



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Recurso nº : 119.154  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1993 e 1994  
Recorrente : RACE CAR – LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA -DF  
Sessão de : 15 de setembro de 1999  
Acórdão nº : 107-05.743

**IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – ANO-CALENDÁRIO DE 1994 - Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, calculada com base em receita omitida pela pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 . A norma legal que deu nova redação aos citados artigos, somente tem eficácia a partir do ano de 1995.**

**LUCRO REAL - OMISSÃO DE RECEITAS NO ANO DE 1993 – TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO PREVISTA NO ART. 43 DA LEI 8.541/92. A previsão da tributação integral das receitas omitidas, sem comunicação com o resultado da pessoa jurídica, base de cálculo para os lançamento de ofício do imposto de renda pessoa jurídica, no ano de 1993, está estabelecida na Lei nº 8.541/92. Mantida a tributação em relação a esse ano, por ter o sujeito passivo apurado os resultados com base no lucro real.**

**TRIBUTAÇÃO RELEXA:**

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS - INCONSTITUCIONALIDADE.**

**Cancelam-se os atos praticados com base nos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, em face da Resolução nº 49, de 09/10/95, do Senado Federal, que suspendeu sua execução por terem sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.**

*P. Cordeiro*  
*R. J.*

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

**FONTE – DECORRÊNCIA** – A tributação reflexa na fonte deve conformar-se ao que for decidido no processo matriz, devendo-se excluir da incidência tributária as importâncias decorrentes das parcelas que não forem mantidas no processo principal.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL** – Tendo a empresa declarado o imposto com base no lucro presumido, no ano de 1994, o lançamento da Contribuição Social, fundamentada no art. 43 da Lei 8.541/92, não pode prosperar, porque aplicável nesse ano somente ao regime de tributação com base no lucro real. A norma legal que deu nova redação ao citado artigo tem eficácia a partir do ano de 1995.

**COFINS** – Comprovada nos autos omissão de receitas, justifica-se o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social que incide sobre o faturamento da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RACE CAR – LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social relativa ao ano-calendário de 1994 e declarar insubsistente o lançamento para cobrança do PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
RELATORA

A

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

*f. dos Santos*

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

Recurso nº : 119.154  
Recorrente : RACE CAR – LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica nomeada à epígrafe, foi autuada pelo fato de ter a fiscalização apurado valores relativos a omissão de receitas ocorridas nos meses de novembro e dezembro de 1993, e nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho, agosto, setembro e outubro de 1994 . Tal autuação acarretou a lavratura do Auto de Infração de fls. 09/16, correspondente ao IRPJ e os autos de infração decorrentes, de fls. 17/24, 25/29, 35/44, 45/50 correspondentes ao PIS, COFINS, IR/Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, respectivamente.

Não conformada com a exigência fiscal, é apresentada a impugnação de fls.384/395.

A autoridade julgadora de primeiro grau de competência administrativa retificou o erro material quanto ao valor da omissão do mês de dezembro de 1993 excluindo a parcela indevida nesse período de apuração, assim como em relação ao mês de abril de 1994, além de ter excluído a multa por atraso na entrega da declaração e reduzido a multa de ofício para 75%. Mantém parcialmente o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica, e quanto aos lançamentos decorrentes, decide que os mesmos devem acompanhar o decidido no principal.

Intimada da decisão, a recorrente interpõe recurso voluntário dirigido a este Colegiado, onde reitera:

*Pessoa Jurídica*

*ff*

*R*

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

1. O auto de infração aponta supostas omissões de receitas, dando as mesmas o tratamento de tributação definitiva, pois a receita omitida não é levada a compor o lucro tributável, fundamentado no artigo 43 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

2. Todavia, o precitado artigo contraria princípios constitucionais como a capacidade contributiva, contido no § 1º do artigo 145 da Carta Magna e o Código Tributário Nacional, ao se valer do imposto para penalizar o contribuinte pela prática de ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN.

3. A correção das inconsistências apontadas veio com a edição da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, e no art. 24 e parágrafos determinou que os valores representativos de omissão de receitas fossem considerados na determinação da base de cálculo do IRPJ e do adicional - isto é, no lucro tributável - acabando com a tributação da receita omitida pelo seu total.

4. Decisões desse Colegiado são no sentido de que a tributação deva incidir sobre o lucro, isto é, o ganho auferido, em harmonia com o princípio constitucional da capacidade do contribuinte. Transcreve ementas de Acórdãos às fls. 455/456.

5. As disposições legais estipuladas no art. 43 da Lei nº 8.541/92 somente se aplica às empresas tributadas pelo lucro real, que são obrigadas por lei a manter escrituração contábil, e não àquelas optantes pelo lucro presumido, que é a situação da impugnante;

6. Somente com a Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, que alterou a redação do art. 43 da Lei nº 8.541/92 o referido tratamento tributário, em que pese ferir a Constituição, veio a ser aplicado também às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado, com vigência para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1996, em respeito ao princípio constitucional da anterioridade;

7. A receita escriturada pela recorrente corresponde a 5% do valor das notas de saída, porque a sua atividade limitava-se a intermediação dos negócios e não a revenda de veículos;







Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

8. Não tendo a recorrente recursos para a aquisição dos veículos identificados no Quadro Demonstrativo nº 02, e nem o Fisco comprovou o contrário, resta a verdade dos fatos, qual seja, os veículos foram adquiridos por conta de terceiros, que usaram desse expediente para fugir da extorsão representada pelo pagamento de ágio e da longa espera para a aquisição de um veículo;

9. É evidente que as aquisições tinham que ser feitas em nome da recorrente e não no nome do verdadeiro destinatário, para que não ficasse sujeito à cota que à época disciplinava a revenda de veículos da FIAT Automóveis S/A. Não se cogita aqui de analisar se o procedimento recorrente junto à montadora era correto ou não, mas de se identificar realmente a base de cálculo do imposto de renda. A receita da recorrente nas operações efetuadas era tão-somente a comissão de intermediação do negócio.

10. Ainda que por equívoco do contribuinte houvesse levado a registro apenas algumas das referidas comissões, nem por isso estaria autorizada a fiscalização a presumir, ante essa suposta inexatidão, que todo o movimento de vendas correspondesse à base de incidência do imposto. De logo tal interpretação presumida levaria o auto de infração a confrontar o inafastável princípio da capacidade contributiva e o da vedação de confisco, além de tributar não a renda mas o patrimônio, também negando vigência aos conceitos regulados no CTN.

Em virtude de liminar concedida nos autos de mandado de segurança determinando o seguimento ao recurso interposto, sem o depósito recursal, foi cancelada a inscrição em dívida ativa e encaminhado o recurso a este Conselho.

É o Relatório.

*P. M. M. M.*

*ff*  
*A*

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

## VOTO

Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - Relatora.

A primeira questão trazida pela recorrente refere-se a inaplicabilidade do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, em caso de omissão de receita, para a tributação do imposto de renda das empresas tributadas com base no lucro presumido, antes da vigência das alterações introduzidas pela Lei nº 9.064, art. 3º, § 2º, de 20 de junho de 1995.

A recorrente ofereceu à tributação os resultados do ano calendário de 1993, com base no lucro real, e no ano calendário de 1994, sob o regime de lucro presumido. A exigência fiscal teve como enquadramento legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, que impõe: "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." E o § 2º: do citado artigo: "O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo."

A Medida Provisória nº 492, de 05 de maio de 1994, deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92:

"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 .....

*Provisória*  
7

*ff*

*A*

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

§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."

Art.44.....

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

Art. 7º. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994.

A Lei nº 8.541/92, portanto, estabeleceu a forma de tributação das receitas omitidas para as empresas tributadas com base no lucro real, omitindo-se com relação à tributação das pessoa jurídicas que optaram pelo lucro presumido ou pelo arbitramento dos lucros.

A norma saneadora surgiu com o advento da Medida Provisória nº 492/94, que, em seu artigo 3º alterou o parágrafo 2º do artigo 43 da Lei 8.541/92, abrangendo todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), com aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994, conforme determina o seu artigo 7º.

Como se vê, os anos de 1993 e 1994, foram objeto do lançamento com base nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, aqueles em que a lei citada deu novo tratamento de tributação às pessoas jurídicas, tomando definitiva a tributação da receita omitida, a qual não deveria compor a determinação do lucro real, não

8  
P. R. S. L. S.

H  
R

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

prevendo a forma de tributação das empresas optantes pela forma simplificada (lucro presumido), o que veio somente ocorrer através da Medida Provisória 492/94

Assim, quando o artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94 deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/94, com a inclusão da expressão ".....não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado...." , confirmou o entendimento de que não havia previsão que justificasse o lançamento de ofício sobre a omissão de receitas para as empresas tributadas com base no lucro presumido na Lei 8.541/92.

