



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

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Recurso nº : 122.828  
Matéria : IRPJ E OUTROS – EX. 1994 A 1996  
Recorrente : DROGARIA ALAN KARDEC LTDA.  
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 08 de novembro de 2000  
Acórdão nº : 103-20.437

RD/103-01.017

**IRPJ – MICROEMPRESA – RECEITA BRUTA EXCEDENTE AO LIMITE DE ISENÇÃO** – Na hipótese de o contribuinte exceder o limite de receita bruta fixado em lei, dentro dos prazos previstos, portanto, sem perder a condição de microempresa, a tributação da pessoa jurídica far-se-á somente sobre o valor excedente, de acordo com uma das formas admitidas pela legislação do Imposto de Renda.

**IRPJ – MICROEMPRESA – OMISSÃO DE RECEITAS** – É incabível a tributação de receitas omitidas por microempresa pela sistemática prevista no art. 43 da Lei nº 8.541/92, uma vez que esse dispositivo aplica-se às empresas sujeitas à apuração do lucro real, não havendo previsão legal para aplicação desse dispositivo às pessoas jurídicas beneficiadas pela tributação especial das microempresas.

**IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS** – A forma de tributação prevista no art. 43 da Lei nº 8.541/92 alcança tão somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Apesar da Lei nº 9.064/95 ter incluído na hipótese de incidência as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, tal dispositivo desvirtua o conceito de renda e a definição da base de cálculo do Imposto de Renda, estabelecidos no Código Tributário Nacional.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL – IRRF** – Cancelado o lançamento relativo ao IRPJ incidente sobre receita omitida, a mesma sorte colhe os decorrentes, tendo em vista que têm por base as disposições dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com alteração dada pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES – COFINS – PIS** – Configurada a omissão de receitas, devem ser mantidos integralmente os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração do PIS e do COFINS, tendo em vista terem por base de cálculo o faturamento.

**JUROS DE MORA - TAXA SELIC - LEGALIDADE** - O Código Tributário Nacional outorgou à lei a faculdade de estipular os juros de mora aplicáveis sobre créditos tributários não pagos no vencimento. O parágrafo 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros serão calculados à taxa de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

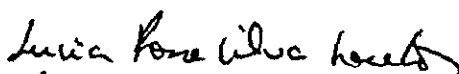
1%, se outra não for fixada em lei. A partir de 1º de janeiro de 1996, os juros de mora passaram a refletir a variação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - conforme artigo 13 da lei 9.065/95.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DROGARIA ALLAN KARDEC LTDA.

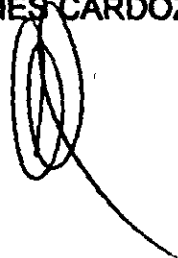
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir as exigências do IRPJ, Contribuição Social e IRF incidentes sobre receitas omitidas e reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 150% para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
LÚCIA ROSA SILVA SANTOS  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA (Suplente Convocado), ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





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

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437  
  
Recurso nº : 122.828  
Recorrente : DROGARIA ALAN KARDEC LTDA.

**RELATÓRIO**

DROGARIA ALAN KARDEC LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão de fls. 232/243 prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, que julgou procedente os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de fls. 130/186.

Em fiscalização procedida no domicílio do contribuinte, que, intimado a esclarecer as divergências entre a receita bruta informada nas declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995 e os valores de vendas registradas nos livros Caixa e Diário, escriturados após o início da fiscalização, informou tratar-se de receitas de revenda de mercadorias escrituradas após a entrega da declaração com base em levantamento efetuado pelo Fisco Estadual (fls. 111/129).

Foram detectadas as seguintes irregularidades:

1. Omissão de receitas caracterizada pela emissão de notas fiscais calçadas, conforme demonstrativo de fls. 80/110, foram emitidas notas fiscais nos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995 com divergência entre as primeiras vias e as vias fixas, que correspondem à diferença entre os valores declarados e os registrados na escrituração.
2. Confrontada a documentação relativa ao ano-calendário de 1993 com o valor escriturado a título de "saídas" na conta Caixa e o valor consignado na declaração de rendimentos, intimou-se a interessada a esclarecer tal divergência e esta alegou às fls. 08 que o valor correto é o consignado na declaração de rendimentos, ou seja, CR\$ 61.613.251,00,



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

**Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437**

e que o valor escriturado no Livro Caixa teria decorrido de erro de digitação, fato que pode ser constatado no Livro Registro de Saídas.

