



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10469.003110/97-68
Recurso n° 177.078 Voluntário
Acórdão n° **1402-00.662 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de agosto de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente COMERCIAL ELOI CHAVES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1994

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS.

A presunção legal prevista no art. 228 do RIR/94 não se restringe à sistemática de apuração do Lucro Real, aplicando-se, também, às empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

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 1994”. 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 1994, 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.

PIS-FATURAMENTO. LEI COMPLEMENTAR 07/70. BASE DE CÁLCULO DE 6 (SEIS) MESES ATRÁS.

A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária. (Súmula CARF nº 15).

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A ocorrência de saldo credor de caixa caracteriza omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1994

OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

A partir de maio de 1994, nos casos de omissão de receitas, a CSLL deverá ser lançada de ofício, à alíquota de 10%, e considerado como base de cálculo o valor total da receita omitida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) cancelar o lançamento do IRRF, 2) reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% da receita omitida, e 3) adaptar a exigência do PIS à súmula nº. 15 do CARF.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Comercial Eloi Chaves Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma da DRJ Recife/PE, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 270/276, através do qual é exigido o crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 195.576,64, incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. De acordo com o auto de infração e com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 237/238), o lançamento decorreu da omissão de receitas nos meses de janeiro a novembro de 1994, caracterizada pela ocorrência de saldo credor da conta caixa.

3. Em consequência da omissão de receitas, foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 247/252), no valor de R\$ 56.562,15, ao Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 253/258), no valor de R\$ 195.576,64, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 264/269), no valor de R\$ 5.867,33, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 259/263), no valor de R\$ 15.646,14.

4. O crédito tributário total importa em R\$ 469.228,88, conforme demonstrativo consolidado de fls. 01/02.

5. O enquadramento legal das infrações, bem assim os demonstrativos de apuração, encontram-se nos autos de infração e em seus anexos.

6. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 279/322), alegando, em síntese:

6.1 - que não houve saldo credor de caixa em nenhum mês. A fiscalização não teria considerado a movimentação bancária, os rendimentos de aplicações financeiras, nem os saldos de caixa de períodos anteriores, conforme teria assinalado o atuante no termo de encerramento;

6.2 – que as despesas e a composição do Passivo foram incorretamente apuradas pela fiscalização;

6.3 – que seus registros contábeis estão assentados no Livro Diário, revestido das formalidades legais, os quais divergem expressivamente dos incluídos pela fiscalização, a quem caberia provar a desclassificação dos registros;

6.4 – que o art. 892 do RIR/94 diz respeito a declaração inexata, além de que e a empresa não teria omitido receitas, já que as vendas teriam sido contabilizadas;

6.5 – que é insubsistente, inaplicável e ilegal a caracterização de omissão de receita a que se refere o art. 44 da Lei nº 8.541/92, razão por que é improcedente o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte;

6.6 – que a conversão da UFIR foi incorretamente efetuada;

6.7 – que nos meses de maio a novembro o cálculo da CSLL considerou o coeficiente de 10% sobre as receitas omitidas, quando deveria ser de 1%;

7. Ao final, requereu a realização de diligência, a retificação dos cálculos apontados na defesa e a descaracterização da omissão de receita.

8. Foi o processo baixado em diligência (fls. 324/325), visando a confirmar a veracidade das alegações de defesa.

9. Em despacho de fl. 330, a autoridade lançadora informa estranhar que as receitas contabilizadas no Livro Diário eram superiores à receita declarada e escriturada nos livros fiscais. Chamaram-lhe a atenção aspectos extrínsecos do Livro Diário, motivo pelo qual foi ele submetido a exame pela Polícia Federal, que, por meio do laudo de fls. 332/334, concluiu pela invalidade da autenticação do livro, “tornando-o, assim, um documento inábil para qualquer tipo de exame e/ou análise contábil”.

10. A fiscalização emitiu relatório de fls. 336/337, considerando prejudicada a diligência, haja vista que as alegações de defesa estavam integralmente alicerçadas nos registros do Diário, tido por inválido.

11. A atuada, ouvida por solicitação desta delegacia, trouxe novas alegações, em resumo (fls. 347/402):

11.1 – que houve ofensa ao princípio constitucional da anualidade, equívocos quanto aos fatos geradores, incorreção quanto à não-adoção da semestralidade do PIS, não-observância do princípio da retroatividade benigna;

11.2 – que a fiscalização, quando da intimação para realização da diligência, reteve indevidamente os livros e documentos da empresa. Teria sido impossível, assim, uma completa e minuciosa impugnação, por ausentes os extratos bancários e os Livros Razão, Diário e Registro de Saídas, restando caracterizado o cerceamento do direito de defesa, agravado pela falta de clareza nos demonstrativos elaborados pelo atuante;

11.3 – que o saldo de caixa do ano anterior, não considerado no lançamento, encontra-se registrado no balanço patrimonial e no Livro Caixa do ano de 1993, não sendo alcançado, portanto, pelas equivocadas conclusões do laudo pericial. Também não teria sido considerado o saldo de numerário mantido no Banco Bamerindus em 31/12/93;

11.4 – que a fiscalização não incluiu rendimentos de aplicações financeiras e calculou incorretamente as obrigações da empresa;

11.5 – que o Livro Diário foi autenticado na Junta Comercial do Rio Grande do Norte, a quem foi requerida certidão comprobatória da autenticidade, não tendo ainda obtido o documento e

11.6 – que a recomposição do fluxo de caixa carece de retificações.

12. Através da Resolução DRJ/RCE nº14, de 22 de fevereiro de 2002 (fls. 519/546), a 3ª Turma de Julgamento baixou novamente o processo em diligência, solicitando que, em relação aos documentos trazidos na segunda impugnação, fosse verificada sua autenticidade e confirmados os pagamentos alegados pelo sujeito passivo. Requereu-se, ainda, a documentação comprobatória de outras alegações sustentadas pela defesa, bem assim a elucidação de outras questões argüidas pela empresa, restituindo-lhe os livros e reabrindo-lhe prazo para defesa.

13. Efetuada a diligência (fls. 626/645), concluiu-se pela procedência parcial das alegações da contribuinte, tendo a fiscalização ajustado os demonstrativos de composição do Passivo e do fluxo de caixa à nova situação.

14. A autuada apresentou contestação à diligência (fls. 646/658), por meio da qual reafirma a inclusão de seis notas fiscais no rol de suas obrigações, reitera as aplicações financeiras não aceitas pela fiscalização e relaciona compras que teriam sido pagas em vencimento posterior ao admitido pela autoridade fiscal. Sobre a não-confirmação dos pagamentos, alega que as empresas fornecedoras não mais existem, em face do que requer seja considerado, para cada nota fiscal, que o pagamento se deu no mês do vencimento da respectiva duplicata.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 11-24.934 (fls. 737-753) de 19/12/2008, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1994

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A ocorrência de saldo credor de caixa caracteriza omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

DEVER DE ESCRITURAR.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, sendo obrigatório o uso do livro Diário revestido das formalidades legais.

BASE DE CÁLCULO. CONVERSÃO EM UFIR.

A partir de 1º de setembro de 1994, a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas será convertida em quantidade de UFIR mediante a divisão do valor do lucro real, presumido ou arbitrado, pelo valor da UFIR vigente no mês subsequente ao de encerramento do período-base de sua apuração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. IRRF. CSLL.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1994

OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

A partir de maio de 1994, nos casos de omissão de receitas, a CSLL deverá ser lançada de ofício, à alíquota de 10%, e considerado como base de cálculo o valor total da receita omitida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1994

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

NOVAS ALEGAÇÕES DE DEFESA. PRECLUSÃO.

Devem ser rejeitados argumentos suplementares alegados após a realização de diligência e que não guardem relação com os novos fatos ou documentos trazidos aos autos.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 19/03/2009 (A.R. de fl. 758), a interessada interpôs recurso voluntário em 06/04/2009 (fls. 763-809) onde repisa os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme Termo de Verificação e de Constatação Fiscal (fls. 232/236), a autoridade autuante identificou, através do demonstrativo de fluxo de caixa, que a contribuinte teve dispêndios de recursos superiores aos ingressos nos meses de janeiro a novembro de 1994,

configurando-se omissão de receitas em virtude do saldo credor de caixa, conforme art. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Alega a recorrente, inicialmente, que a caracterização de omissão de receitas a que se referem os art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 é ilegal, haja vista serem as disposições contidas naqueles artigos aplicáveis para empresas tributadas pelo lucro presumido apenas a partir de 1º/01/1995.

Quanto a esse ponto, reproduzo a seguir excerto do Acórdão 108-06125, de 06/06/2000, da Oitava Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes, cujo fundamento peço vênia ao autor para adotar como razão de decidir no presente caso:

“ ...

Com efeito, o art. 43 da Lei 8.541/92 dispunha originalmente:

"Art. 43— 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.

...

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

Vê-se que esse dispositivo não se destinava às empresas tributadas pelo lucro presumido, já que no §2º estabelece apenas para empresas tributadas pelo lucro real.

A inclusão da sistemática para empresas tributadas pelo lucro presumido veio apenas com a Medida Provisória 492, de 5/5/94, cujo art. 3º deu a seguinte redação ao dispositivo:

"§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."

(grifou-se).

Contudo, quando do julgamento do recurso 117.884, o relator Conselheiro José Antonio Minatel fez notar que, pelo princípio da anterioridade, o aumento introduzido pela MP 492/94 somente poderia surtir efeitos em 1995 (Constituição Federal. Art. 150, III, "b").

O Poder Executivo, tendo percebido o equívoco legal, a partir da reedição de julho da MP 492, a de nº 544, publicada no DOU de 04.07.94, e até a sua conversão na Lei 9.064/95, não fez constar o termo de início da aplicação da norma anteriormente previsto no art. 7º.

Quanto ao IRRF, o mesmo raciocínio deve ser adotado, isto é, a alteração da apuração do tributo somente pode ter aplicação no exercício seguinte. Dessa forma, o lançamento do IRRF deveria seguir a legislação anterior com tributação diretamente da pessoa física (art. 40, § 11, da Lei 8.383/91).

Peço vênia para transcrever a ementa e a conclusão do eminente Conselheiro na apreciação do recurso acima referido (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 8.541/92, 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.

(...) Diante dessa sucessão legislativa, que afastou o vício de inconstitucionalidade acenado com a eficácia imediata na primeira inserção proposta com a MP 492/94, não vejo óbice para sua interpretação no campo administrativo, de cuja tarefa é possível extrair duas conclusões que me parecem irrefutáveis:

1 — ao teor do parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, pela não conversão em lei no prazo de trinta dias e por não constar do texto das Medidas Provisórias que lhes sucederam, perdeu integralmente a eficácia, desde a primeira edição, o expresso mandamento - "exceto o disposto nos art. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1.994" - contido nas Medidas Provisórias nºs 492/94 e 520/94, traduzindo a supressão forma de revogação;

2 — por implicarem majoração de impostos para as empresa, tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, as alterações processadas pelo artigo 3º da Medida Provisória 492/94, só podem produzir efeitos a partir de 01.01.95, permanecendo em vigor, no ano de 1.994, a legislação anterior que mandava considerar 50% (cinquenta por cento) da receita omitida como base de cálculo do IRPJ (art. 6º, da Lei 6.468/77 — RIR/80, art. 396), assim como a regra do art. 40, § 11, da Lei 8.383/91, que mandava tributar na pessoa física valores presumidamente distribuídos.

Dessa forma, há que se considerar que a base de cálculo do IRPJ deve corresponder a 50% da receita omitida, nos termos do art. 6º, de Lei 6.468/77 (RIR/80, art. 396).

No que se refere ao IRFonte, como demonstrado acima, deve ser exigido da pessoa física conforme o art. 40, § 11, da Lei 8313.

Quanto à alegação de que nos meses de maio a novembro o coeficiente aplicável ao cálculo da CSLL seria de 1%, e não de 10%, entendo descabido o argumento da recorrente. A partir de maio de 1994, com a edição da Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, posteriormente convertida na Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, a tributação da CSLL, nos casos de omissão de receitas, tem como base de cálculo o valor total da receita omitida, sobre a qual é aplicada a alíquota de 10%, procedimento corretamente observado no lançamento.

Quanto à semestralidade do PIS, esclareço que tal matéria possui entendimento firmado nesta Corte, por meio da Súmula CARF nº 15, no sentido de que sua base de cálculo, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.

Quanto às falhas de filigranagens que levaram à conclusão de imprestabilidade da utilização do Livro Diário, há que se ponderar que o laudo embasador de tal conclusão (Laudo nº 051/01-SR/RN, do Instituto de Criminalística da Polícia Federal, fls. 332/334) foi lavrado por instituição competente para tal mister, não cabendo a esta esfera de julgamento tecer juízo de valor a respeito das conclusões ali presentes, as quais transcrevo abaixo:

“(...) as autenticações filigranadas (...) foram produzidas em momentos diferentes, acarretando com isso na invalidade de sua autenticação, tornando-o, assim, um documento inábil para qualquer tipo de exame e/ou análise contábil, conforme estabelecem as normas do Registro de Comércio e a legislação fiscal (...)”.

Por todo o exposto, Voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para 1) cancelar o lançamento do IRRF, 2) reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% da receita omitida, e 3) considerar como base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária (súmula nº. 15 do CARF).

Sala das Sessões, em 4 de agosto de 2011

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.