



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10660.000821/95-24
Recurso n.º : 115.862
Matéria : IRPJ E outros - EXS: 1993 E 1994
Recorrente : 2R ELETROTÉCNICA LTDA.
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 18 de agosto de 1998
Acórdão n.º : 103-19.526

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – EXERCÍCIOS DE 1.993 E 1.994 - OMISSÃO DE RECEITAS - "NOTAS CALÇADAS" – A diferença de valores, eventualmente existente entre as diversas vias de uma mesma nota ("nota calçada"), caracteriza omissão de receitas para fins tributários.

ARBITRAMENTO DE LUCRO – ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE OU INCOMPLETA - É correto o arbitramento do lucro, por parte da fiscalização, quando o contribuinte, optante pelo lucro presumido, deixa de apresentar livro-caixa ou escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

ARBITRAMENTO DE LUCRO – COEFICIENTES – Após a promulgação da CF/88, em casos de arbitramento, deve ser aplicado coeficiente em percentual previsto na Lei n. 8.981/95 .

MULTA AGRAVADA – INDÍCIOS DE CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL – Nos casos de evidente intuito de fraude é de ser aplicada a multa de ofício agravada.

COFINS – IRRF - CSLL – DECORRÊNCIA – O decidido no processo principal, no que couber, se aplica à decisão do processo decorrente, tendo em vista o princípio de causa e efeito existente entre os dois.

PIS – DECORRÊNCIA – EXCLUSÃO – É de ser excluída a exigência referente ao PIS quando baseada em legislação (DL 2.455/88 e DL 2.449/88) considerada inconstitucional pelo STF.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – PENALIDADES – RETROATIVIDADE – Aplica-se a fato pretérito, não definitivamente julgado, legislação atual, mais benigna que a vigente à época da infração (art.106 do CTN).

Lançamento procedente, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por 2R ELETROTÉCNICA LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para uniformizar o percentual de arbitramento dos lucros ao percentual normal de 15% (quinze por cento) e excluir a exigência da contribuição ao PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE



ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO

RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 SET 1998

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

Processo nº : 10660.000821/95-24
Acórdão nº : 103-19.526
Recurso n. : 115.862
Recorrente : 2R ELETROTÉCNICA LTDA

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foram lavrados, em 29.06.95, cinco autos de infração constantes do presente processo a fls. 33, 42, 50, 67 e 79, referentes a: IRPJ, PIS, COFINS, IRRF e CSLL, enfocando os anos-calendário de 1.993 e 1.994.

O valor exigido pelo autuante, no caso do processo principal, corresponde a 52.670,41 UFIR referente ao IRPJ, havendo ainda a aplicação de multa, no percentual de 100% e 300%, mais juros.

As infrações indicadas no auto referente ao processo principal e suas respectivas bases legais, foram:

- quanto à omissão de receita, art. 400, 36, do RIR/80 e art. 546, do RIR/ 94;
- quanto ao arbitramento, o art. 400 do RIR/80 e art. 541 do RIR/94.

No que diz respeito às multas aplicadas, as bases legais evocadas foram: art. 2 da Lei n. 7.683/88 e art. 86, 31, da Lei n. 7.450/85 e, para o agravamento (300%), art. 4º da Lei no. 8.218/91.

Para a aplicação da TRD no cálculo dos juros foi adotada como base legal o art. 3º, § único e art. 9º da Lei n. 8.177/91, c/c art. 30 da Lei n. 8.218/91.

Os fatos imputados como ilegais pela fiscalização foram:

- receita omitida, pela utilização, na revenda de mercadorias, de notas caçadas, referentes aos anos-calendário de 1.993 e 1.994, nos termos do demonstrativo anexado ao auto;
- arbitramento do lucro, com base na receita bruta informada na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

4

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

Declaração de Rendimentos do IRPJ, pelo Lucro Presumido, referentes aos anos-calendário de 1.993 e 1.994, tendo em vista a falta de cumprimento de obrigações acessórias, tendo deixado de apresentar o Livro-Caixa, mesmo após a intimação devida.