3. Computada a receita omitida, constatou-se que a receita bruta auferida pela empresa ultrapassou o limite de isenção concedido às microempresas em setembro de 1993 e em maio de 1994. A receita declarada excedente ao limite de isenção foi tributada com base no lucro presumido, em face da contribuinte ter optado por essa forma de tributação em sua declaração de rendimentos.

Diante das irregularidades acima citadas, foi lavrado o Auto de Infração relativo ao IRPJ (fls. 130/143) e, em decorrência, os autos de infração referentes ao PIS/PASEP, COFINS, IRRF e CSLL (fls. 144/186), com o seguinte enquadramento legal:

IRPJ – artigos 523, § 3º, 739 e 892 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 – RIR/94; Lei nº 8.541, de 23/12/1992, artigos 14 e 43.

PIS – Lei Complementar nº 770, artigo 3º, “b”; Lei Complementar nº 17, de 12/12/1973, art. 1º, Parágrafo Único, c/c Lei nº 8.383/91, art. 53, e Lei nº 8.981/95, art. 83, III.

COFINS – Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º.

IRRF – Art. 44 da Lei nº 8.541/92 c/c art. 3º da Lei nº 9.064, de 20/06/1995; Lei nº 8.981/95, art. 62.

CSLL – Arts. 38, 39 e 43 da Lei nº 8.541/92, com as alterações dadas pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95; art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88 e Lei nº 8.981/95, art. 57.

Foram aplicadas as multas de ofício nos percentuais de 75% e de 150%, esta última incidente sobre o valor da omissão causada por notas fiscais calçadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

Notificada em 03/10/1997, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 193/202, solicitando o cancelamento das exigências fiscais pelas razões assim sintetizadas na decisão de primeira instância:

*"Alegou que o fisco revelou, na planilha de recálculo do limite de enquadramento de microempresa para o ano-calendário de 1993, três parcelas sem identificação da origem: duas relativas a junho e julho, nos valores de CR\$ 126.955.710,00 e CR\$ 114.919.505,00, respectivamente, e sob a imputação de saldo credor de caixa, em outubro, CR\$ 113.234,00, tomando-as como lucro para a incidência do Imposto de Renda.*

*Que o fisco, como fez relativamente aos anos-calendário de 1993 e 1994, igualmente, no de 1995, tomou como base de cálculo do IRPJ o valor da receita omitida, embora a empresa tivesse apresentado a declaração de rendimentos do IRPJ com base no lucro presumido.*

*Ressaltou que não se pode confundir receita e lucro, mas que o fisco deveria ter se louvado da Lei nº 8.541/92, art. 43, para dar ao lucro a mesma dimensão de receita omitida. Considerou equivocado tal entendimento, o qual, disse, seria aplicável às empresas que apuram os seus resultados por meio de escrituração contábil e da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real.*

*Alegou que o caput do citado artigo não poderia ser interpretado dissociado de seus parágrafos, sendo que o parágrafo segundo dispõe que o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo. Citou, ainda, o artigo 44, para reforçar a idéia de que só se aplicariam os artigos 43 e 44 ao contribuinte que se submete à tributação baseada no lucro al.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17

Acórdão nº : 103-20.437

*Além disso, que o artigo 14 dessa mesma lei trata de lucro presumido e não versa sobre omissão de receita, estabelece apenas os percentuais aplicáveis segundo as atividades exploradas.*

*O critério de apuração do lucro na autuação deveria ser uno. Frisou que o caput do citado artigo 14 não faz distinção quanto à origem da receita, seja declarada ou apurada pelo fisco. Assim, deveria ser aplicada a alíquota do imposto sobre o percentual de 3,5% da receita omitida e da declarada.*

*Considerou incontestável esta afirmação quando examinado o artigo 24 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995.*

*Aduziu não haver dúvida de que considerar a omissão de receitas como lucro tem caráter punitivo, e, por este motivo, seria aplicável o disposto no artigo 106, II, "b" e "c" do CTN.*