Somente após o advento da Medida Provisória nº 492/94, através de seu art. 3º é que expressamente foi autorizado o lançamento por omissão de receitas com base no lucro presumido, nos moldes já previstos para o lucro real determinado na Lei 8.541/92. Tal previsão ensejou, em relação ao tratamento anterior, tributação mais gravosa para o lucro presumido.

Em sendo assim, essa norma legal somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1995, por força de vedação constitucional inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

"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."

9 de maio de 1995

Y  
A

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

Essa mesma vedação está expressa no art. 104 do Código Tributário Nacional, que impede a cobrança de impostos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, e remete a cobrança para o exercício financeiro seguinte àquele em que a lei tenha sido publicada.

Pelo exposto deve ser excluída da tributação o lançamento relativo a omissão de receita apurada no período de janeiro a outubro de 1994, porque nesse ano calendário a recorrente apurou seus resultados com base no lucro presumido (declaração de rendimentos de fls. 414/415).

Quanto a omissão de receitas apuradas, no ano de 1993, ano em que a empresa apurou seus resultados com base no lucro real.

O auto de infração de fls. 36, traz em todos os itens relativos a omissão de receita apurada no ano de 1993, sua caracterização pela falta de emissão de nota fiscal de saída.

Os procedimentos da fiscalização e as diferenças apuradas estão descritos no Termo de Constatação de fls. 343 e Termo de Encerramento Fiscal de fls. 378.

Em diligência efetuada junto a empresa FIAT Automóveis S/A, verificou-se compra de carros novos faturados em nome da recorrente. Feita a 1ª intimação em 07/06/95 foram solicitados os documentos dos veículos de sua frota e comprovante de faturamento. Em resposta, a recorrente diz ter encerrado sua atividade e entregue toda documentação à Fiscalização do Governo do Distrito Federal. A autoridade tributária compareceu ao Departamento de Fiscalização do GDF e obteve cópia dos documentos entregues por ocasião do pedido de desativação da ora recorrente. Nova solicitação feita, Termo datado de 24/10/95, tendo em vista que a empresa não tinha entregue o documentação solicitada inicialmente, nem as notas fiscais de entrada; ter-se verificado do exame da sua escrituração - Livro de Saídas - que a base de cálculo era de apenas 5% do

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

constante da nota fiscal e que em relação às aquisições a FIAT S/A, grande número não estava escriturado. Em resposta, a contribuinte diz não ter localizado a documentação afirmando que o percentual utilizado para a base de cálculo seria comissões cobradas para operacionalizar venda de veículos a terceiros, sem, apresentar documentação comprobatória

Confirmada, pois, a omissão de receita com base nas provas trazidas pela fiscalização, resta-nos examinar quanto as bases de cálculo, utilizadas pela autoridade tributária, sobre as quais incidiram as alíquotas dos impostos e contribuições.

A contribuinte não aceita o critério adotado porque não admitida qualquer dedução na base tributável do imposto.

Com efeito, o auto de infração adotou como base de cálculo a receita bruta, para fins de incidência do IRPJ, ou seja, o valor correspondente a 100% da receita omitida, procedimento fundamentado no art. 43 da Lei 8.541/92.

Examinemos a tributação do valor da omissão desvinculada do resultado da pessoa jurídica.

Na sistemática do lucro real, as receitas consideradas omitidas, são igualmente tributadas, mesmo aquelas tidas como presunções legais como o saldo credor de caixa e suprimentos não comprovados.

Nesse procedimento, o parâmetro que o fundamenta é o fato de que os custos relativos às receitas sonegadas já foram agregados ao resultado do exercício, pelo que legitima a adição do valor integral da receita considerada omitida, como mecanismo de recomposição do lucro real daquele período.

*Prossimo*

*4*

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

A propósito em declaração de voto proferida em julgamento que resultou o Acórdão nº103-19.499, o Conselheiro Edson Vianna de Brito, enfrentando a questão da base de cálculo do lançamento de ofício do imposto de renda pessoa jurídica, especialmente a base de cálculo de que trata o art. 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492 de 05/05/94, afirma:

"Ao legislador ordinário compete, nos termos do art. 97 do CTN, fixar a base de cálculo do tributo, que deverá ser inerente ao fato gerador do tributo, no caso o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, observando, para tanto, os princípios constitucionais aplicáveis, dentre os quais destaque-se o da capacidade contributiva e o da proibição ao confisco, e os parâmetros fixados na lei complementar, bem como os diversos fatores de natureza econômica e a complexidade das operações praticadas.

Ora, se a pessoa jurídica ao omitir receita da tributação, destina, ao sócio ou acionista, 100% do valor da receita omitida, é evidente e indiscutível a capacidade contributiva do ente empresarial, mesmo havendo em sua escrituração comercial prejuízos operacionais, ou, na escrituração fiscal, prejuízos fiscais.

Observe-se, mais uma vez, que a base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas, em situações normais, tem por termo inicial o lucro líquido apurado na escrituração comercial, somente ele, nada mais. Resultado esse que serve de parâmetro de avaliação de desempenho para sócios, acionistas, credores, clientes etc.. Nada impede que outros valores, mantidos à margem da escrituração - registrados ou não em contabilidade paralela -, submetam-se à incidência do imposto, segundo as regras estabelecidas pelo legislador ordinário, dada a peculiaridade da operação ou fato econômico apurado, e à evidente capacidade contributiva do sujeito passivo.

Pode-se concluir, portanto, que, se, como vimos, cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda constitui o fato gerador do imposto de

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

renda, a base para determinação do tributo devido, deve corresponder, preferencialmente, ao valor real da renda adquirida, e, alternativamente, na impossibilidade desta apuração, ao valor arbitrado ou presumido desta renda.

Mitsuo Narahashi em estudo publicado na Revista de Imposto de Renda – CEFIR N° 310, de maio de 1993, p.. 25/33, observa não ser possível atribuir à expressão real “outro significado que não seja aquele registrado nos léxicos, isto é, aquele que é efetivo, verdadeiro, de fato, sob pena de distorcer o imposto que deve recair tão-somente sobre a renda e proventos de qualquer natureza.”

Em assim sendo, na hipótese versada nestes autos, identificada a omissão de receita – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS -, não pairam dúvidas, de qualquer espécie, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Da mesma forma, não há dúvida de que o valor omitido é representativo de uma renda real, efetiva, verdadeira, tanto que seu valor teve destinação diversa, não integrando o patrimônio da pessoa jurídica, mas, sim, o de seus sócios.

Nos dizeres do i. Ministro Demócrito Reinaldo – 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – ao apreciar o Recurso Especial nº 76.935: “A lei, por imposição dos objetivos da política fiscal, estabelece, por vezes, a apuração e tributação do lucro por unidade de fato aquisitivo, como prelecionam os tributaristas. E os fatos aquisitivos da renda das empresas ocorrem no dia a dia, conquanto a sua tributação, ora isolada, ora mensal, semestral ou anual, constitui-se em mera técnica de tributação em conjunto de inúmeros fatos geradores simples ou complexos. ...”

Correta, portanto, a incidência do imposto sobre o valor omitido, com fundamento no art. 43 da Lei nº 8.541/92.

*P. F. B. B. B.*

*Jf*

Processo nº : 10166.013146/95-75  
Acórdão nº : 107- 05.743

### TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

PIS - O lançamento relativo à contribuição para o PIS, efetuado com base nos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, deve ser declarada a sua nulidade em razão da decisão do STF e da Resolução nº 49, de 09/10/95.

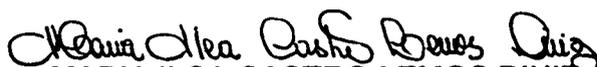
FONTE – DECORRÊNCIA – A tributação reflexa na fonte deve conformar-se ao que for decidido no processo matriz, devendo-se excluir da incidência tributária as importâncias decorrentes das parcelas que não forem mantidas no processo principal. A omissão de receitas enseja a presunção da distribuição dos valores omitidos aos sócios, devendo ser mantida a exigência do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 8%, com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Tendo a empresa declarado o imposto com base no lucro presumido, no ano de 1994, o lançamento da Contribuição Social, fundamentada no art. 43 da Lei 8541/92, não pode prosperar porque aplicável apenas ao regime de tributação com base no lucro real, com eficácia a partir do ano de 1995.

COFINS – Comprovada nos autos omissão de receitas, justifica-se o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social que incide sobre o faturamento da empresa.

Por todo exposto, voto no sentido de conhecer o recurso porque atendidos os requisitos de sua admissibilidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a exigência do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social relativa ao ano-calendário de 1994 e declarar insubsistente o lançamento para cobrança do PIS.

Sala das Sessões, DF., 15 de setembro de 1999

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