Os demais lançamentos foram efetuados como decorrência da exigência referente ao IRPJ.

O contribuinte impugnou (fls. 119/125) a exigência fiscal, apresentando, resumidamente, a seguinte argumentação:

- "A administração da Impgte. está procurando identificar as responsabilidades das pessoas envolvidas, que de princípio já recebeu a justificativa de que a única maneira para sua sobrevivência diante da concorrência, era omitir parte do faturamento, tendo em vista a diferença injusta e inconstitucional do ICMS" nas transações dentro e fora dos estados em que estejam sediadas as empresas, havendo diferenças de 11% a 18% no custo total, dependendo da natureza do bem tributado;

- "(...) Diante de tudo isso, a única maneira de sobrevivência encontrada pelas empresas de nosso país foi através da sonegação de impostos, correndo o risco de serem apanhadas, como no caso da Impute. que inocentemente escolheu a forma mais rudimentar possível";

- o arbitramento na base de 50% e multas de 300% constituem-se em verdadeiro confisco, contrariando o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal, o que torna os autos nulos de pleno direito;

- nesse particular o art. 8º do Decreto-lei n. 1.648/78 leva-nos a concluir que o arbitramento deve ser lógico, sendo necessário o estabelecimento de parâmetros próprios a cada ramo de atividade empresarial, sendo que no ramo do comércio atacadista o percentual de lucro é de, aproximadamente 5%;

- Na apuração fiscal houve vários excessos, sendo a principal delas a desclassificação do lucro presumido, havendo ainda a ilegalidade da aplicação de taxas em progressividade, ou seja, em 01/93, 15% e em 01/94, 30%, sem qualquer lógica plausível;

"Ora ! o lucro subiu mensalmente em percentual ?"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

- "No caso de lucro arbitrado não cabe a aplicação de multas, mesmo porque o arbitramento já é uma pesada penalidade. (...) Não pode haver duas penalidades sobre o mesmo fato gerador ou sobre a mesma infração";

- A Lei no. 8.541/92 só entrou em vigor com a edição do Decreto no. 1.041/94, que, indiretamente, a regulamentou, sendo que apesar de inconstitucional a mencionada lei, por tratar de matéria de escopo de Lei Complementar (art. 146, CF), aplicar-se-ia a fatos geradores de 02/94 em diante, no entanto, para a presente questão, foi utilizada a partir de 01/93;

- "O valor omitido representa apenas 24% do faturamento declarado ou 19% do faturamento real, isto é, incluindo o valor omitido" e por essa pequena omissão houve um arbitramento na base de 30% e 50%, a qual, "reconhecida pelo próprio governo" prevê apenas o percentual de 3,5%;

- O arbitramento do lucro de 30% sobre o faturamento declarado representa 81% do faturamento real, sendo que somente o valor omitido seria passível de tributação;

- As multas aplicadas são confiscatórias e as de mais de 100% sobre o faturamento indevidas "se o desenquadramento foi por falta do livro caixa, o erro foi formal e a multa seria pela falta do livro e não pelo não recolhimento do imposto que sequer sabia ser devido";

- O imposto de renda retido na fonte sobre o lucro distribuído só é admissível diante do fato e não por mera presunção, sendo que a lei só considera a distribuição automática quando a receita bruta for desconhecida;

- O PIS somente pode incidir sobre os valores omitidos, sem qualquer multa moratória, de vez que a Lei Complementar n. 07/70 não prevê penalidade por falta de recolhimento e os DL ns. 2.445/88 e 2.449/88 foram julgados inconstitucionais pelo STF, sendo de se assinalar que os mesmos não previam multas de 100% e 300%;

- A legislação do COFINS e da Contribuição Social, devidas à Previdência Social, não prevê penalidades de 300%, sendo que sobre os valores declarados as referidas contribuições foram recolhidas;

Ao final a autuada requer a declaração de improcedência dos autos de infração lavrados, protestando ainda por todos os meios de defesa admitidos, inclusive perícias contábeis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

A autoridade julgadora de primeira instância, apreciando o feito, decidiu pela procedência parcial da exigência fiscal, em todos os autos, "retificando-se apenas as multas imputadas conforme já descrito, para os percentuais de 150% e 75%".