*Quanto à penalidade, reconheceu que possa ser agravada em função do comportamento danoso a Erário, todavia considerou que o critério adotado para o lançamento do imposto não é válido, o que tornaria a penalidade aplicável igualmente inválida.*

*No que diz respeito ao IRRF, alegou que a Lei nº 8.541/1992, artigo 44, refere-se ao lucro líquido, ou seja, aplica-se apenas às contribuintes cuja tributação se dá com base no lucro real.*

*Que a Lei nº 9.064/95, art. 3º, dispõe que a incorporação de lucros não está sujeita à incidência do imposto de renda. Teria o fisco reconhecido que a receita omitida não teria sido distribuída, quando citou esse dispositivo.*



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

Processo nº : 13857.000241/97-17

Acórdão nº : 103-20.437

*Além disso, o artigo 62 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a aplicação da alíquota de 35%, está prejudicado por estar em contradição com o artigo 3º da Lei nº 9.064/95.*

*Quanto ao PIS, alegou que os fatos se reportam aos meses de setembro de 1993 a maio de 1995, época em que vigiam os decretos nºs 2.445, de 29/06/1998, e 2449, de 21/07/1998. Por esse motivo, contestou o lançamento efetuado com base na LC nº 7/1970 e na LC nº 17/1973, pelo fato de existirem atos administrativos que estabelecem que a regra a ser respeitada pelos contribuintes é a dos referidos decretos. Assim, considerou inconcebível a utilização da alíquota prevista na LC nº 7/1970. Refutou também a MP nº 1.212, de 28/11/1995, sob a alegação de que o prazo de validade desta é de trinta dias, nos termos da Constituição Federal, artigo 162, a partir do qual perde a eficácia.*

*Sobre a CSLL, aduziu que teria a base de cálculo eivada de irregularidades. Primeiro, porque o lucro não equivale a valor de receita e, segundo, porque a impugnante somente estaria sujeita à Contribuição Social sobre o Lucro na forma definida para os optantes pelo critério do lucro presumido.*

*No que diz respeito à COFINS, refutou o lançamento alegando que a materialidade tomada para o lançamento está questionada no processo relativo ao auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, na Delegacia Regional Tributária de Araraquara. Solicitou o sobrestamento do feito até o desfecho da matéria naquela instância administrativa.*

*Solicitou o mesmo efeito para os demais lançamentos.*



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

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP julgou procedente o lançamento em fundamentação abaixo relatada:

"O lançamento não se fincou nos autos apurados pelo Fisco Estadual. Embora tenha sido em decorrência de ação fiscal daquela autoridade que a contribuinte registrou nos livros fiscais as vendas que omitira anteriormente na declaração de rendimentos, a constatação de omissão de receitas pelo fisco se deu em virtude da verificação dos livros fiscais, dos talonários de notas fiscais e das declarações de rendimentos apresentadas, de que resultou o demonstrativo de fis. 80/110, apurando a diferença entre a primeira e a terceira vias das notas fiscais".

"... Em momento algum a contribuinte contestou o fato de ter calçado notas fiscais, reconhecendo-o quando registrou as vendas pelo valor da operação no livro Registro de Saídas e Livro Caixa, após o levantamento do Fisco Estadual."

Os valores de CR\$ 126.955.710,00, CR\$ 114.914.505,00 e R\$ 113.234,00, que a contribuinte alega desconhecer a origem, referem-se aos saldos credores de caixa apurados, embora só tenha sido tributado o último valor, apurado em outubro de 1993, pois os demais estão abrangidos pela isenção.

A recomposição do fluxo financeiro se deu em face da divergência entre o valor das vendas escrituradas no mês de maio no livro Registro de Saída e livro Caixa, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fis. 189/190.

A apuração do imposto se fez observando as disposições legais que regem a matéria. Os valores declarados pela empresa foram tributados com base no lucro presumido, conforme opção efetuada na declaração de rendimentos nos termos do artigo 14, da Lei nº 8.541/92, ou seja, tributando-se os lucros calculados a 3,5% da receita bruta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

As receitas omitidas foram tributadas com base no artigo 523, § 3º, do RIR/94 e o artigo 892 do RIR/94, que tem por matriz legal o artigo 43 da Lei 8.541/92, segundo o qual, a autoridade tributária lançará o imposto de renda à alíquota de 25% aplicada sobre o valor da receita omitida.

