



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13924.000225/97-29
Recurso nº. : 119.774
Matéria: : IRPJ e OUTROS – Ano: 1994
Recorrente : AUTO MECÂNICA TICO LTDA.
Recorrida : DRJ - FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 16 de setembro de 1999
Acórdão nº. : 108-05.864

Recurso Especial de Divergência RD/108-0.341

LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITA - Com a edição da Lei 8541/92, especialmente seu artigo 18, as regras de verificação da movimentação financeira das pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido incrementaram-se, possibilitando a tributação nas verificações de saldo credor de caixa e suprimentos não comprovados.

LEI 8541/92 – ARTIGOS 43 E 44 – LUCRO PRESUMIDO – INAPLICABILIDADE PARA O ANO CALENDÁRIO DE 1994 – IRPJ – IRF - A alteração promovida pela Lei 9064/95, Medida Provisória 492, de 05/05/94 e reedições, na redação do artigo 43 da Lei 8541/92, só poderia ter entrado em vigor a partir de janeiro de 1995, por força do princípio constitucional da anterioridade.

LEI 8541/92 – ARTIGOS 43 E 44 – PENALIDADE – RETROATIVIDADE BENIGNA – REVOGAÇÃO EXPRESSA – ARTIGO 36, IV, DA LEI 9249/95 – CSLL - IRPJ – IRF - Com a revogação expressa dos artigos em destaque, inseridos no Título “Das Penalidades”, e com esta natureza, aplica-se a norma do artigo 106 do CTN, eliminando-se a aplicação da pena, transmutada em tributação. Prevalência das regras anteriores que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida e cancela o IRPF lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

PIS – O disposto no artigo 6º da Lei Complementar 7/70 trata de prazo de recolhimento, sendo certo que alterações legislativas posteriores determinam o cálculo da contribuição com base nas receitas do próprio mês em que auferidas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO MECÂNICA TICO LTDA.

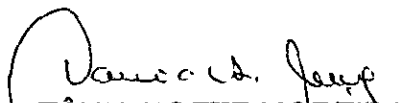
[Assinaturas manuscritas]

Processo nº. : 13924.000225/97-29
Acórdão nº. : 108-05.864

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% das receitas omitidas, vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator), José Henrique Longo, Marcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira que cancelavam integralmente a exigência do IRPJ; 2) reduzir a base de cálculo da CSL para 10% das receitas omitidas, referentes aos períodos posteriores a abril de 1994, inclusive; 3) cancelar as exigências do IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo, Marcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira que também cancelavam a exigência da contribuição para o PIS. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tânia Koetz Moreira.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



TÂNIA KOETZ MOREIRA
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 11 NOV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONIO MINATEL e NELSON LÓSSO FILHO.

Processo nº. : 13924.000225/97-29
Acórdão nº. : 108-05.864

Recurso nº. : 119.774
Recorrente : AUTO MECÂNICA TICO LTDA.

RELATÓRIO

Remanescem em litígio as matérias de saldo credor de caixa e suprimentos não comprovados, aquele obtido pela constatação no próprio Livro Razão da autuada e estes pela falta de comprovação de origem e efetiva entrega de recursos mutuados pelos sócios.

Os tributos compreendidos são: IRPJ, CSLL, IRF, COFINS e PIS. O período é o ano-calendário de 1994, no qual optou a autuada pelo lucro presumido.

A decisão vergastada encontra-se assim ementada, naquilo que pertinente à matéria ainda litigiosa:

“SUPRIMENTOS DE CAIXA – LUCRO PRESUMIDO – O contribuinte tributado pelo regime do lucro presumido não está desobrigado de provar a efetividade dos suprimentos de caixa bem como a origem dos recursos na pessoa física do sócio supridor. A falta de atendimento ainda que de uma só destas condições faculta à autoridade fiscal proceder ao lançamento por presunção de que os recursos derivam de vendas mantidas à margem do crivo tributário.

SALDO CREDOR DE CAIXA – O saldo credor revela desembolso maior que os recursos ingressados no caixa. Constatada tal situação, lícito é o lançamento por presunção de omissão de receitas.”

As razões de apelo são as seguintes:

uf Gal

Processo nº. : 13924.000225/97-29
Acórdão nº. : 108-05.864

a) argumenta a recorrente que os artigos 43 e 44 da Lei 8541/92 só são aplicáveis ao lucro presumido a partir de 1996, com a edição da Lei 9064/95, com observância inclusive do princípio da anterioridade. Isto porque, afirma a recorrente, a Medida Provisória originária da de nº 492/94 não foi convertida em lei;

b) pede, pela observância dos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade, o cancelamento de toda a exigência, "já que, para o ano calendário de 1994, inexistia norma legal que permitisse a tributação do valor equivalente a 100% das importâncias tidas como de omissão de receitas";

c) mais ainda, indica que os artigos 228 e 229 do RIR/94, que tratam de saldo credor e suprimentos, estão sistematicamente localizados no subtítulo referente a lucro real, fato que impede o Fisco de utilizar-se das presunções legais para lançar tributos;

d) esclarece, após análise dos dispositivos do RIR/94 pertinentes a omissão de receitas, todos a seu ver referentes a lucro real, que o próprio legislador reconheceu "a falta de legislação apropriada aos casos de omissão de receita para a tributação com base no lucro presumido", pois revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, através da Lei 9249/95;

e) afirma que os artigos 43 e 44 eram penalidades, as quais só podem ser exigidas na forma de multas, aplicando-se na espécie a retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, sendo certo que a legislação existente à época dos fatos era para tributar-se o lucro presumido a 3,5%;

f) quanto à penalidade aplicada, indica que tivesse o tributo sido calculado corretamente, a 3,5% das receitas tidas como omitidas, a multa de 100% seria mais benéfica que os 75% aplicados sobre a totalidade do valor erroneamente tido como omitido;



Processo nº. : 13924.000225/97-29
Acórdão nº. : 108-05.864

g) defende-se quanto ao IRF indicando que o artigo 44 era inaplicável ao lucro presumido e que não se pode utilizar tributo como penalidade;

h) contesta ainda a incidência do PIS, argumentando que caso devido, sua base de cálculo seria o faturamento do sexto mês anterior ao da exigência, a teor do disposto na Lei Complementar 7/70.

Subiram os autos por força de liminar, independentemente da falta do depósito recursal.

É o Relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Uf' and the other 'Gal'.

Processo nº. : 13924.000225/97-29
Acórdão nº. : 108-05.864

VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A princípio, é necessário considerar-se a possibilidade de lançamentos, na órbita do lucro presumido, quanto a saldo credor de caixa e suprimentos não comprovados.

De fato, conforme alegado pela recorrente, os artigos que tratam das matérias, estabelecendo presunções legais, estão e sempre estiveram sistematicamente localizados nos repositórios referentes à tributação pelo lucro real.

Não obstante, com o advento da Lei 8.541/92, especialmente o disposto em seu artigo 18, nova sistemática de obrigações acessórias foi imposta aos optantes pelo regime do lucro presumido. Assim dispõe o referido artigo:

LEI 8541/92 -Art. 18 – A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos:

I – escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, de forma a refletir toda a movimentação financeira da empresa, em livro Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial.



Processo nº. : 13924.000225/97-29

Acórdão nº. : 108-05.864

Infere-se da leitura do dispositivo acima que o legislador procurou, a partir da edição da Lei 8541/92, impor às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido parcela maior de obrigações acessórias, embora sem o preciosismo exigido daquelas optantes pelo regime do lucro real, a fim de possibilitar maior controle de suas atividades, especialmente pelo necessário registro individuado **de toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária.**

Tal fato veio ao lado da maior extensão do limite de receita bruta para a opção pelo lucro presumido — tendência que se confirmou em anos subseqüentes —, e como alternativa legislativa de aperfeiçoar os procedimentos de fiscalização de empresas sob o regime do lucro presumido, que a mais das vezes, circunscreviam-se a demonstrar excessos de gastos frente a recursos disponíveis, caracterizando omissão de receitas.

As linhas mestras da *mens legis* que informam os casos de saldo credor de caixa e suprimentos não comprovados emanam, a meu ver, de forma também contundente nesta nova sistemática de obrigação acessória imposta aos optantes pelo regime do lucro presumido, até porque esta nova sistemática ancora-se na verificação da movimentação financeira da empresa, justamente para verificar-se a existência de saldos credores e ingressos sem explicação. Afastar a possibilidade de tributar-se o optante pelo regime do lucro presumido por saldo credor de caixa e suprimentos incomprovados é negar eficácia ao estabelecido no artigo 18 da Lei 8541/92, em conflito com o interesse jurídico protegido pelo dispositivo.

No caso em apreço, o saldo credor deriva do próprio Livro Razão da recorrente, e os suprimentos restam totalmente incomprovados em sua origem e efetiva entrega, sendo portanto, passíveis de autuação.

Resta agora, avaliar-se qual a legislação aplicável, no ano-calendário de 1994, às omissões de receita apuradas em empresa optante pelo regime do lucro presumido. Neste ponto, há jurisprudência nesta c. Câmara no sentido de que a

4/ Cd

Processo nº. : 13924.000225/97-29

Acórdão nº. : 108-05.864

modificação introduzida no artigo 43 e 44 da Lei 8.541/92, para alcançar o lucro presumido e o arbitrado, só entrou em vigor a partir do ano calendário de 1995, haja vista que embora a Medida Provisória 492/94 determinasse sua vigência para maio de 1994, tal dispositivo não veio a ser reeditado em medida provisória posterior.

Ressalte-se todavia, que ao contrario do que argumenta a recorrente, a Lei 9064/95, de fato, deriva de conversão da Medida Provisória 1003/95, muito embora houvesse modificações em seu texto original, fato que não impede a aplicação da legislação prevista em medidas provisórias antecedentes e confirmada quando da edição da lei. Todavia, este argumento resta prejudicado, pois a matéria dos autos cinge-se ao ano-calendário de 1994.

Não obstante, devem ser observados tratamentos diversos para cada tributo lançado.

Com relação ao COFINS, cuja tributação é sobre o faturamento, deve ser mantida a exigência sem modificações.

Para o IRPJ, aproveito esta oportunidade para, rogando vênias aos meus pares, alterar meu entendimento anterior, que era no sentido de reduzir-se a base de cálculo ao patamar de 50%. Na verdade, melhor refletindo, haveria flagrante cerceamento ao direito de defesa, ao aplicar-se legislação pretérita, que por força de entendimento jurisprudencial, teria vigência à época dos fatos.

Conforme já definido acima, os artigos 43 e 44 não se aplicam ao ano-calendário de 94 para o regime do lucro presumido. Assim sendo, a legislação que de fato regulava o tratamento da omissão de receita neste regime era o artigo 6º do Decreto-Lei 6.648/77, que foi reproduzido no artigo 396 do RIR/80.

Ocorre que não foi este a fundamentação legal da exigência, e dele especificamente não se defendeu a recorrente, com todos os argumentos possíveis para



Processo nº. : 13924.000225/97-29

Acórdão nº. : 108-05.864

tanto, até mesmo quanto à invalidade do dispositivo para o ano-calendário de 1994. Seria exigir demais do sujeito passivo antecipar-se aos julgados e prever o entendimento de inaplicabilidade dos artigos 43 e 44, bem como concomitantemente questionar a possibilidade de aplicação da norma anterior referente à omissão de receita, e quanto a ela tecer argumentações.

Mais ainda, o julgador não pode transformar-se em legislador positivo, mormente quando o fato não se traduz em mera adequação da base de cálculo do tributo.

Assim, peço vênia aos demais Conselheiros, e passo a votar pelo integral cancelamento da exigência do IRPJ.

Para a CSLL, ainda algumas considerações. Tendo em vista ser para este tributo o princípio da anterioridade mitigado, haveria a possibilidade de que a partir de 90 dias da edição da Medida Provisória 492/94, houvesse integral tributação, fato que permitiria a base da exigência ser de 100% das parcelas omitidas já a partir de agosto de 1994.

Não obstante, a recentíssima jurisprudência desta c. Câmara passou a adotar o entendimento de que a revogação expressa, contida no artigo 36, IV, da Lei 9249/95, dos artigos 43 e 44 da Lei 8541/92, inseridos no Título "Das Penalidades", e de fato com esta natureza, importa em aplicação imediata da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, inviabilizando a tributação em 100% das receitas omitidas, devendo manter-se o patamar de 10%, na forma da tributação das receitas em geral.

Para o IRF o mesmo deve ser integralmente cancelado, haja vista que em não se aplicando o artigo 44 para o regime do lucro presumido, a tributação específica anterior, que pelo teor do entendimento jurisprudencial ainda estava em vigor no ano- calendário de 1994, determinava como sujeito passivo a pessoa física do sócio. O erro quanto ao sujeito passivo invalida a tributação presente.

uf Gd

Processo nº. : 13924.000225/97-29

Acórdão nº. : 108-05.864

Por fim o PIS. Já tive oportunidade para pronunciar entendimento de que o disposto no artigo 6º da Lei Complementar 7/70 deve ser entendido como norma definidora de prazo de pagamento, pois caso contrário criaria verdadeiras contradições nos interesses da própria norma. A base de cálculo bem como o próprio fato gerador é o faturamento do mês em curso. Interpretação diversa, de que a base de cálculo é o faturamento do sexto mês anterior, e que o faturamento do mês pouco importaria, possibilitaria uma empresa paralisada em julho, sem faturamento, nada dever com base nas receitas de janeiro. Ou seja, teríamos base de cálculo, faturamento do sexto mês anterior, mas não teríamos fato gerador, faturamento do próprio mês.

Acontece que este entendimento jamais prevaleceu. Na verdade, seria devida a contribuição com base em janeiro, no entanto paga em julho, independentemente do faturamento de julho.

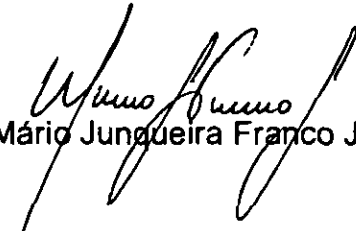
As alterações no prazo de pagamento do tributo, em legislações mais recentes, importam no correto cálculo adotado pelo Fisco no lançamento, tendo como base de cálculo as receitas omitidas no próprio mês.

Por fim, o argumento quanto à exacerbação da penalidade aplicada resta prejudicado, dado o cancelamento da exigência do IRPJ.

Ex positis, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial, a fim de cancelar as exigências do IRPJ e IRF, e reduzir a base de cálculo da CSLL a 10% das receitas tributadas a partir de maio de 1994.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 1999


Mário Jungueira Franco Júnior



Processo nº. : 13924.000225/97-29
Acórdão nº. : 108-05.864

VOTO VENCEDOR

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora Designada

Acompanho o i. relator em seu voto, inclusive quanto à não aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 no ano calendário de 1994 para o regime do lucro presumido. A divergência reside unicamente na aplicação do artigo 6º da Lei nº 6.648/77, reproduzido no artigo 396 do RIR/80, que então regulava o tratamento fiscal da omissão de receita para as empresas optantes por esse regime.

Em inúmeros julgados esta c. Câmara decidiu no sentido de que, uma vez afastados os indigitados dispositivos da Lei nº 8.541/92, devem prevalecer as regras anteriores, que autorizavam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, por permanecer em vigor o artigo 6º da Lei nº 6.648/77. Resta perquirir se sua adoção, nesta fase do litígio, importa em inovação no lançamento ou simples adequação da base de cálculo.

Inclino-me pela segunda tese. Decidiu-se, no caso, que efetivamente ocorreu a omissão de receitas, caracterizada pela apuração de saldo credor de caixa e de suprimentos não comprovados. No entanto, o fisco fez incidir o imposto sobre a totalidade dessa receita, com fulcro naquela legislação que, como visto, não tinha aplicação ao caso. Há então que se adequar a base de cálculo da imposição às disposições que efetivamente então vigiam e que, como visto, estavam consolidadas no artigo 396 do RIR/80, reduzindo a base para 50% da receita omitida. Negar-se tal aperfeiçoamento implicaria o afastamento da incidência do imposto de renda sobre aquela receita subtraída aos registros da empresa, enquanto a receita regularmente escriturada submete-se à tributação.

 .. 

Transcrevo, a título exemplificativo, a ementa de recente acórdão desta Câmara nesse sentido:

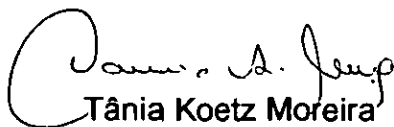
Acórdão nº 108-05.552:

“IRPJ E IR-FONTE – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS – EFICÁCIA DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92, NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO:

A MP 492/94 (art. 3º) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (MP 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida aplicar-se-ia “aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1.994”. Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subsequentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, só a partir de 01.01.95 seria possível a aplicação das regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. Prevalência das regras anteriores, no ano de 1.994, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IR-FONTE lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.” (grifei)

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a base de cálculo do IRPJ a 50% das receitas omitidas.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 1999


Tânia Koetz Moreira