As razões da decisão singular foram, em resumo, as seguintes:

- "(...) não discorda a impugnante de que, efetivamente, ocorreu omissão de receitas nos valores detectados pela fiscalização, e pelo expediente utilizado para essa omissão ("calçamento" de notas)" ficando assim "caracterizado o intuito de fraude".

- "(...) o ramo de negócio da interessada, a remuneração aproximada do capital, ou a representatividade da receita omitida em relação ao faturamento total da empresa, não são pertinentes, quando cabalmente identificada a omissão de rendimentos (...)";

- Isto porque, "Consoante o disposto no art. 43, "caput" e parágrafos 1º e 2º, da Lei no. 8.541/92, cujos efeitos foram produzidos a partir de 01.01.93 (art. 57), tem-se que, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando-se como base de cálculo o valor da receita omitida, sendo que o valor apurado nesses termos constituirá a base de cálculo para lançamento das contribuições para seguridade social";

- "(...) equivoca-se a autuada, quando alega que não há previsão legal para a apuração do imposto de renda retido na fonte nos casos de omissão de receitas", isto porque o art. 44 e #1º da Lei n. 8.541/92 considera, 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 de renda da pessoa jurídica, considerando ainda o fato gerador ocorrido no mês da omissão;

- Nos termos do PN 68/79, os dispositivos acima citados são aplicáveis qualquer que seja a natureza da atividade econômica do contribuinte;

- "A impugnante confirma que não escriturou o livro-caixa, deixando ainda de efetuar lançamentos em outros livros comerciais e fiscais, por estar, conforme alega, dispensada desse mister, face sua opção pelo lucro presumido";

- Entretanto, para exercer sua preferência pela tributação com base no lucro presumido seria condição indispensável que cumprisse o disposto no art. 18 da Lei n.º 8.541/92, ou seja, escriturar o Livro-Caixa ou manter



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

- A respeito saliente-se que "(...) a fiscalização (...) proporcionou à empresa oportunidade e tempo para que pudesse escriturar aquele livro" conforme se depreende da intimação de fls. 111, de 17.05.95, reiterada em 29.08.95;

- A discussão desenvolvida pela impugnante, referente aos percentuais de arbitramento não encontra amparo legal, visto que os coeficientes utilizados no auto são os fixados pelo Ministro da Fazenda, conforme disposto no §1º do art. 21 da Lei n. 8.541/92, dos quais o mínimo é de 15%;

- É pertinente a aplicação da penalidade da multa de ofício, ajustada nos termos do art. 44 da Lei n. 9.430/96;

- Quanto ao PIS, o seu lançamento deve seguir a mesma sorte do lançamento principal, sendo de se ressaltar, no caso, que o Regulamento da contribuição, baixado pela Resolução n. 174, de 25.02.71, do Banco Central do Brasil, em conformidade com o art. 11 da Lei Complementar n. 07/70 prevê que o não pagamento das parcelas devidas, em suas épocas próprias, sujeitará a empresa à incidência de juros, multas e correção monetária, observada a legislação do imposto de renda;

- "O lançamento do PIS, no presente caso, teve sua base de cálculo apurada com base em receitas operacionais omitidas, tipificadas por revenda de mercadorias com o "calçamento" de notas fiscais, não tendo sido incluídas, portanto, as receitas financeiras, as quais não integram a base de cálculo da contribuição como prevista no art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar n.º 07/70;

- Para os demais lançamentos decorrentes do IRPJ (COFINS, IRRF e Contribuição Social sobre o Lucro), não se fazem necessárias outras considerações, de vez que a empresa não conseguiu afastar as causas da exigência principal, devendo os mesmos serem mantidos, nos termos da lei e jurisprudência administrativa firmadas a respeito."

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância a empresa interpôs Recurso Voluntário propugnando pela nulidade do auto e ainda refutando, no mérito, a legalidade da exigência do tributo, dos percentuais de arbitramento e das penalidades, apresentando, em resumo, como argumentos, além daqueles já apresentados na Impugnação, os seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

- "Houve erro da Fiscalização quanto ao enquadramento legal pois os dispositivos invocados no Auto "não jurisdicizam o suporte fático "in concreto" ora defendido, não ocorrendo assim o fato imponível pretendido";

- Isto significa frontal violação ao art. 10, III e IV do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, pois a descrição da matéria tributária foi deficiente, por consequência "o ato administrativo que exarou o Auto de Infração impugnado é manifestamente ilegal";

A Recorrente, em favor de sua causa, cita, nessa altura, doutrina e jurisprudência administrativa e judicial que enfoca, basicamente, a validade do ato administrativo, particularmente do auto de infração, suas características indispensáveis e seus vícios insanáveis, concluindo que:

- "Por ser o Auto de Infração um ato administrativo vinculado ao princípio da reserva legal, conclui-se que a imprecisão e a falta de clareza quanto aos dispositivos legais que o autorizam e o embasam torna nulo todo procedimento, não podendo tal equívoco ser posteriormente suprido por qualquer outra autoridade, porque fora de sua competência legal";

- "Desta forma, a imprecisão contida no referido Auto de Infração fere, também o disposto no art. 37 *caput* da Constituição Federal de 1988 e o art. 142 do CTN (...)";

- Por todas as falhas apontadas no auto "impõe-se a anulação do mesmo, o que desde já requer, sob pena de se ferir o princípio do contraditório e causar cerceamento de defesa à Impugnante";

- A Constituição Federal, através do art.150, IV, proíbe o uso de tributos e, por consequência, de penalidades pecuniárias com efeito de confisco, sendo, portanto, os autos de infração confiscatórios, nulos de pleno direito;

- "(...) o lucro bruto das omissões, seria facilmente identificável o que comprovaria que tal lucro jamais atingiria o percentual de 50%, que dirá do lucro líquido?";

- "Os cálculos de correção monetária estão totalmente errados e ainda acumulados, pois SELIC corresponde a taxa de juros cobrados onde evidentemente estão incluídos os índices inflacionários (...) atualizando os valores em mais de duas vezes a inflação do período.";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

9

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

- "Quanto ao SELIC como juros de mora é totalmente indevido pois o Poder Executivo errou nesta edição de Medida Provisória porque normas gerais de direito tributário só podem ser editadas por leis complementares";

- O imposto de renda retido na fonte sobre lucro distribuído não é admissível por mera presunção, sendo que a lei prevê distribuição automática apenas quando a receita bruta for desconhecida;

- Mesmo que devido fosse, tal tributação só deveria incidir sobre a parte referente à omissão de receita, sendo que as multas quanto a esse tributo, nos termos do § único, do art. 22 da Lei n. 8.541/92 somente poderiam incidir a partir do mês seguinte e nunca no percentual de 75%;

- O PIS somente pode incidir sobre os valores omitidos, sem qualquer multa moratória, apenas acrescido dos juros de mora de 1% ao mês e correção monetária, de vez que a Lei Complementar n. 07/70 não prevê penalidade por falta de recolhimento e mesmo os Decretos-lei n. 2.445/88 e 2.449/88, julgados inconstitucionais, não previam multas de 150%;

- O COFINS e a Contribuição Social, por serem devidas à Previdência Social devem se reger pela legislação previdenciária que não prevê penalidades de 150%;

É o Relatório



Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

V O T O

Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, Relator:

1. "NOTAS CALÇADAS"- OMISSÃO DE RECEITA

A própria Recorrente, além de não contestar a prática de emissão de "notas calçadas" justifica-se, esposando abertamente a tese de que é necessária a sonegação para que o empreendimento empresarial tenha sucesso.

O fiscal autuante trouxe ao processo a documentação necessária para provar, insofismavelmente a emissão contumaz, por parte da empresa autuada, da chamada "nota calçada", durante o período fiscalizado.

Esse comportamento configura a omissão de receita, visando diminuir a base tributável, através de expediente com evidente intuito de fraude.

Assim, entendemos como totalmente procedente a exigência fiscal referente a essa parte do feito, seja pela cobrança através do IRPJ de 01.01.1.991 até 30.04.91 e através do IRRFonte, de maio a dezembro de 1.994.

2. ARBITRAMENTO

Também aqui o contribuinte não contesta o mérito do arbitramento. Ao contrário, ele confessa que não procedia à escrituração do Livro Caixa, alegando estar dele excepcionado por ter optado pela declaração pelo lucro presumido

Ainda que tenha recebido prazo suficiente, pelo autuante, para proceder a escrituração devida, a fiscalizada não buscou sanar sua falha, mantendo-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

sem escriturar o que era devido.

Entretanto o art. 18 da Lei n. 8.541/92, na ocasião já em vigor, preconizava, de maneira clara, justamente a necessidade da escrituração do citado Livro Caixa para as empresas que optassem pelo Lucro Presumido.

Assim, resta sem contestação a falta de escrituração apontada pelo auto, que contraria as normas legais a respeito, investivando apenas o contribuinte contra os percentuais utilizados como coeficientes.

Entretanto, a nosso ver, o agravamento sucessivo dos coeficientes de arbitramento não pode subsistir, porque baseado em Portaria Ministerial já não vigorando à época por força da Constituição Federal promulgada em 1.988.

Assim, a exigência fiscal referente a essa parte deve também ser mantida sem, entretanto, o agravamento dos coeficientes aplicados, os quais devem ser mantidos no percentual de 15%, conforme disposto na Lei n. 8.981/95.

3. MULTA AGRAVADA

O "calçamento" de notas corresponde a comportamento de tentar, recolher menos tributo do que o devido, através da utilização de práticas com evidente intuito de fraude, visando diminuir a base de cálculo.

Nessas circunstâncias a legislação prevê o agravamento da multa, que na ocasião chegava a 300%, por força do art. 4o. da Lei n. 8.218/91, sendo adequada, entretanto, no momento da decisão de primeira instância a 150%, pela aplicação do art. 44, da Lei n. 9.430/96, dentro do espírito do art. 106 do CTN.



Processo nº : 10660.000821/95-24

Acórdão nº : 103-19.526

Provado maciçamente o fato do "calçamento" das notas e sendo este procedimento configurado na lei como agravante e merecedor de penalidade em percentual dobrado em relação à multa de ofício normal, entendemos totalmente procedente a aplicação da penalidade com o agravamento imputado.

4. EXIGÊNCIAS DECORRENTES

Tendo em vista a relação de causa e efeito existente entre a autuação principal e as decorrentes, entendo serem devidas as exigências devidas nos autos referentes ao IRRFonte (sobre a omissão de receitas e sobre o arbitramento) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Entretanto, é nosso parecer que a exigência referente ao PIS deve ser excluída, tendo em vista basear-se em legislação (DL n.2.445/88 e DL n. 2.449/88) julgada inconstitucional pelo STF .

Quanto às multas de ofício, inclusive as agravadas, referentes às exigências decorrentes, deverão ser mantidas pelas mesmas razões pelas quais foram aplicadas na parte referente ao imposto.

5. VOTO

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta meu Voto é no sentido de dar provimento parcial ao Recurso para uniformizar a aplicação do percentual de arbitramento em 15% e excluir a exigência referente ao PIS.

Brasília-DF., em 18 de agosto de 1998


ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO