegou (conforme doc. de fls. 71) que os valores ref. 1993 já decaíram e quanto ao ano de 1994, não apresentou qualquer justificativa.*

*Sendo assim, lançamos as diferenças apuradas, entre outros valores dos depósitos não justificados e as receitas declaradas, como omissão de receitas, conforme demonstrativo de fls. 72.*

*Ressaltamos que os extratos bancários analisados, foram apreendidos pela fiscalização da DRF em 06/05/98, na rua Paulo Guerreiro Franco, nº 864, em Vera Cruz, SP, e, por tratarem-se de documentos protegidos pelo sigilo bancário, foi solicitada pelo Ministério Público Federal, a quebra do sigilo bancário da empresa, a qual foi concedida em 18/12/98, pela Justiça Federal de Marília, permitindo esta fiscalização ter acesso aos mesmos.*

**ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 43 da Lei nº 8.541/92; Arts. 229, 523, § 3º, 739 e 892, do RIR/94."**

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência,

com a impugnação de fls. 90/114.

Processo nº : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº : 107-06.382

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, nos termos da sentença nº 390, de 30/01/01 (fls. 135/143), cuja ementa tem a seguinte redação:

**\*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Data do fato gerador: 31/01/93, 28/02/93, 31/03/93, 30/04/93, 31/03/94.*

**DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.**

*O termo inicial do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação ocorre no dia seguinte à ocorrência do fato gerador, na hipótese de ter ocorrido o pagamento antecipado, e, caso contrário, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.*

**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.**

*O prazo decadencial para o lançamento de contribuições sociais é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.*

**IRPJ**

*Data do fato gerador: 01/08/95*

**DOAÇÃO DE SÓCIO. SUPRIMENTO DE CAIXA OMISSÃO DE RECEITAS E PROVA.**

*A falta de comprovação de origem e efetiva entrega de suprimentos de caixa efetuados por sócio autorizam a presunção de omissão de receitas.*

**IRPJ**

*Data do fato gerador: 31/03/93, 25/05/94, 06/06/94, 24/06/94, 13/09/94, 23/09/94, 28/09/94.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO.**

*A tributação da omissão de receitas de pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido é isolada e definitiva.*

 IRRF

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

*Data do fato gerador: 31/03/93, 25/05/94, 06/06/94, 24/06/94, 13/09/94, 23/09/94, 28/09/94.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO.**

*A receita omitida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido presume-se distribuída aos sócios e é tributada na fonte de forma isolada e definitiva.*

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."**

Ciente da decisão monocrática em 12/02/01 (AR fls. 160), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 14/03/01, protocolo às fls. 161, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a contagem do prazo decadencial aplicável à tributação mensal com base no lucro presumido e IRFonte, porque ambos estão sujeitos ao lançamentos por homologação e, nesse caso, o lapso temporal de cinco anos é contado da data de ocorrência do fato gerador;
- b) que estão caducos os lançamentos de IRPJ e IRFonte, envolvendo os meses de janeiro a abril de 93 e março a maio de 1994, este último mês porque o fato gerador do IRRF teria ocorrido em 23/05/94, e o auto de infração lavrado em 24/05/99;
- c) que as contribuições em causa COFINS, PIS e CSLL, inserem-se no rol dos tributos, cujo lançamento diz-se por homologação, sistematizado pelo art. 150, § 4º do CTN. Tal artigo é taxativo ao fixar o prazo de 5 anos para o exame da autoridade administrativa contados a partir do fato gerador;
- d) que, o que caracteriza a presunção de omissão de receitas no caso de suprimento de caixa não comprovado, não é o próprio suprimento não comprovado. São outros indícios de omissão, o que deve ser demonstrado pelo Fisco;
- e) que a doação não significa a supressão de recursos da empresa em benefício dos sócios. É exatamente o oposto, pois representa o ingresso de uma receita tributável da pessoa jurídica;
- f) que, mesmo diante da suposição de que essa receita foi anteriormente desviada, no momento da doação ocorre seu retorno sob a mesma forma. Daí a incompatibilidade de sua

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

equiparação a suprimto para tributação segundo as normas do art. 229 do RIR/94;

- g) que a simples divergência entre as receitas escrituradas e os depósitos bancários não autoriza o lançamento de ofício, havendo a necessidade da fiscalização vinculá-los às operações da pessoa jurídica;
- h) que a presunção de que os depósitos bancários constituem indícios autorizadores de omissão de receita é totalmente descabida;
- i) que o embasamento da exigência foi os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. Referidos dispositivos foram revogados pelo art. 34, IV da Lei nº 9.249/95, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1996. Esses ordenamentos possuíam natureza penal, impondo-se admitir que a revogação processada pela citada lei tem efeito retroativo, consoante a retroatividade benigna prevista nos arts. 106 e 112 do CTN.

Às fls. 196, o despacho da DRF em Marília – SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



## VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a presente lide trata do lançamento de ofício contra pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, pela constatação de omissão de receitas nos seguintes períodos: 31/03/93, 30/04/93, 31/03/94, 23/05/94, 06/06/94, 24/06/94, 13/09/94, 23/09/94, 28/09/94 e 01/08/95, tendo como enquadramento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

Inicialmente cabe apreciar a preliminar de decadência argüida pela recorrente. A exigência fiscal refere-se aos seguintes fatos geradores: 31/01/93; 28/02/93; 31/03/93; 30/04/93; 31/03/94; 23/05/94; 06/06/94; 24/06/94; 13/09/94; 23/09/94; 28/09/94; e 01/08/95. A contribuinte tomou ciência do lançamento em 31/05/99, como faz prova o AR de fls. 88.

A norma legal que estabelece o prazo decadencial do direito da constituição do crédito tributário está disposta no Código Tributário Nacional, quais sejam o artigo 5º § 4º e o art. 173, incisos I e II, e o parágrafo único, *verbis*:

*\*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*

.....

*§ 4º. Se a lei não fixar à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se*

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

*homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

.....

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingui-se após cinco anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II- da data em que se torna definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingui-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao pagamento”.*

A E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendia que o IRPJ correspondia a um lançamento por declaração, cujo termo inicial para a contagem do prazo decadencial iniciava no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Porém, em 13 de julho de 1998, a Câmara Superior prolatou o Acórdão nº CSRF/01-02.403, o qual, por maioria de votos, modificou o entendimento do lançamento por declaração e acatou o lançamento por homologação com o prazo iniciando-se não do fato gerador mas no momento em que inexistente impedimento à sua constituição, ou seja, o prazo de decadência começa a contar a partir da entrega da declaração de rendimentos ou pagamento da primeira parcela.

Consta do acórdão proferido da CSRF:

*\*... Explicou o decidido que eram três as modalidades de lançamentos previstos no CTN, a saber: por declaração (art.147); de ofício (149) e por homologação (art. 150), classificação esta que*

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

*partia do grau de participação de cada contribuinte na prestação de informações ao fisco”.*

Sobre o lançamento por homologação afirma que a lei fixava o dever de pagar o crédito antes do exame da autoridade administrativa, o que acontecia com o imposto de renda a partir do determinado pelo DL nº 1967/82, mantido pelas Leis nºs. 8.383/91; 8.541/91; 8.981/95.

Assim, o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento dos tributos relativos ao período de 31/01/93 e 23/05/94, já havia decaído quando da ciência do contribuinte, em 31/05/99, da lavratura dos autos de infração.

Também no que concerne à tributação reflexa, o lançamento também está caduco pois as contribuições sociais, dentre elas a referente ao Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. nº 146, III, “b” e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

A ilustre Conselheira Mariam Seif, em voto proferido no julgamento do Recurso nº 89.892, e que embasou o Acórdão nº101-88.663, de 22/08/95, teceu considerações que muito contribuem para o esclarecimento do litígio em julgamento:

*“O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele portanto, conheço.*

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

*Sustentou a recorrente que o lançamento ao ser efetivado somente em 22/01/93, prejudicou a competência do período de março de 1983 a dezembro de 1986 (período alcançado pela ação fiscal), posto que, contra a mesma já havia se operado a decadência quinquenal para constituição do pretense crédito tributário*

*Entendo assistir razão à recorrente no que pertine à preliminar de decadência que suscita, pelas razões que passo a expor.*

*A Contribuição para o Fundo de Investimento Social -FINSOCIAL foi criada pelo Decreto-Lei nº 1.940/82, que definiu os contribuintes, a base de cálculo, as alíquotas, a destinação do produto da arrecadação, etc., omitindo-se contudo, quanto a fixação dos prazos decadencial e prescricional.*

*Com o advento do Decreto-lei nº 2.049, de 03/08/83, a cobrança e fiscalização da contribuição em causa, o processo administrativo e de consulta à ela aplicáveis passou para o âmbito da Secretaria da Receita Federal, tendo sido este o primeiro ato legal a cuidar expressamente de tais atividades relativamente a contribuição para o FINSOCIAL*

*Nesta oportunidade tratou-se, também do prazo para o recolhimento e cobrança da contribuição (prazo prescricional), que foi fixado em 10 (dez) anos, consoante artigo 10 do citado diploma legal. Entretanto, o prazo decadencial mais uma vez foi olvidado.*

*Tendo em vista as dúvidas que foram suscitadas acerca da questão e ainda face a necessidade de fixação de prazo para orientar a atividade de lançamento da contribuição, os técnicos da Receita Federal, responsáveis pela interpretação das normas tributárias, concluíram ser o prazo decadencial coincidente com o prescricional, com fundamento no disposto no artigo 3º do Decreto-lei nº 2.049/83, in verbis:*

*“Art. 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos, a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculados sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos Índices de variação das Obrigações Reajustáveis no Tesouro Nacional, sem*

*prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei."*

*Francamente, por mais esforço que eu faça, não vislumbro no teor do dispositivo acima qualquer expressão ou termo que cuide do prazo decadencial, ou seja, do prazo que tem a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário da contribuição versada no mencionado Decreto-lei. O que está categoricamente definido, isto sim, é o prazo e guarda e conservação, pelos contribuintes, dos "documentos comprobatórios dos pagamentos e da base de cálculo das contribuições", com vistas a possibilitar o desempenho da atividade de fiscalização dos respectivos recolhimentos, atribuídas à Secretaria da Receita Federal, no artigo 6º do mesmo diploma.*

*E mais, com exceção do artigo 9º, nenhum dos dispositivos que integram o Decreto-lei nº 2.049/83, cuida da atividade de lançamento, isto é da constituição do crédito relativo a contribuição em questão. Mesmo o dispositivo excepcionado, o faz de forma genérica, ou seja, determina simplesmente que "o processo administrativo de determinação e exigência das contribuições para o FINSOCIAL, bem como o de consulta sobre a aplicação da respectiva legislação, serão regidos, nos que couber, pelas normas expedidas nos termos do artigo 2º do Decreto-lei nº 822, de 5 de setembro de 1969", quais sejam, pelas normas do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo Administrativo Fiscal.*

*Assim, dada a completa ausência de dispositivo legal específico que cuide do prazo decadencial de tal contribuição, deve o aplicador da lei observar o prazo fixado no diploma legal que fixa as regras básicas aplicáveis aos tributos e contribuições em geral, que é o Código Tributário Nacional, até porque em se tratando de decadência, não pode o intérprete da lei interpretá-la ao seu talante, uma vez que a Constituição Federal vigente reserva a Lei Complementar tratar da matéria, consoante estabelece em seu artigo 146, inciso III, alínea "b":*

*"Art. 146 - cabe à Lei Complementar:*

*.....*  
*..*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*8*

*.....*  
*..*

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."*

*Imperioso esclarecer, apenas para espancar eventuais dúvidas, que no tocante às contribuições sociais, a própria Carta Constitucional, através do seu artigo 149, cuidou de estender-lhe as regras inseridas no Sistema Tributário Nacional, o que, sem margem de dúvida, aplica-se aos PIS, o que nos leva a inarredável conclusão de que o artigo 146 acima transcrito aplica-se ao caso ora examinado.*

*Com efeito, reza o artigo 149:*

*"Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I, III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, par.6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."*

*Indubitavelmente, a Lei Complementar vigente, a que se refere o artigo 146, e a de nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional, que em seu artigo 173, estabelece:*

*"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito extingue-se após 5 (cinco) anos, contados..."*

*Outro não é o entendimento que a jurisprudência vem firmando acerca da questão, como nos dá conta a ementa do Ac.92.02.06304-04/RJ, prolatado pela 1ª Turma do TRF da 2ª Região:*

*"Tributário. PIS. Incidência de Prescrição e Decadência. Embora não tenha o PIS natureza de Imposto, nem de taxa, é um tributo, da espécie contribuição social, com todas as características apontadas no artigo 3º do Código tributário. E, assim, está sujeito às normas gerais de direito tributário, inclusive quanto aos prazos de decadência e prescrição."*

*Também esta Câmara caminha no mesmo sentido, conforme estampado na ementa do Ac. 101-88.324, de 16/05/95:*

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

***"PROCESSUAL -DECADÊNCIA - O direito de constituir crédito tributário relativo ao PASEP decai no prazo de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, na forma prescrita no artigo 173 e parágrafo do Código Tributário Nacional."***

*Sem dúvida alguma o presente lançamento, objetivando a exigência das contribuições devidas no período de março de 1983 a dezembro de 1986, se deu fora do prazo quinquenal previsto na legislação aplicável, posto que só foi formalizado em 22/01/93.*

*Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência de a Fazenda Nacional promover o lançamento da contribuição devida no período alcançado pela ação fiscal."*

Isto posto, deve ser acolhida a preliminar de decadência para excluir da exigência as parcelas relativas ao período compreendido entre 31 de janeiro de 1993 e 23 de maio de 1994, inclusive.

Quanto ao mérito, vimos do relatório que a recorrente ofereceu à tributação seus resultados relativos aos anos-calendário de 1994 e 1995, com base no lucro presumido, sendo que a exigência fiscal teve como enquadramento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/92; artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, *verbis*:

***"Art. 523. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros reais (Lei nº 8.541/92, art. 14).***

***§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 1º):***

***a) omissis;***

***b) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de cargas;***

***c) omissis;***

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 2º).

§ 3º Verificada omissão de receitas os valores serão tributados na forma dos arts. 739 e 892 (Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44).

---

Art. 892. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25% de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida. (Lei nº 8.541/92, art. 43).

§ 1º. ....

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

Posteriormente, com o advento da Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, a redação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, sofreram alterações:

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

"Art. 43 .....

§ 1º .....

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

.....

§ Art. 44 .....



Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

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

*Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994.”*

Pelo exposto, verifica-se que a Lei nº 8.541/92, estabeleceu a forma de tributação das receitas omitidas para as empresas tributadas com base no lucro real, deixando de incluir as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, bem como as situações de arbitramento dos lucros.

Não obstante a referência explícita ao regime de tributação com base no lucro real contida no § 2º do artigo 43, o qual estabelece que a partir daquele momento, a receita omitida não mais integraria a base tributável, isto é, não haveria mais a necessidade de se recompor a base de cálculo do tributo, a exemplo do procedimento adotado quando da vigência do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, de forma a se poder compensar eventuais prejuízos fiscais anteriormente apurados.

Posteriormente, em 28 de setembro de 1993, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 79, objetivando disciplinar as regras a serem aplicadas à tributação com base no lucro arbitrado a partir de 1º de janeiro de 1993.

Ao tratar da omissão de receitas, este ato administrativo esclareceu:

*“Art. 16 - Verificada a ocorrência de omissão de receita pela autoridade fiscal, será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos.”*

Verifica-se, assim, que a própria Administração Tributária entendeu estar vigente ainda, a norma contida no art. 8º, § 6º, do Decreto-lei nº 1.648/78,

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

diploma legal que, até então, disciplinava as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Ressalte-se que este dispositivo legal foi consolidado no art. 892, § 2º, do RIR/94.

A regra normal de tributação é aquela na forma do lucro real, em que as pessoas jurídicas apuram seus resultados a partir das demonstrações financeiras, com base em escrituração regular. Com vistas a esse preceito fundamental, o regulamento do imposto de renda possui todo um capítulo com as normas e procedimentos a serem observados, destinado à escrituração das operações das pessoas jurídicas.

Sendo, pois, o lucro real a regra geral para a tributação das empresas, então, por consequência, o lucro presumido configura-se em uma exceção à regra, o qual possui um tratamento específico no Regulamento do Imposto de Renda. Assim, tratando-se de um desvio da regra, não se pode deduzir que ao se alterar a norma ordinária, estaria também se alterando o preceito específico.

Esse entendimento também é cabível à aplicabilidade do artigo 6º da Lei nº 6.468/77, que regulamenta o lançamento de ofício por omissão de receitas nas empresas tributadas com base no lucro presumido, eis que nenhuma das citadas normas foram textualmente revogadas pela Lei 8541/92.

Do exposto, pode-se concluir que a norma contida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, aplica-se somente ao regime de tributação com base no lucro real, uma vez que atos posteriores emanados da Administração Tributária confirmaram a vigência das normas relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado.

Com efeito, a consolidação do entendimento acima exposto se deu em época posterior, afastando qualquer dúvida até então existente a respeito do tratamento tributário aplicável às receitas omitidas. A norma saneadora de tal situação surgiu com o advento da Medida Provisória nº 492/94, que, em seu artigo 3º,

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

alterou o parágrafo 2º do artigo 43 da Lei 8541/92, incluindo então todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), porém, com a ressalva de que a sua aplicação se daria aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994, conforme estabelece o seu artigo 7º.

Assim, quando o artigo 3º da Medida Provisória 492/94 deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com a inclusão da expressão "... não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado...", deixou explícito que a edição desta norma legal veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse o lançamento de ofício sobre a omissão de receitas para as empresas tributadas com base no lucro presumido na referida norma.

Por outro lado, conforme jurisprudência sedimentada neste Colegiado, essa disposição somente passou a ter eficácia jurídica a partir do ano de 1995, em face do disposto nos arts. 150, III, "a" e "b", da Constituição Federal, e no art. 104 do Código Tributário Nacional, que vedam a cobrança de impostos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, e que remetem a cobrança para o exercício financeiro seguinte àquele em que a lei tenha sido publicada.

Com efeito, tendo o art. 3º da Medida Provisória 492 de 05 de maio de 1994, alterado os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, veio ela tomar mais gravosa a tributação do IRPJ no que se refere ao lucro presumido, pois a norma original não previa tal espécie de tributação. Os seus efeitos são "*ex nunc*" (de agora). Na verdade, nem a referida MP teve pretensão contrária, posto que, em seu artigo 7º, declara produzir efeitos, no disposto nos artigos 3º e 4º, a partir de 9 de maio de 1994.

Nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a percepção de disponibilidade econômica ou jurídica é essencial à cobrança do

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

imposto de renda, seu fato gerador, porém não havia previsão legal para o lançamento de ofício.

Somente após o advento da Medida Provisória nº 492/94, através de seu artigo 3º, é que foi legalmente autorizado o lançamento de ofício por omissão de receitas com base no lucro presumido. O emprego dessa determinação legal, enseja, em relação ao tratamento anterior, aumento da carga tributária.

Em sendo assim, esse norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor:

*"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios:*

.....  
.....

*III - cobrar tributos:*

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."*

O Código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor:

*"Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

*I - que instituem ou majorem tais impostos;"*

*"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116."*



Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

*"Art. 144 - O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."*

Sobre o assunto, podemos citar o tributarista Dr. Ives Gandra da Silva Martins, 'in' Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 11, P. 285, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1986:

*"Nos três (pessoa jurídica, pessoa física e fonte retentora), portanto, entendemos que se aplica o princípio da anterioridade, o que vale dizer, toda a lei que surgir no próprio exercício (ou ano-base ou período de apuração na redução regulamentar), só poderá incidir sobre os fatos e atos que comporão o fato gerador complexo a ocorrer no último instante do exercício seguinte, cujo princípio integra o primeiro instante daquele futuro exercício".*

*Em outras palavras, se lei ordinária majorar tributos no dia 1º de janeiro de um determinado exercício, apenas poderá exigir tal majoração sobre atos e fatos que principiarão a ocorrer no dia 1º de janeiro do exercício seguinte."*

No mesmo sentido, a tese esposada pelo eminente magistrado Yoshiaki Ichihara, em sua obra intitulada "Direito Tributário na Nova Constituição", São Paulo, Ed. Atlas, 1989, p.45:

*"Na realidade, segundo a tradição jurídica do Brasil e em face do texto expresso, a irretroatividade é regra, sendo a retroatividade exceção, somente para beneficiar ou quando a lei é meramente interpretativa.*

*Em matéria tributária, qualquer lei que for aplicada para exigir tributos sobre fatos pretéritos, em face da irretroatividade, incorre em obrigação sem causa e em inconstitucionalidade."*

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

Dessa forma, verifica-se que a Lei nº 8541/92, que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado nos presente autos, não tinha previsão para o lançamento de ofício das receitas omitidas pelas empresas tributadas com base no lucro presumido, o que somente veio a ocorrer com a nova redação dada pela MP 492/94, que incluiu referida modalidade de tributação. Porém, referida alteração, somente passou a ter eficácia, para efeito de lançamento do tributo, somente a partir do ano-calendário de 1995, alcançando o exercício social das empresas principiado em 01.01.95.

Pelo exposto, deve ser excluída da tributação o lançamento relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao Imposto de Renda na Fonte e à Contribuição Social sobre omissão de receitas no ano-calendário de 1994.

Quanto ao ano-calendário de 1995, a parcela remanescente do lançamento refere-se a doação recebida de Ana Tosoni Sampaio no valor de R\$ 14.000,00.

Entendo correta a decisão de primeira instância, tendo o julgador se manifestado no sentido de que a doação é um meio de suprimento de caixa. Efetivamente, trata-se do registro na escrituração da empresa, relatando que a sócia em questão efetuou a entrega de numerário no valor de R\$ 14.000,00, a título de doação.

Porém, tal procedimento (entrega de numerário à empresa, por parte de pessoa ligada), não foge à regra do artigo 229 do RIR/94, que estabelece a necessidade da prova da entrega e da origem dos recursos.

Dessa forma, qualquer entrega de numerário feita por pessoa ligada, a qualquer título, quer seja empréstimo, aumento de capital, adiantamento ou mesmo doação, sujeitam-se a comprovação. Em não o fazendo, a legislação autoriza a presunção de omissão de receitas.

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

Dessa forma, a omissão de receita referente ao mês de agosto de 1995, deve ser mantida.

## TRIBUTAÇÃO REFLEXA

### PIS/FATURAMENTO – PERÍODOS DE JUNHO/94 A AGOSTO/95

Com respeito a contribuição para o PIS/Faturamento, de acordo com a jurisprudência dominante nesta Câmara, são insubsistentes os lançamentos relativos a períodos anteriores a 01/03/96, que se encontrem em desacordo com o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, o qual estabelece que *“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”*

Esse é o entendimento desta Câmara sobre a matéria como faz certo o Acórdão nº 107-05.089, conduzido pelo brilhante voto do Conselheiro Dr. Natanael Martins, fundamentado em judiciosos argumentos e em entendimento da Doutrina. Aos fundamentos desse voto reporto-me como razão de decidir, como aqui se transcrito fora, para todos os efeitos legais.

Assim, a base de cálculo da contribuição era o faturamento de seis meses atrás, devendo, portanto, ser excluída da exigência a tributação a título de PIS/Faturamento.

### COFINS – PERÍODOS DE JUNHO/94 A SETEMBRO/94

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

O lançamento a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social é decorrente da constatação de omissão de receitas, cuja apreciação deve ser der desvinculada daquela relativa ao imposto de renda pessoa jurídica.

Trata a matéria em questão de tributação por omissão de receitas conforme detalhado no auto de infração, cuja ação fiscal originou-se em razão da apreensão de documentos da empresa que teve o sigilo bancário quebrado por determinação da Justiça Federal.

Relata a autoridade autuante que: *"Em 05/03/99, através do Termo de Intimação (fls. 43), intimamos o contribuinte a apresentar, dentre outros documentos, os livros caixa e demais livros contábeis e fiscais ref. aos anos de 1993 a 1997. Após a análise dos livros contábeis, declarações do IRPJ e alguns extratos bancários da empresa, intimamos o contribuinte (Termo de Intimação de fls. 44 e 45), a apresentar diversos documentos e justificativas para alguns lançamentos contábeis e depósitos bancários efetuados. Em 14/05/99, o contribuinte apresentou diversos documentos em resposta à intimação acima, sendo a seguir relacionadas aquelas que não foram devidamente comprovadas ou justificadas pelo contribuinte: (...) II – Justificativa para os depósitos efetuados junto ao banco Bradesco, ag. 0011-6, conta 8717-3, em nome da empresa nos meses de janeiro a abril de 1993 e março, maio, junho e setembro de 1994, em valores superiores aos declarados como receita pela empresa em suas declarações de IRPJ, conforme relação constante do Termo de Intimação de fls. 44 e 45, e cópias dos extratos bancários de fls. 51 a 70. O contribuinte alegou (conforme doc. de fls. 71) que os valores ref. 1993 já decaíram e quanto ao ano de 1994, não apresentou qualquer justificativa."*

Como visto, a recorrente, apesar de intimada para tanto, deixou de apresentar qualquer prova ou mesmo justificativa plausível a respeito dos depósitos efetuados em sua conta corrente bancária, cujos valores ultrapassam em muito àqueles informados em sua declaração de rendimentos. Dessa forma, não restou



Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

outra alternativa à fiscalização, que não fosse a de lavrar o auto de infração, com a inclusão da importâncias como omissão de receitas.

Apesar das alegações da recorrente, de tratar-se de lançamento levado a efeito exclusivamente com base em extratos bancários, entendo correto o procedimento da fiscalização, pois está devidamente caracterizada nos autos a investigação realizada pelo autuante junto a escrituração da empresa, seus documentos contábeis e declaração de rendimentos.

Por outro lado, a querelante deixou de produzir o mais simples, ou seja, apresentar a prova da origem dos recursos depositados, tão simples que bastava juntar com a impugnação ou mesmo no recurso voluntário, qualquer documento suficiente para justificar que os valores não se referem a receitas omitidas. Mas não o fez, devendo, portanto, ser mantida a exigência.

#### COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PERÍODO: AGOSTO/95

Em se tratando de tributos lançados com base nos mesmos fatos apurados no feito relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação à exigência matriz, constitui prejulgado na decisão da matéria denominada decorrente.


#### IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – PERÍODO: AGOSTO/95

A exigência do Imposto de Renda na Fonte relativo ao mês de agosto de 1995, cujo enquadramento legal deu-se com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95, por se tratar de lançamento decorrente do imposto de renda pessoa jurídica por omissão de receitas,

 também deve ser mantido.



Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência em relação ao período compreendido entre 31 de janeiro de 1993 e 23 de maio de 1994, inclusive, e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência o imposto de renda pessoa jurídica, a contribuição social e o Imposto de Renda na Fonte relativos ao ano-calendário de 1994 e declarar insubsistente o lançamento para cobrança do PIS. 

Sala das Sessões - DF, em 22 de agosto de 2001.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº. : 13830.000777/99-93  
Acórdão nº. : 107-06.382


## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Natanael Martins – Relator Designado

O voto proferido pelo E.Relator quanto à preliminar de decadência, ao imposto de renda e ao PIS-Faturamento foram irretocáveis, pelo que nada tenho a falar.

Todavia, quanto a COFINS relativa aos meses de junho a setembro de 1994, caracterizada pela fiscalização em face da existência de extratos bancários cuja origem não fora comprovada, com a devida vênia ousou discordar.

Com efeito, se é certo que a manutenção de valores mantidos a margem da escrituração mercantil da sociedade caracteriza hipótese de omissão de receitas, passíveis portanto de serem tributáveis pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro, não menos certo é o fato de que somente pelos extratos não é possível se definir qual seria a efetiva origem de tais valores.

Nesse contexto, deveria a fiscalização ter aprofundado os seus trabalhos para, efetivamente, caracterizar a origem de tais receitas já que a COFINS, nos períodos assinalados, somente incidia sobre receitas derivadas da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, razão pela qual o lançamento, nos termos em que efetuado, não pode prevalecer, pelo que, nesse particular, dou provimento ao recurso. 

É como voto.

Sala das Sessões-DF, 22 de agosto de 2001.

  
NATANAEL MARTINS