



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13884.001035/00-19
Recurso nº. : 139.473
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex: 1996
Recorrente : JAMES BARBOSA & CIA LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA DA DRJ DE CAMPINAS - SP
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº. : 101-95.020

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA e OUTROS – AC
1995

IRPJ, CSLL e IRRF – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 43 e 44 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA - A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano-calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

PIS e COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS – Correto o lançamento relativo ao PIS e à COFINS tendo por base o valor da receita omitida por terem ambos observado a legislação de regência da matéria.

Recurso voluntário provido parcialmente.

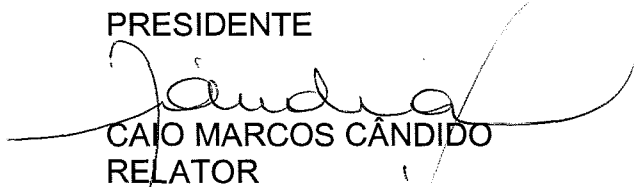
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por JAMES BARBOSA & CIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para cancelar as exigências do IRPJ, do IR-Fonte e da CSL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 13884.001035/00-19
Acórdão nº. : 101-95.020



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CÂNDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Recurso nº : 139.473
Recorrente : JAMES BARBOSA & CIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

JAMES BARBOSA & CIA LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do Acórdão nº 5.534, de 04 de dezembro de 2003, de lavra da DRJ em Campinas – SP, que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 02/07), de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 08/12), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 13/17), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 18/23) e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 24/28), relativos ao ano-calendário de 1995.

Trata de autos de infração lavrados em função de omissão de receitas decorrentes da não contabilização de compras e de suprimentos de caixa não comprovados.

A autuação teve por supedâneo legal os seguintes dispositivos: artigos 228, parágrafo único, “a” (presunção de omissão de receitas na falta de escrituração de aquisição de bens) e 229 (presunção de omissão de receitas por suprimentos de caixa) do RIR/1994¹, artigos 14, parágrafo 3º, 43 e 44 da lei nº 8.541/1992 (forma de tributação da omissão de receita constatada).



A pessoa jurídica, no ano-calendário em que teriam ocorrido os fatos, fez a opção pela apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido.

A autuação da omissão de receita se deu da seguinte forma:

- 1) IRPJ – lucro presumido: 25% sobre o valor da receita omitida;
- 2) PIS – 0,75% sobre o valor da receita omitida;

¹ RIR/1994 – Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994.



- 3) COFINS – 2% sobre o valor da receita omitida;
- 4) CSLL – 10% sobre o valor da receita omitida; e
- 5) IRRF – 35% sobre o valor da receita omitida.

Irresignada com a autuação de que teve ciência em 27 de março de 2000, a contribuinte apresentou em 27 de abril de 2000 a impugnação de fls. 140/146, na qual alega, em síntese, que:

1. que, como os suprimentos de caixa foram realizados em espécie, a impugnante não tem como efetuar a comprovação de sua transferência, motivo pelo qual a impugnação recairá na forma como a “suposta omissão” foi tributada.
2. após transcrever os comandos legais utilizados pelo AFRF para dar base aos autos de infração, afirma que tais dispositivos legais não fazem menção ao lucro presumido só se aplicando à tributação pelo lucro real.
3. junta jurisprudência administrativa que corroboraria sua tese.
4. que a lei nº 9.064/1994 “seguindo o mesmo afã fiscalista do artigo 523, parágrafo 3º do RIR/94, atropelou ilegalmente uma lei superior : o Código Tributário Nacional”.
5. que a tributação do imposto de renda só pode alcançar o lucro (real, presumido e arbitrado) e nunca faturamento, como pretendeu fazer a lei nº 9.604/1994, posição reiteradamente adotada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (P.ex. 103-19032/1997) .
6. que o artigo 43 da lei nº 8.541/92, utilizado como supedâneo do lançamento de CSLL pela autoridade autuante, não faz qualquer referência à Contribuição Social obre o Lucro. Fez juntar jurisprudência administrativa sobre o tema.
7. desenvolve o mesmo raciocínio em relação à inadequação do artigo 44 da referida lei à exigência do IRRF, juntando decisões do Conselho de Contribuintes acerca do tema.

Conclui que, em face da demonstrada ilegalidade da autuação fiscal, seja dado provimento à impugnação apresentada.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedentes os lançamento por meio do acórdão nº 5.534, de 04 de dezembro de 2003 (fls. 160/171), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 29/04/1995, 10/05/1995, 26/09/1995, 21/12/1995

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante, consolidando-se administrativamente o crédito tributário correspondente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 04/01/1995, 19/02/1995, 29/04/1995, 10/05/1995, 21/07/1995, 28/07/1995, 26/09/1995, 21/12/1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

Os suprimentos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cuja efetividade da entrega e origem dos recursos não for devidamente comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, autorizam a presunção de que se originaram de recursos da pessoa jurídica, proveniente de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO – ANO-CALENDÁRIO DE 1995.

Verificada a omissão de receitas no ano-calendário de 1995, aplica-se o artigo 43 da Lei nº 8.541, de 1992, com redação dada pelo artigo 3º da MP nº 492, de 1994, à pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 04/01/1995, 19/02/1995, 29/04/1995, 10/05/1995, 21/07/1995, 28/07/1995, 26/09/1995, 21/12/1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS.

O art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, que alterou o art. 43 da Lei nº 8.541/92, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 9.064/95, e estendeu à CSLL a tributação em separado da omissão de receitas.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 04/01/1995, 19/02/1995, 29/04/1995, 10/05/1995, 21/07/1995, 28/07/1995, 26/09/1995, 21/12/1995

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS.

A tributação prevista nos artigos. 43 e 44 da Lei no 8.541/92, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95 (conversão em lei da MP no 492 de 05.05.1994) se aplica a fatos geradores ocorridos em 1995.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS.

Mantida a imposição principal, a decisão aplica-se às exigências reflexas, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre elas.

Lançamento Procedente”

O referido Acórdão, em síntese, traz os seguintes argumentos e constatações:

1. que a impugnante não se manifestou acerca da autuação da omissão de receita com base na não escrituração de compras em seu Livro Diário, o que torna definitiva a constituição do crédito tributário acerca daquela matéria, na forma da legislação de regência.
2. quanto à omissão de receitas que teve por base a não comprovação da origem e da efetividade da entrega do suprimento de numerários realizados pelos sócios:
 - a. que a efetiva entrega e a origem dos recursos entregues pelos sócios deve ser comprovada pela pessoa jurídica, sob pena de não o fazendo, serem tais valores considerados receitas omitidas pela própria empresa (artigo 229 do RIR/1994).
 - b. Que tal determinação é uma presunção legal relativa, cuja principal função é inverter o ônus da prova para que a impugnante proceda a comprovação da inexistência da omissão de receita, comprovando por documentos hábeis e idôneos a efetiva entrega e a origem daqueles recursos.
 - c. Cita jurisprudência administrativa deste Conselho que corrobora o entendimento de que cabe à autuada juntar aos autos as provas da efetividade da entrega dos recursos e de sua origem.

- d. Que tais formalidades visam evitar a dissimulação nas operações da transferência de recursos entre os sócios e a sociedade.
- e. Que em sua defesa a impugnante se limita a contestar a base legal da imposição e informar que o suprimento dos numerários foram feitos em espécie, razão pela qual não tem como provar sua origem.
- f. Que os artigos 43 e 44 da lei 8.541/1992, que deram base à autuação, se referiam apenas a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, até o ano-calendário de 1995.
- g. Que efetivamente a lei 8.541/1992 estabeleceu a forma de tributação da omissão de receita pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, não se manifestando acerca daquelas tributadas pelo lucro presumido, caso da impugnante, o que foi confirmado com o advento da MP nº 492/1994, que tornou definitiva a tributação das omissões de receitas, passando a alcançar todas as formas de tributação das pessoas jurídicas.
- h. Que o artigo 7º da citada Medida Provisória estabeleceu sua aplicação para os fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994.
- i. Que há entendimentos expendidos pelo Conselho de Contribuintes no sentido de que tais dispositivos só se aplicariam a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, por força do Princípio da Anterioridade. 
- j. Que não resta dúvida de que os artigos 43 e 44 da lei nº 8.951/1992, são aplicáveis a partir de 1995 às pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido.
- k. Que não cabe ao julgador administrativo analisar argumentação de ilegalidade da norma tributária, por ser tal tarefa de competência exclusiva do Poder Judiciário.
- l. Em relação à CSLL e ao IRRF aplica-se o mesmo entendimento expendido em relação ao IRPJ.



m. Que em relação as demais exigências reflexas deve aplicar-se o decidido quanto ao lançamento principal devido sua íntima relação de causa e efeito.

Ao final a autoridade de primeira instância mantém integralmente a exigência fiscal.

Cientificado do acórdão em 19 de janeiro de 2004, em 17 de fevereiro de 2004, irresignado pela manutenção do lançamento na decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 176/197), em que reitera os argumentos expendidos em sua impugnação juntando novos arestos de jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Acresce a sua argumentação apresentada na impugnação a discussão de que o conteúdo dos 43 e 44 da lei nº 8.951/1992 impunha verdadeira penalidade por tributar a totalidade da receita omitida, juntando jurisprudência administrativa sobre o tema.

Ao final pede que seja a exigência do IRPJ adequada ao preconizado pelo artigo 28 da lei nº 8.981/1995 e a CSLL ao artigo 2º do parágrafo 2º da lei nº 7.689/1988 e que seja excluído o IRRF, e que, caso não caiba aos julgadores retificar o lançamento, que seja cancelada a exigência em sua totalidade.

Às folhas 203 e seguintes encontra-se o arrolamento de bens previsto na forma do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 alterado pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

É o relatório, passo a seguir ao voto.



V O T O

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, presente o arrolamento de bens previsto na forma do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 alterado pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe a análise quanto aos fatos que deram origem à imputação de receita omitida. A acusação da peça fiscal dá conta de duas infrações, a saber: a) falta de escrituração de aquisição de bens; b) suprimentos de caixa não escriturados.

Tanto em sua impugnação quanto no recurso voluntário ora analisado a contribuinte não se manifestou acerca da primeira infração apontada, não tendo apresentado qualquer documento que afastasse a exigência dela decorrente e, em relação à segunda infração, limitou-se a afirmar que os suprimentos de caixa foram realizados “em espécie” do que decorria a impossibilidade de fazer prova dos mesmos.

O lançamento se deu tendo por base a letra “a” do parágrafo único do artigo 228 e o artigo 229 do RIR/1994, ambos estabelecem presunções legais relativas no sentido de que sejam tais valores considerados como receita omitida.

A consequência o estabelecimento de uma presunção legal é a inversão do ônus da prova.

Como vimos, as presunções legais estabelecidas são relativas, possibilitando ao autuado a prova da origem de tais valores e o desfazimento da imputação de omissão de receita.

Nos autos deste processo administrativo não logrou a recorrente fazer prova da origem dos valores que deram base à imputação de omissão de receita. A simples assertiva de que o suprimento de caixa foi realizado em espécie e que por isso não haveria como fazer prova de sua transferência não é suficiente para provar a origem do recurso suprido. Não tendo sido apresentada a prova necessária para a desconstituição da presunção de omissão de receita imputada à recorrente, a mesma deve ser ratificada.

Confirmada a existência de omissão de receita, passemos agora a analisar a forma como foram efetuados os autos de infração.

Ab initio, deve-se afirmar que o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica se deu com base no disposto nos artigos 523 (percentuais de apuração do lucro presumido) e 892 do RIR/1994, que tem base legal o artigo 43 da lei 8.541/1992, o qual foi alterado pela lei 9.064/95, e, posteriormente, revogado pela lei 9.249/95.

O artigo 43 da lei 8.541/1992 estabelecia que o IRPJ seria lançado à alíquota de 25% e teria como base de cálculo o valor da receita omitida.

A E. Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 14 de abril de 2003 apreciou a matéria objeto dos presentes autos tendo exarado o Acórdão CSRF/01-04.477, no qual consta a seguinte ementa:

"IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano-calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

Recurso especial do contribuinte conhecido e provido."

A fundamentação do voto condutor, de lavra do Conselheiro José Carlos Passuelo, consta o seguinte:

Muitos ponderam que a tributação integral da receita omitida já admitida na sistemática de lucro real e portanto, ampliar tal aplicação ao lucro presumido não é nenhum absurdo.

Concordo que tal procedimento vem sendo aceito com pouco questionamento quando a tributação ocorre pela sistemática de lucro real, mas tenho argumento que me convence de que isso é possível. É que, no lucro real, a apropriação de custos e receitas é acompanhada por um procedimento obrigatório e tecnicamente sofisticado de registro de documentos, conforme princípios e convenções contábeis, em cujo âmbito, não sendo possível atribuir à receita omitida os custos vinculados (específicos), admite-se que os custos tenham sido registrados, até porque o grande benefício fiscal que a omissão de receita propicia (principalmente na venda de bens ou mercadorias) está justamente na possibilidade de apropriar integralmente os custos, em valores significativamente maiores que os lucros da operação, omitindo a receita delas. Esse mecanismo torna aceitável a tributação integral da omissão da receita no lucro real.

Mas, na modalidade de lucro presumido, o grande benefício que o omitente de receitas (digamos de venda de bens e mercadorias) obtém não é o benefício de aproveitar os custos para abater os resultados de outras operações, mas apenas reduzindo a tributação sobre o montante da margem estimada (presumida) definida na legislação de regência.

E, para coibir um benefício que a omissão poderia trazer à empresa que omite receitas de redução de tributos sobre, digamos 8% para as empresas que comercializam mercadorias, o fisco disporia da prerrogativa de tributar 100% do mesmo valor, é sem dúvida estabelecer penalidade exacerbada e criar dispositivo desequilibrado em razão de seus efeitos. Isso sem questionarmos eventuais incidências sobre a distribuição existente à época. E tudo gravado com 75% ou 150% de multa, dependendo do enquadramento fiscal.

Não há como não aceitar que dito mecanismo é de natureza claramente punitiva.

Isso, sem falarmos na quebra da isonomia, princípio tão decantado no direito tributário, segundo o qual, iguais devem ter tratamento idêntico, e não há como querer alterar a base de aplicação do tributo apenas pelo fato de um contribuinte haver contabilizado determinada operação e outro, adotando a mesma forma de tributar, não a tenha. Se diferença existe entre ambos, certamente não será na essência da operação nem na sua base tributável, apenas estará no procedimento de ocultar a operação, o que será cominado com multa própria para a punição de tal procedimento, como dito.

Mas, em direito fiscal, não é admissível punir com tributo. Pune-se com multa.

O tributo deve ser neutro e isonômico diante dos mesmos fatos e circunstâncias, afirmativa extensível à base impositiva.

E toda essa argumentação fica mais veemente quando se procura o motivo da revogação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92. Isso teria ocorrido por sua inerente tentativa de quebra dos princípios apontados, por trazer no seu bojo penalidade disfarçada ou

simplesmente por ter criado situação não isonômica inaceitável? Talvez decorra até de simples aperfeiçoamento tributário. Como não tenho a resposta emitida pela autoridade legislativa, tenho que me contentar com conclusões próprias e opiniões buscadas nos diversos julgados deste Colegiado.

Tudo, porém, conduz à aceitação de que, independentemente de possível falha de elaboração legislativa observável na Lei nº 8.541/92, a colocação do dispositivo no Título IV, das penalidades, não me parece ocasional nem apenas coincidência, porquanto a exação é carregada por forte dose de penalidade, pois pune de forma desproporcional e não isonômica, e pior ainda, usando a figura do tributo, instrumento que não pode se prestar para isso. Mais, cumula, ainda, com multa de ofício. Seria a aplicação de penalidade sobre penalidade?

(...)

A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pode-se aplicar a retroatividade benigna contemplada no art. 106, II do Código Tributário Nacional, dando-se efeitos retroativos à revogação perpetrada pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95, para que a revogação venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no ponto da alteração efetuada pela Lei 9064/95. Como consequência, no ano de 1995 a receita omitida seria tributada com apuração do lucro presumido adotando-se os mesmos percentuais vigentes para tributação das demais receitas declaradas, em homenagem ao conceito de lucro e respeito ao princípio da isonomia. Porém, por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando inevitável o cancelamento da exigência como um todo."

Em relação ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido há que se dar o mesmo tratamento, posto que a tributação recaiu sobre 100% da receita omitida. Deveria a autoridade autuante utilizar como base de cálculo 10% da receita omitida e sobre este valor aplicar a alíquota de 10%, nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

Como por impedimento legal padece de competência a autoridade julgadora para modificar os critérios do lançamento, inovando-o, em homenagem ao decidido na CSRF, sou pelo cancelamento da exigência a título de IRPJ e de CSLL.

O lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte se deu com base no disposto no artigo 739 do RIR/1994, que tem base legal o artigo 44 da lei 8.541/1992, o qual foi alterado pela lei 9.064/95, e, posteriormente, revogado pela lei 9.249/95.

O artigo 44 da lei 8.541/1992 estabelecia que o IRRF, exclusivo na fonte, seria lançado à alíquota de 25% e teria como base de cálculo o valor da receita omitida.

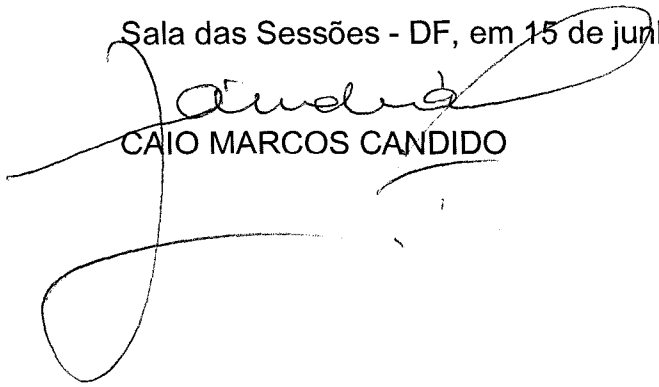
Tendo em vista que o entendimento esposado na análise dos lançamentos do IRPJ e da CSLL aplica-se ao IRRF, por ter a capitulação legal alocada no mesmo diploma, o mesmo tratamento deve ser conferido ao lançamento do IRRF.

Em relação às Contribuições para o PIS e a COFINS a autuação se deu com respeito à legislação de regência da matéria, devendo, portanto, serem mantidas as exigências.

Em vista do exposto, DOU provimento parcial ao recurso voluntário para excluir as exigências do IRPJ, da CSLL e do IRRF.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005.


CAIO MARCOS CANDIDO

