



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-4
Processo nº : 13873.000217/94-55
Recurso nº : 115.892
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex.: 1994
Recorrente : COMERCIAL GONÇALVES ZORZELLA LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO-SP
Sessão de : 13 de outubro de 1998
Acórdão nº : 107-05.343

MULTA - LEI Nº 8.846/94 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se a fato pretérito a legislação que deixa de considerar o fato como infração, consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código Tributário Nacional.

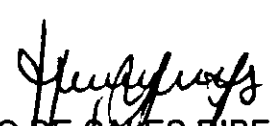
IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – Verificada por indícios a omissão de receita, cabível a exigência mensal do imposto de renda com base no artigo 892 do RIR/94, porém, o lançamento de ofício deve ser realizado após o término do período-base de incidência, isto é, a ocorrência do fato gerador do tributo.

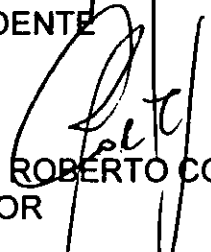
TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Aplica-se aos processos decorrentes o que foi decidido relativamente ao que lhes deu origem, em razão da íntima relação de causa e efeito.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL GONÇALVES ZORZELLA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

Processo nº : 13873.000217/94-55
Acórdão nº : 107-05.343

FORMALIZADO EM: 18 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ e FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.



Processo nº : 13873.000217/94-55
Acórdão nº : 107-05.343

Recurso nº : 115.892
Recorrente : COMERCIAL GONÇALVES ZORZELLA LTDA.

RELATÓRIO

COMERCIAL GONÇALVES ZORZELLA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 45/52, da decisão prolatada às fls. 34/36, da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada nos seguintes autos de infração: Multa prevista no art. 3º da Lei nº 8.846/94, fls. 02; IRPJ, fls. 04; IRFONTE, fls. 08 e Contribuição Social sobre o Lucro, fls. 12.

A autuação fundamentou-se na omissão de receitas por parte da pessoa jurídica, em razão da falta de emissão de notas fiscais de vendas e encontra-se assim descrita no Termo de Constatação (fls. 16):

“... comparecemos na empresa acima identificada onde procedemos a contagem física de numerário no “Caixa”, constatando a existência dos cheques nº 690859 e 505977 do Banespa, nos valores de CR\$ 214,50 e 180,40 respectivamente, e o de nº AD 497643 do Banco Itaú S/A, no valor de CR\$ 252,00, perfazendo o total de CR\$ 646,90, referentes a vendas a vista sem emissão de notas fiscais.

Os cheques estavam acompanhados apenas dos orçamentos de venda, conforme cópias anexas.”

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 21/28, em 22/08/94,, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação (fls. 34/36):

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL OU OUTRO DOCUMENTO EQUIVALENTE.

A operação de compra e venda ocorre no momento em que as partes se acordarem no preço e objeto. Obrigatória a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, sob as penas da Lei nº 8.846/94 (omissão de receitas).

FISCALIZAÇÃO DE MOVIMENTO DO "CAIXA". APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS.

A apuração de omissão de receitas pela falta de emissão de nota fiscal ou outro documento equivalente, segundo a legislação vigente à época, permite a exigência do Imposto de Renda, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social, além da multa de 300% sobre o valor da receita omitida."

Ciente da decisão em 10/09/97, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 45/52, protocolo de 30/09/97, onde desenvolve a mesma argumentação da defesa inicial.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo, posto que observado o prazo do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72. Dele tomo conhecimento.

A presente lide compõe-se de dois fatos que devem ser apreciados isoladamente, ou seja, o primeiro relativo a aplicação da multa de 300% com base nos artigos 1º a 4º da Lei nº 8.846/94. O segundo refere-se ao lançamento do imposto de renda - pessoa jurídica e seus decorrentes, imposto de renda retido na fonte e contribuição social sobre o lucro.

Inicialmente, devemos apreciar a imposição da multa de 300%.

A Medida Provisória nº 1.602, de 14/11/97, em seu artigo 73, inciso I, letra "n", revogou o disposto nos artigos 3º e 4º da Lei nº 8.846/94, o que implica em não mais se considerar como infração, na forma descrita pelo dispositivo revogado, a omissão até então por ela sancionada com a multa de 300%.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 6º, inciso II, "a", determina o seguinte"

"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;"

Trata-se como se vê, de legislação posterior mais benigna que tem efeito retroativo à prática do ato considerado como infração e, por isso, tem aplicação à espécie.

"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."

"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."

Abstração feita de quaisquer outras considerações, verifica-se que a Medida Provisória nº 542/94, posteriormente reeditada pela MP 544/94 (que fulcrou o lançamento ora questionado), alterou a Lei nº 8.541/92, de forma mais gravosa. Porém, referida alteração, somente passou a ter eficácia, para efeito de lançamento do tributo, no ano-calendário de 1995, alcançando o exercício social das empresas principiado em 01.01.95.

Assim, somente gera efeitos a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que a lei foi publicada (Constituição Federal de 1988, art. 150, III, "b", CTN, artigo 104, I).

Por conseguinte, a omissão de receita ocorre quando o contribuinte deixa de apropriá-la, no momento certo. E esse termo é o fim do período-base, ou seja, o período de apuração é mensal. Até aí ele poderá incluí-la na base de cálculo do tributo, pois somente nessa oportunidade é que se apura o ganho do contribuinte, o seu aumento patrimonial, através do confronto, de um lado, da soma das suas receitas, e de outro, a soma dos custos, despesas e encargos.

Dessa forma, o lançamento do imposto de renda e das contribuições, exigidas por reflexo, baseados em prova indireta, deve aguardar o término do período-base. No caso dos autos, o imposto lançado relativo ao dia 19 de julho de 1994, foi exigido antes de vencido o prazo regulamentar concedido para o recolhimento normal, devendo, portanto, ser cancelado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA:



Ante o exposto, a multa deve ser cancelada.

Em segundo lugar, verificamos o lançamento do imposto de renda sobre omissão de receitas, nos termos do artigos 892 e 960 do RIR/94, c/c art. 3º da MP nº 544/94.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1994, estabelece nos artigos mencionados:

"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 - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo (Lei nº 8.541/92, art. 43, § 2º)."

"Art. 960. Sempre que apurarem infração das disposições deste Regulamento, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal."

Efetivamente, comprova-se nos autos, que houve a omissão de receitas apurada através de prova indireta, conforme descrito no termo de constatação.

Os fiscais autuantes tiveram o zelo de comprovar as operações realizadas sem a emissão das respectivas notas fiscais de venda, conforme detalhado no Termo de Constatação de fls. 16.

Quanto ao aspecto temporal das normas que embasaram o procedimento de ofício, verificamos que o artigo 43 da Lei nº 8.541, de 23/12/92 (matriz legal do artigo 892 do RIR/94), vigente na data da sua publicação (D.O. de 24/12/92), mas com efeitos a partir de 1º de janeiro de 1993, consoante disposição expressa em seu art. 59, estabelece tributação exclusiva de fonte nos casos de omissão de receita. Porém, é necessário primeiramente verificar o momento em que ela juridicamente ocorre.

Por isso, acertadamente, o § 1º do referido dispositivo diz que se considera ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte no mês da omissão ou da redução indevida. Em conformidade com o período-base que é mensal.

A Medida Provisória nº 492, de 05/05/94, (D.O. de 06/05/94), em seu artigo 3º, veio alterar esse período, ao estabelecer o seguinte:

"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.

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR pelo valor desta do dia da omissão.

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão.'

'Art. 44

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

Entretanto, a alteração promovida na legislação tributária não atinge o caso concreto, visto que a modificação em tela agrava o imposto de renda e, por conseguinte, fere o princípio da anualidade da lei, segundo o qual a cobrança de tributos, mesmo que já tenha sido instituída ou aumentada, só pode ser exercida a partir do primeiro dia do exercício seguinte à publicação do ato respectivo.

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:

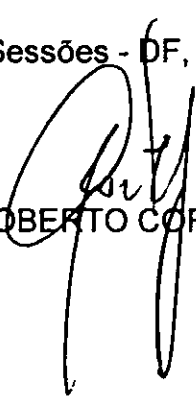
I - que instituem ou majoram tais impostos;"

Processo nº : 13873.000217/94-55
Acórdão nº : 107-05.343

Os autos de infração relativos ao Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, por se tratarem de tributação decorrente do lançamento principal - imposto de renda pessoa jurídica - devem ter a mesma decisão.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1998.


PAULO ROBERTO CORTÉZ