O artigo 43 da Lei nº 8.541/93 elege como tributável o valor das receitas omitidas e o seu parágrafo segundo apenas dispõe que estas não comporão o lucro real. Este dispositivo não tem o condão de invalidar o caput do artigo que estabeleceu a tributação isolada e definitiva das receitas omitidas independentemente da forma de tributação adotada pela contribuinte.

A MP nº 492/94 apenas esclareceu que, por ser proibida a dupla tributação, os valores tributados de forma isolada não comporiam a apuração pelo lucro presumido.

A Lei nº 9.249/95 vigorou a partir de 01/01/1996, não podendo ser aplicada aos fatos geradores ocorridos antes desta data, em face do princípio da irretroatividade.

O artigo 62 da Lei nº 8.981/95 dispõe que a exigência do IRRF de que trata o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, isto é, a incidência do IRRF sobre o total das receitas brutas, se fará à alíquota de 35%

Quanto ao PIS, decidiu, em face da suspensão da execução dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 pela Resolução do Senado Federal nº 49/95, que a alíquota aplicável é de 0,75% prevista na Lei Complementar nº 07/70 para fatos geradores ocorridos até setembro de 1995.



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

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

Quanto à CSLL, o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 estabelece que o valor apurado como omissão de receitas constituirá a base de cálculo para o lançamento das contribuições para a Seguridade Social.

Cientificada da decisão de primeira instância em 31/03/2000, sexta-feira, conforme AR de fls. 261, protocolizou recurso voluntário em 02/05/2000, segunda-feira, objetivando ver reformada a decisão recorrida sob as seguintes alegações:

Inicialmente, esclarece que atuava na condição de microempresa nos períodos-base de 1993 e 1994 e que, no ano-base de 1995, foi optante pelo lucro presumido como forma de apuração de resultado.

Transcreve os artigos 150, 151, 155, 523, 739 e 892 do RIR/94 para demonstrar a incorreção do lançamento.

Alega que o artigo 143 do CTN prevê a incidência do Imposto de Renda sobre o lucro real, presumido ou arbitrado. Assim, o ordenamento jurídico autoriza a tributação do lucro, portanto, a incidência do imposto de renda sobre o total da receita omitida é incabível, pois receita omitida e lucro são figuras jurídicas distintas.

No caso concreto, afirma que o Fisco deparou-se com receitas mantidas à margem da escrituração, as mercadorias vendidas, no entanto, tiveram custo. No seu entender, o lançamento transbordou qualquer critério da legislação de regência, sendo, portanto, ilegal.

Entende que, ao extrapolar a receita estabelecida, a impugnante ingressou no regime de empresa de pequeno porte, por força do artigo 8º, § 2º, da Lei nº 8.864/94.



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

**Processo nº : 13857.000241/97-17**

**Acórdão nº : 103-20.437**

A autuação teve por fundamento os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 e, no que tange a microempresas e empresas de pequeno porte, o artigo 523, § 3º, do RIR/94, foi tacitamente revogado pelo parágrafo segundo do art. 8º da Lei nº 8.864/94. Portanto, caberia ao Auditor-Fiscal proceder ao lançamento dos tributos no regime das empresas de pequeno porte.

A Lei nº 9.249/95, no seu artigo 24, estabelece que, verificada a omissão de receitas, a autoridade determinará o valor do imposto e adicional a ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Com relação ao ano-base de 1995, período em que a empresa adotou a tributação pelo critério do lucro presumido, a fiscalização tomou a receita omitida como base de cálculo do IRPJ. Cabe ao fisco delimitar o lucro contido na receita omitida, não podendo ser tomada como se lucro fosse.

Quanto ao PIS, a autuação tomou por base de cálculo da incidência desta contribuição a receita no próprio mês em que foi gerada, enquanto a Lei Complementar nº 07/70 translada a base de cálculo desta contribuição para o sexto mês seguinte ao faturamento da mercadoria.

Entende que o valor do COFINS deve limitar-se ao valor agregado. Assim, a incidência em cascata, como ocorre na autuação, agride ao disposto no artigo 195, § 4º, combinado com o artigo 154, I, da Constituição Federal, não obstante os julgados dos Tribunais em sentido contrário.

O Estatuto da Microempresa agrupa no quantitativo de 250.000 UFIR todos os tributos a que se sujeitam as microempresas.



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

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

**Imposto de Renda Retido na Fonte – alega que os fatos imputados pela fiscalização não subsumem o conceito de lucro. Por inexistir lucro nos moldes da lei para o IRPJ, inexistente lucro passível de incidência no regime da fonte.**

**Ainda que procedente a autuação, afirma, o lucro apurado teria sido destinado à compra de mercadorias, não sendo passível de migração para o patrimônio dos sócios.**

**Estende à Contribuição Social sobre o Lucro os argumentos expendidos no título Imposto de Renda Pessoa Jurídica.**

**Afirma que, com o desaparecimento do principal, fenece a multa imposta.**

**Com relação aos juros de mora, entende que deva ser aplicado o percentual de 1% nos termos do artigo 161 do CTN, pois a taxa SELIC, a seu ver, por ter natureza especulativa é imprópria e inadequada para cobrir atrasos no pagamento de tributos.**

**Conclui solicitando o cancelamento das exigências.**

**Às fls. 276/279, encontra-se cópia de liminar obtida pela interessada junto à Primeira Vara Federal de São Carlos-SP autorizando se dê seguimento ao recurso voluntário independentemente da efetivação do depósito de que trata o art. 32 das Medidas Provisórias nº 1.621-30/97 e 1.863-51/99.**

**É o relatório.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

VOTO

Conselheira LÚCIA ROSA SILVA SANTOS, Relatora

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido independentemente do recolhimento do depósito recursal por força de medida judicial, cópia às fls. 277/279.

A exigência fiscal decorre da constatação de receitas operacionais não tributadas na declaração de rendimentos dos exercícios de 1994 a 1996 e omissão de receitas caracterizada pela apuração de saldo credor de caixa em outubro de 1993 e emissão de notas fiscais calçadas durante todo o período fiscalizado.

O sujeito passivo, nos anos-calendário de 1993 e 1994, era beneficiário da isenção concedida às microempresas, tendo apresentado declaração de rendimentos nos exercícios de 1994 e 1995 no Formulário 2, com tributação da receita excedente ao limite de isenção pelo regime do lucro presumido. No exercício de 1996, a interessada apresentou declaração no Formulário 3, optando pela apuração do imposto com base no lucro presumido, uma vez que se desenquadrara da situação de microempresa em virtude de excesso de receitas declaradas nos dois exercícios anteriores.

A fiscalização constatou divergência entre o montante da receita bruta declarada no período fiscalizado e aquela constante nos livros Caixa e Diário escriturados após o início do procedimento fiscal decorrente da emissão de notas fiscais calçadas, conforme apurado na planilha de fls. 80/110. Verificou ainda a ocorrência de saldo credor em outubro de 1993, após recomposição do fluxo financeiro. Tributo, pelo lucro presumido, as receitas excedentes ao limite de isenção da microempresas declaradas, indevidamente, pela interessada como abrangidas pela isenção, lançamento foi efetivado mediante a aplicação da alíquota do imposto sobre o valor correspondente a 3,5% da



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

Processo nº : 13857.000241/97-17

Acórdão nº : 103-20.437

receita bruta, alíquota prevista na legislação tributária para determinação do lucro presumido para as receitas provenientes de revenda de mercadorias.

As receitas consideradas omitidas, tiveram o imposto de renda lançado sobre o seu valor integral, conforme artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com redação dada pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95, matriz legal do artigo 892 do RIR/94.

A contribuinte não contesta que emitiu notas fiscais calçadas, antes admite a omissão de receitas em seu recurso, e já o fizera tacitamente, também. ao escriturar os valores apurados pelo Fisco Estadual. O litígio restringe-se á fora com que foram tributadas as omissões de receitas apuradas através procedimento de ofício em pessoa jurídica beneficiada pela isenção das microempresas e optante pelo regime de apuração do imposto com base no lucro presumido.

A tributação das microempresas deve submeter-se ao disposto no artigo 111, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), que determina a interpretação literal da legislação tributária que verse sobre isenção.

O artigo 9º da Lei nº 7.256/84, reproduzido no artigo 155 do RIR/94, prevê a perda da condição de microempresa quando ocorrer excesso de receita bruta durante dois anos consecutivos ou três alternados. No entanto, ressalta que fica suspensa de imediato a isenção ao se verificar excesso de receita bruta que será tributada na forma prevista para as demais pessoas jurídicas.

A Secretaria da Receita Federal interpretou a legislação pertinente no Parecer Normativo CST nº 29, de 25/05/1987, matéria já analisada no Parecer Normativo CST nº 19/87, e expôs o entendimento quanto ao tratamento tributário a ser dispensado às pessoas jurídicas enquadradas como microempresas na hipótese de apuração de omissão de receitas através procedimento de ofício:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

*"4. Face às condições estabelecidas nos artigos 2º, 9º, Parágrafo Único, e 12 da Lei nº 7.256/84, quando da constatação de omissão de receitas em microempresas, toma-se necessário examinar suas repercussões considerando-se três situações diversas:*

- "a) a receita omitida somada à declarada não ultrapassa o limite legal;*
- "b) a receita omitida somada à declarada ultrapassa o limite legal sem perda do enquadramento, ou seja, dentro do prazo autorizado;*
- "c) a receita omitida somada à declarada ultrapassa o limite legal com perda do enquadramento, isto é, sua ocorrência se deu em dois anos consecutivos ou em três anos alternados."*

*"6. Na hipótese de o contribuinte exceder o limite de receita bruta fixado em lei, dentro dos prazos previstos, portanto, sem perder a condição de microempresa, a tributação da pessoa jurídica far-se-á somente sobre o valor excedente, de acordo com uma das duas formas admitidas pela legislação do Imposto de Renda, a saber:*

- "a) lucro real – para as pessoas jurídicas que mantiverem escrituração regular (contábil e fiscal). Neste caso, proceder-se-á à exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, do lucro apurado na receita bruta contida dentro do limite de isenção. Esse lucro será determinado através da aplicação, sobre o lucro real obtido antes dessa exclusão, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita bruta contida no limite de isenção e a receita bruta total. Se o resultado do ano se apresentar negativo (prejuízo contábil), a parcela contida no limite de isenção, por não ser compensável, deverá ser expurgada deste.*

*"Quem optar por esta forma de tributação deverá observar, ainda, que o lucro inflacionário do período, mesmo que não realizado, não poderá ser diferido, devendo, por outro lado, o saldo do lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores, acaso existente, ser considerado realizado após devidamente corrigido;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17

Acórdão nº : 103-20.437

*"b) lucro arbitrado – para as pessoas jurídicas que não tiverem condição de apurar o lucro real. Ocorrendo esta situação, a autoridade tributária, fundada nas disposições do inciso I, do artigo 399 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, procederá ao arbitramento do lucro, para fins de exigência do imposto de renda devido. Tendo em vista que a tributação incide apenas sobre o valor excedente, será excluído do montante da receita bruta que servirá de base para o arbitramento a parcela dessa receita contida dentro do limite de isenção."*

Quando a receita bruta ultrapassa o limite legal, com desenquadramento da microempresa, o citado parecer esclarece que, também nesta hipótese, a tributação da pessoa jurídica se fará pelas duas formas previstas na legislação tributária: lucro real ou lucro arbitrado.

Para as pessoas jurídicas que não tiverem condições de apurar o lucro real, ensina o Parecer: "seu resultado será apurado integralmente, neste caso, de acordo com o disposto no inciso I, do art. 399, do Regulamento do Imposto de Renda/80, que estabelece o arbitramento do lucro pela autoridade tributária, para efeito da exigência do imposto de renda devido.

Na hipótese de o contribuinte exceder ao limite da receita bruta sem desenquadramento da condição de microempresa, o artigo 155 do RIR/94 estabelece que o excesso de receita deverá ser tributado na forma prevista para as demais pessoas jurídicas, ou seja, lucro real, presumido ou arbitrado. Em procedimento de ofício, as formas adotadas serão o lucro real ou arbitrado, uma vez que a opção pela tributação com base no lucro presumido é exclusiva do contribuinte, entretanto, tendo o contribuinte optado espontaneamente por esta forma de tributação da parcela excedente do limite de isenção na sua declaração de renda, deve este sistema ser observado quando do



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

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

lançamento de ofício. Desta forma, está correta a tributação da receita bruta excedente informada e não tributada na declaração de rendimentos nos anos-calendário de 1993 e 1994.

No entanto, assiste razão à contribuinte quando esta afirma que a tributação da receita omitida não está em consonância com os dispositivos legais que regem a matéria, mesmo porque a forma de tributação da omissão de receitas estabelecida pelo art. 43 da Lei nº 8.541/92 aplica-se às pessoas jurídicas sujeitas à apuração do imposto com base no lucro real, conforme jurisprudência já pacificada neste Conselho de Contribuintes. Portanto não pode prosperar o lançamento decorrente da tributação das receitas omitidas pela aplicação da alíquota do imposto sobre o total desta, por falta de previsão legal, mesmo porque, a alteração dada pela Lei nº 9.064/95 não poderia aplicar-se a fatos geradores ocorridos em 1993 e 1994 em face do princípio da anterioridade.

Quanto à tributação da omissão de receita apurada no ano-base de 1995, quando a interessada estava sujeita à tributação pelo lucro presumido, é entendimento consagrado em numerosas decisões deste Conselho que a forma de tributação prevista no art. 43 da Lei nº 8.541/92 alcança tão somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Apesar da Lei nº 9.064/95 ter incluído na hipótese de incidência as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, tal dispositivo não pode ser aplicado, pois desvirtua o conceito de renda e base de cálculo do Imposto de Renda estabelecido no Código Tributário Nacional.

A Lei nº 8.541/92, especificamente em seu artigo 43 e parágrafo segundo, determina que os valores omitidos não comporão o lucro real e o imposto torna-se definitivo. O artigo 3º da Lei 9064/95 estendeu esta disposição para a tributação das omissões de receitas das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

Ocorre que este dispositivo da Lei nº 8.541/92 com a alteração dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95 é inaplicável, não só porque incompatível com os artigos 43 e 44 do CTN, mas porquanto ofende todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.

Adoto o entendimento expresso pelo ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, relator do Acórdão nº 108-05795, de 13 de junho de 1999: "tributa-se o total da receita omitida das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, por considerar-se que os custos relativos às receitas sonegadas já foram imputados ao resultado do exercício, tanto que, nos casos de presunção legal (saldo credor de caixa, passivo fictício e suprimentos não comprovados), tributa-se integralmente a receita omitida, tendo em vista que o valor corresponde a lucro. Já no lucro presumido, a base tributável é estimada mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta, considerando-se o restante como custos ou despesas. Portanto, a tributação do total da receita omitida, no caso das empresas tributadas com base no lucro presumido, constitui tributação com natureza penal e até confiscatória."

A Constituição Federal ao dar competência à União para instituir o Imposto sobre a renda explicitou no inciso III do artigo 153 que este imposto seria sobre a "renda e proventos de qualquer natureza". Obedecendo a este comando, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, estabeleceu que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, como definidos em seus incisos I e II. Ou seja, o campo impositivo do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais. Isto ressaí do estabelecido no inciso II, que define proventos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos como o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17

Acórdão nº : 103-20.437

Esta mesma lei complementar estabeleceu em seu artigo 44 que "a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Vê-se que o termo "renda" foi expressamente utilizado não só no texto constitucional como no CTN, delineando a competência tributária, no sentido de que as leis ordinárias não poderiam ultrapassar o conceito de renda para tipificar como tributáveis fatos que não fossem considerados como renda pelo Direito Privado.

Por seu turno, a lei ordinária definiu a base de cálculo como sendo o lucro real, arbitrado ou presumido, dentro dos limites do artigo 43, anteriormente referido.

Também é incompatível com o artigo 43 do CTN, que determina a incidência deste imposto sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda que configura acréscimo patrimonial.

Relativamente à incompatibilidade como o CTN, aplica-se o critério hierárquico, denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicável o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 com alteração dada pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95, visto que a tributação em separado das receitas omitidas, tributando o total da receita, resultará em exigir-se o imposto sobre o total da receita apurada, que não configura disponibilidade econômica ou jurídica da renda por estabelecer uma sistemática de apuração da base de cálculo do imposto não prevista no CTN, isto é, sobre o total da Receita.

Tanto que os dispositivos guerreados foram revogados pelo artigo 36, IV, da Lei nº 9.249/95, e que esta mesma lei, no seu art. 24, estabeleceu que, verificada a omissão de receitas, o imposto deve ser lançado de acordo com o regime de tributação a



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

Processo nº : 13857.000241/97-17

Acórdão nº : 103-20.437

que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que correspondeu a omissão, mediante a aplicação dos coeficientes normais aplicados à apuração do lucro presumido no período da omissão.

Não podendo o órgão julgador aperfeiçoar o lançamento, deve ser cancelada a tributação fundada no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA**

**PIS e COFINS**

Excedido o limite de isenção das microempresas, cabe a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita bruta excedente.

Configurada a omissão de receitas, conforme já exposto no exame do lançamento principal, devem ser mantidos integralmente os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração do PIS e do COFINS, tendo em vista terem por base de cálculo o faturamento..

Restabelecida a espontaneidade da contribuinte, pelo decurso de prazo superior a 60 dias sem qualquer ato escrito da Fiscalização dando continuidade ao procedimento fiscal, a interessada apresentou livros Caixa e Diário onde estão escrituradas as receitas decorrentes da emissão de notas fiscais calçadas, descaracterizando, desta forma, o dolo, elemento essencial para autorizar a aplicação da multa prevista no art. 4º., inciso II, da Lei nº 8.212/91 reduzida pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96 em face das disposições do art. 106, II, alínea c da Lei nº 5.172/1966. Indevida a aplicação da multa agravada, que deve ser reduzida para 75% prevista no inciso I do artigo acima citado.

IRRF e CSLL



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17

Acórdão nº : 103-20.437

O entendimento expendido quanto ao lançamento principal deve ser aplicado aos lançamentos decorrentes, em virtude de terem a mesma base fática. Cancelado o lançamento relativo ao IRPJ incidente sobre receita omitida, a mesma sorte colhe os decorrentes, tendo em vista que têm por base as disposições dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com alteração dada pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95.

A recorrente protesta contra a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, taxando de ilegal tal prática da administração tributária, por exceder ao limite de 12% ao ano.

O Código Tributário Nacional outorgou à lei a faculdade de estipular os juros de mora aplicáveis sobre os créditos não pagos no vencimento, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe seu art. 142. Entretanto, o parágrafo 1º do art. 161 estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei.

O art. 192, § 3º, da Constituição Federal, além de não ser auto-aplicável, refere-se a empréstimos concedidos por instituições financeiras.

A exigência de juros de mora com base em taxas flutuantes de mercado não encontra óbices de natureza constitucional ou no Código Tributário Nacional.

Não se aplicam à matéria o Código Civil ou a Lei de Usura. A aplicação da variação da taxa SELIC como juros de mora é estabelecida em lei e é aplicável na cobrança de créditos tributários a partir de janeiro de 1997.

Pelas razões expostas, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir os lançamentos relativos ao IRPJ, Contribuição Social



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

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

sobre o Lucro e Imposto de Renda na Fonte referentes à omissão de receitas nos anos-calendário de 1993 e 1994; cancelar integralmente os lançamentos a título de IRPJ, CSLL e IRRF relativos ao ano-calendário de 1995 e; reduzir a multa de lançamento de ofício, aplicada sobre as receitas omitidas de 150 % para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2000

*Lúcia Rosa Silva Santos*  
LÚCIA ROSA SILVA SANTOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13857.000241/97-17  
Acórdão nº : 103-20.437

**INTIMAÇÃO**

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 08 DEZ 2000

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

Ciente em, 19/01/2001

  
FABRÍCIO DO ROZARIO VALLE DANTAS LEITE  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL