



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Recurso Nº : 114.795  
Matéria: : IRPJ e OUTROS - Ex. 1995  
Recorrente : CARAMBEI COMÉRCIO INDÚSTRIA DE MADEIRAS LTDA  
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE - MS  
Sessão de : 14 DE JULHO DE 1998  
Acórdão Nº : 103-19.508

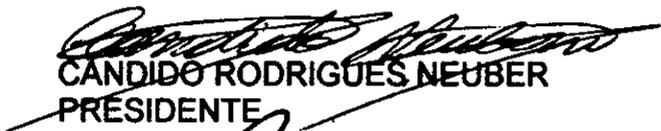
IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - Inaplicável à norma contida no Artigo 43 da Lei Nº 8.541/92, às empresas tributadas com base no lucro presumido, no ano-calendário de 1995, tendo em vista que este dispositivo alcança exclusivamente aos contribuintes tributados com base no lucro real.

PIS - COFINS - IRRF - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECORRENTES - A solução dada ao litígio principal, aplica-se aos lançamentos decorrentes, em função da relação de causa e efeito.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARAMBEI COMÉRCIO INDÚSTRIA DE MADEIRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRÉSIDENTE

  
SILVIO GOMES CARDOZO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, NEICYR DE ALMEIDA E VÍCTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508  
Recurso Nº : 114.795  
Recorrente : CARAMBEI COMÉRCIO INDÚSTRIA DE MADEIRAS LTDA.

RELATÓRIO

CARAMBEI COMÉRCIO INDÚSTRIA DE MADEIRAS LTDA., pessoa jurídica qualificada no processo, recorre a este Conselho de Contribuintes, no sentido de ver reformada a decisão prolatada pela autoridade julgadora de primeira instância que manteve as exigências fiscais consubstanciadas nos Autos de Infração, lavrados em 12/09/96, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls.02/08), PIS (fls.11/16), Contribuição para a Seguridade Social (fls.17/21), Imposto de Renda Retido na Fonte (fls.22/27) e Contribuição Social sobre o Lucro (fls.28/33), conforme fundamentos legais constantes dos referidos autos.

De acordo com o lançamento fiscal descrito no Auto de Infração Matriz, o contribuinte é acusado da omissão de receita, caracterizada pela falta de emissão de notas fiscais de venda nos meses de agosto a novembro/95, constatada através de duplicatas de venda emitidas pelo contribuinte e recibos de pagamentos de títulos descontados. Capitulou o procedimento do contribuinte, como tendo infringido o Artigo 44 da Lei Nº 8.541/92, alterado pelo Artigo 3º da Lei Nº 9.064/95.

Em decorrência do procedimento acima, a autoridade autuante aplicou a multa de 300% (trezentos por cento), tendo como base legal, os Artigos 1º, 3º e 4º da Lei Nº 8.846/94, atualizada monetariamente, com base no Artigo 4º da Lei Nº 9.064/95.

A recorrente apresentou peça impugnatória (fls. 126/150) ao lançamento fiscal, na qual, resumidamente, alega em preliminar:

1. nulidade e inconstitucionalidade dos Artigos 43 e 44 da Lei Nº 8.541/92, aplicabilidade do citado Artigo 44, pois este dispositivo refere-se ao imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

renda retido na fonte e foi citado como fundamentação da exigência do imposto de renda pessoa jurídica;

2. o Artigo 43 da Lei Nº 8.541, criou nova base de cálculo para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, até então inexistente, e o seu Parágrafo Primeiro, institui nova base de cálculo das contribuições para a Seguridade Social; e o Artigo 44, criou o imposto de renda na fonte, pela alíquota exclusiva na fonte de 25%, o que contraria o Artigo 43 do CTN, não podendo a omissão de receita ser considerada renda e/ou proventos de qualquer natureza, sendo os citados artigos da Lei Nº 8.541 contrários aos preceitos constitucionais, bem como ao Artigo 43 do CTN;
3. nos termos do Artigo 44 do CTN, a base de cálculo do imposto de renda deve ser uma grandeza do fato gerador, isto é, uma grandeza real, presumida ou arbitrada dos fatos renda ou proventos de qualquer natureza, não podendo a lei considerar que ocorrendo o fato gerador, sua base de cálculo seja tirada de elementos que nada tenham a ver com a renda ou o lucro desta operação; por exemplo, tributando a totalidade da receita obtida com venda, mesmo que omitida, caracterizada fica o confisco (Artigo 150, Inciso IV da CF);
4. no caso, a exigência fiscal, atingiu a importância de R\$ 212.331,28, porque baseou-se em receitas no valor de R\$ 48.297,35, pois amparada em base de cálculo inexistente, estando desprovida de fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica da renda, eis que os lucros não foram apurados, tornando inválidos os autos de infração, pela aplicação de alíquotas sobre base de cálculo inexistente ou imaginária, caracterizando verdadeira penalidade, incompatível com a capacidade contributiva da empresa, configurando confisco, pelo fato de o valor lançado ser superior ao patrimônio da impugnante;
5. os Artigos 43 e 44 da Lei Nº 8.541, foram revogados pela Lei Nº 9.249/95, que estabeleceu no Artigo 24 nova fórmula de tributação da receita omitida; no Artigo 15



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

estabeleceu-se que a base de cálculo do imposto mensal será determinada por aplicação percentual de 8% da renda bruta, constando do Artigo 16 o cálculo pelo arbitramento;

6. à impugnante não se aplica o disposto no Artigo 43 da Lei Nº 8.541/92, haja visto o *Parágrafo Segundo* do mencionado artigo, que cuida do lucro real, enquanto a interessada apresentou declaração do imposto de renda, no Formulário II (microempresa), pois mesmo que correto fosse o lançamento com base no Artigo 43, ele é aplicável às empresas que apuram seus resultados como base no lucro real;
7. nulidade e invalidade dos Artigos 1º, 3º e 4º da Lei Nº 8.846/94 e inaplicabilidade dos Artigos 3º e 4º da Lei Nº 9.064/95, pois a cominação de penalidade deve ser instituída por lei (CTN, Artigo 97, III e V), cuja vigência ocorre nos termos do Artigo 104, I e II do CTN. A Lei Nº 9.064/95, publicada no DOU de 21/06/95 entrou em vigor no primeiro dia do exercício seguinte à publicação em 1º/01/96, sendo inconstitucional por desobediência ao contido nos Incisos I e IV do Artigo 150 da CF, instituindo ainda tratamento desigual entre os contribuintes (Inciso II do Artigo 150 da CF);
8. o Ministro da Fazenda até agora, não estabeleceu qualquer documento equivalente a nota fiscal (Artigo 1º, § 2º da Lei Nº 8.846), portanto, até lá, como afirmar que o documento em questão (duplicata) não possua valor legal, mesmo não estando contabilizado;
9. a interpretação da lei leva ao entendimento de que em toda e qualquer omissão de receita apurada em fiscalização, caberá a aplicação da multa de 300%, eis que toda omissão comprovada representa falta de emissão de nota fiscal, e tal penalidade subverte os critérios de graduação de penalidades conforme a gravidade dos delitos, a tal ponto de a utilização de notas frias para a redução de lucros tributáveis, tido como crime punível com maior rigor, a multa é de 300%, sobre o valor do tributo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

sonogado, com direito a redução de 50% sobre o valor da multa, quando paga no prazo da impugnação;

10. sendo a Lei Nº 8.846/94, omissa quanto ao momento da aplicação da penalidade, esta deverá ser aplicada conforme o disposto no Artigo 108 do CTN.

Quanto ao mérito, afirmou inexistirem razões ou motivos para contradizer o feito, considerando divergente a infração do dispositivo legal citado no Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (Artigo 44, da Lei Nº 8.541/92), assim como, o mesmo foi lavrado em desacordo com o Artigo 9º, do Decreto Nº 70.235/72, por ter sido formalizado em um único instrumento o Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a penalidade isolada. Finalizou requerendo a nulidade do processo, inclusive dos autos reflexos.

Às folhas 152/154, através de ofício, a PFN/MS fez anexar cópia do despacho judicial em Medida Cautelar Fiscal, decretando a indisponibilidade de bens da recorrente e de seus sócios.

A autoridade julgadora de primeira instância denegou as preliminares de nulidade argüidas pelo contribuinte e no mérito, decidiu pela manutenção integral das exigências fiscais consubstanciadas nos lançamentos fiscais, cuja decisão exarada às folhas 155/161, está assim resumida:

1. não caber, em sede administrativa, a discussão sobre a inconstitucionalidade das leis que embasaram os lançamentos;
2. o lançamento do imposto de Renda Pessoa Jurídica - Auto Matriz (fls.02/08) do qual se originou os demais, decorrentes, (fls.11 e seguintes) tem por base a omissão de receita, caracterizada pela falta de emissão de notas fiscais de vendas que a impugnante realizou, sendo exigido o dito imposto pela alíquota de 25% sobre o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

montante omitido, com fulcro no Artigo 43, da Lei Nº 8.541/92, alterado pelo Artigo 3º da Lei nº 9.064/95;

3. o contribuinte foi multado, devido a falta de emissão de notas fiscais, nos termos dos Artigos 1º, 3º, e 4º, da Lei Nº 8.846/94 e Artigo 4º da Lei Nº 9.064/95, não sendo esta multa passível de redução;
4. a tributação da omissão de receita não constitui penalidade e sim incidência sobre fato gerador que foi subtraído à incidência fiscal. No ano calendário 1995, a base de cálculo do Imposto de Renda, é o próprio valor da receita omitida, na forma do Artigo 43, da Lei Nº 8.541/92 com as alterações das Medidas Provisórias e do Artigo 3º da Lei Nº 9.064/95, sendo que este valor não comporá a determinação do lucro real, arbitrado ou presumido e definitiva a sua tributação;
5. a tributação incidiu sobre o valor da omissão de receita porque esta não foi contabilizada e assim passou a constituir-se a base de cálculo do fato gerador, o qual foi apurado com base nas duplicatas que foram sacadas pelo contribuinte e cobradas de seu cliente, sem emissão das correspondentes notas fiscais (fls.50/57), resultando na dupla exigência fiscal: imposto e penalidade de 300%, uma vez que ficou comprovado nos autos que as referidas duplicatas foram recebidas pelo contribuinte, inclusive através de cobrança bancária (fls.50/57), o que demonstra a realização das vendas, no valor total de R\$ 48.297,35, que foi utilizado como base de cálculo da omissão de receita e da multa de 300%;
6. confisco não houve, pois este só é cabível no caso de tributo (Artigo 150, IV, da CF), o que não é o caso da multa aplicada, de 300%, por tratar-se de penalidade;
7. os efeitos da revogação dos Artigos 43 e 44 da Lei Nº 8.541, pela Lei nº 9.249/95 (Artigo 35, IV) não se aplicam ao ano-calendário de 1995, como alegado pela recorrente, porque esta norma só passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

de 1996;

8. no ano-calendário de 1995, na tributação da omissão de receita, vigorou o disposto nos Artigos 43 e 44, da Lei Nº 8.541/95. A legislação superveniente, Lei Nº 9.249/95, não retroage, no caso, porque se trata de fato gerador pretérito (omissão de receitas) disciplinado à época de sua ocorrência pela lei então vigente. As próprias alíquotas aplicáveis ao fato imponible (IRPJ 25%, e IRRF 35%), estão compreendidas nos parâmetros usualmente utilizados pelo legislador nas exigências sobre pessoas jurídicas. Também são aplicáveis os Artigos 105, 106 e 144 do CTN;
9. a impugnante não goza de tratamento diferenciado, por ser microempresa, quando se trata da tributação por omissão de receita;
10. não procede a assertiva de que a lei Nº 8.846, é omissa quanto ao momento da aplicação de penalidade, vez que no seu Artigo 11, consta expressamente que ela entrou em vigor em 24 de janeiro de 1994, a partir de então, configurada a falta de emissão de nota fiscal, cabível sua aplicação;
11. o fato de ter constado, no Auto de Infração do IRPJ, o Artigo 44, da Lei Nº 8.541/92 (fls.05), quando o correto seria o Artigo 43 da mesma lei, não prejudicou o contribuinte, pois pela descrição do fato imponible tomou ele conhecimento da autuação;
12. o lançamento efetuado não foi viciado pelo fato de ter constado do mesmo auto de infração a exigência do imposto de renda, pela omissão de receita, e a multa pela falta de emissão das notas fiscais (§ 1º, do Artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72).

Notificada da decisão, proferida pela autoridade de primeira instância, em 20/02/97, a autuada apresentou recurso voluntário (fls. 166/189), protocolado em 19/03/97, arguindo preliminar de nulidade com base nos mesmos argumentos da peça inicial e quanto ao mérito, reitera os motivos e fundamentos de sua impugnação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

Contra-razões oferecidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, às folhas 193/203, recomendando a manutenção integral da decisão prolatada pela autoridade de primeira instância.

Às folhas 206/208, o contribuinte apresenta aditamento ao Recurso Voluntário, no qual transcreve diversos acórdãos de decisões proferidas por este Conselho de Contribuintes, todas relativas a aplicação da multa de 300%, prevista na Lei Nº 8.846/94.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

VOTO

Conselheiro SILVIO GOMES CARDOZO, Relator

O recurso é tempestivo, tendo em vista que foi interposto dentro do prazo previsto no Artigo 33 do Decreto Nº 70.235/72, com nova redação dada pelo Artigo 1º da Lei Nº 8.748/93 e dele tomo conhecimento.

Como descrito no relato acima, o litígio objeto do presente recurso, versa sobre a omissão de receita, caracterizada pela falta de emissão de notas fiscais, detectada pela autuante, através da emissão de duplicatas de venda mercantil e de recibos de pagamentos de títulos.

Além do imposto de renda exigido, pela pratica da omissão de receita, a autoridade autuante, pela falta de emissão de nota fiscal, aplicou a multa de 300%, prevista na Lei Nº 8.846/94, sobre o valor dos títulos emitidos.

A recorrente argüiu as seguintes preliminares de nulidade do lançamento:

1. inaplicabilidade do Artigo 44 da Lei Nº 8.541/92, alterado pelo Artigo 3º da Lei Nº 9.064/95, tendo em vista que os diplomas legais, referem-se à incidência do imposto de renda na fonte, sobre receitas omitidas, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica;
2. invalidade dos Artigos 1º, 3º e 4º da Lei Nº 8.846/94 e 3º e 4º da Lei Nº 9.064/95,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

tendo em vista que no mesmo auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica, é consignada a exigência do crédito tributário pela omissão de receita, assim como, a multa por falta de emissão da nota fiscal, instituída pela Lei Nº 8.846/94, contrariando assim a norma instituída pela Lei Nº 8.748/72.

**PRELIMINARES DE NULIDADE**

A primeira preliminar deve ser rejeitada, tendo em vista que a autoridade autuante descreveu minudentemente a infração cometida pelo contribuinte, atendendo portanto, a norma contida no Artigo 10 do Decreto Nº 70.235/72. Apesar de ter havido equívoco no enquadramento da infração cometida, entendo que tal fato não acarretou qualquer dificuldade a atuada, de expor suas argumentações de defesa, não se cogitando no caso presente, cerceamento ao seu direito de defesa.

Quanto a segunda preliminar, que trata da infração ao Artigo 9º do Decreto Nº 70.235/72, com a redação dada pelo Artigo 1º da Lei Nº 8.748/93, entendo que deva ser rejeitada, em razão de que, o fato da autoridade autuante ter cometido um erro sanável, consignando no mesmo Auto de Infração, o crédito tributário e a multa de ofício prevista na Lei Nº 8.846/94, também não impediu ou dificultou o direito de defesa do contribuinte.

**QUANTO AO MÉRITO**

Inicialmente cabe esclarecer que a recorrente, nos períodos-base de 1991 a 1994, apresentou suas declarações de rendimentos no Formulário II, destinado às "microempresas", e, no período-base de 1995, optou pela tributação com base no "lucro presumido".

No que diz respeito à omissão de receita, independentemente de sua comprovação nos autos, não cabe a exigência lançada com fundamento nos Artigos 43



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

e 44 da Lei Nº 8.541/92, regulamentada nos Artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, uma vez que esses dispositivos legais, aplicam-se exclusivamente, às empresas tributadas com base no lucro real.

Dispõem os Artigos 43 e 44 da Lei Nº 8.541/92:

**“Artigo 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.**

**§ 1º - O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.**

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

**Artigo 44 - A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.**

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

**§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.”**

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos, percebe-se claramente que a norma referiu-se apenas a determinados contribuintes, ou seja, aqueles que apuram os seus resultados com base no lucro real.

Esse é o entendimento dessa Terceira Câmara, conforme nos dá mostra o Acórdão 19.449, sessão de 03/06/98, que teve como relatora a eminente Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, cuja ementa transcrevo abaixo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº : 10142.000397/96-11  
Acórdão Nº : 103-19.508

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - A norma contida no art. 43 da Lei Nº 8.541/92, dirige-se exclusivamente aos contribuintes tributados segundo as regras do lucro real, sistema que contempla o "lucro líquido do exercício" que, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas em lei, possibilita a determinação do "lucro real", base de cálculo do imposto de renda."

Portanto, com base nos argumentos acima, deve a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ser cancelada, tendo em vista que o comando normativo do Artigo 43 da Lei Nº 8.541/92, não alcançava os contribuintes tributados com base nas regras do lucro presumido, no ano-calendário de 1995.

Uma vez cancelado a exigência do processo matriz, devem os lançamentos decorrentes, relativos ao PIS, COFINS, Imposto de Renda Retido na Fonte e da Contribuição Social, também serem cancelados, em razão da íntima relação de causa e efeito com a exigência principal.

**CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas pela recorrente e no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário interposto por CARAMBEI COMÉRCIO INDÚSTRIA DE MADEIRAS LTDA.

Sala das Sessões - DF, em 14 de julho de 1998

  
SILVIO GOMES CARDOZO

