



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº :10860.001704/94-03
Recurso nº :129.291
Matéria :IRPJ e OUTROS – EX.FIN. 1994
Recorrente :L. R. FERRO & CIA. LTDA. – ME.
Recorrida :3.ª TURMA DRJ/CAMPINAS/SP.
Sessão de :05 DE DEZEMBRO DE 2002
Acórdão nº 107-06.907

IRPJ. MICROEMPRESA. OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO PRESUMIDO E A HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. TIPIFICAÇÃO. OBSCURIDADE. Ao fisco é vedado o exercício, em substituição ao contribuinte, da opção pelo regime presumido de tributação. A omissão de receita exigida das microempresas - de forma apartada -, sem que ocorra a perda dessa faculdade favorecida, e sem que haja espontânea opção pelo lucro presumido por excesso preexistente de receita bruta, ficará adstrita, a partir de 1993, às duas outras formas de tributação: lucro real ou arbitrado. A eleição de uma das formas há de estar bem tipificada na peça acusatória, sob pena de se ofender o princípio constitucional que garante a ampla defesa e o contraditório.

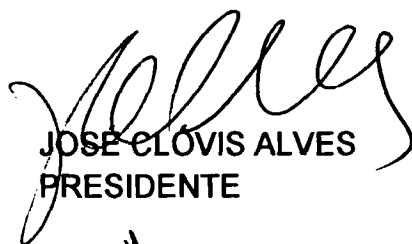
IRPJ. IR-FONTE. LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO. ARTIGOS 43 E 44 DA LEI N.º 8.541/92.OMISSÃO DE RECEITA. IMPERTINÊNCIA DA BASE LEGAL ERIGIDA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. No regime da lei n.º 8.541/92, por falta de permissivo legal aplicável à espécie, a omissão de receita havida nas microempresas que não mantém escrituração poderá ficar sujeita ao regime de tributação com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido. Nos casos enumerados haverá a infração de estar submissa, respectivamente, até o ano-calendário de 1994, ao § 6.º, art. 8.º, do Decreto-lei 1.648/78 – matriz legal do § 6.º do art. 400 do RIR/80, e ao artigo 6º da Lei n.º 6.468/77 – condutor legal do artigo 396 do mesmo Regulamento. A partir do ano-calendário de 1995 com a eficácia impositiva adquirida pelo artigo 3º da Medida Provisória n.º 492, de 05.05.94 (DOU de 06.05.94) e suas reedições, até a conversão na Lei n.º 9.064, de 20.06.95.

IRPJ.PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. SUPERFICIALIDADE DA INVESTIGAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva deve ser exaustiva. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. A certeza e segurança jurídicas envoltas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não-comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Processo nº :10860.001704/94-03
Acórdão nº :107-06.907

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por L.R.FERRO & CIA. LTDA. – ME.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº :10860.001704/94-03
Acórdão nº :107-06.907

Recurso nº :129.471
Recorrente : L.R.FERRO & CIA. LTDA. – ME

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

L.R.FERRO & CIA. LTDA. – ME., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela 14.^a sessão da 3.^a Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP., que concedera provimento parcial às suas razões impugnativas.

II – ACUSAÇÃO.

a) Auto de Infração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da Multa de Ofício.

01 - De acordo com as fls. 56 e seguintes e a Descrição dos Fatos de fls. 65, o crédito tributário lançado e exigível, em 25.11.1994, decorre de aplicação de multa de 300% (trezentos por cento) prevista na Lei n.º 8.846/94, e omissão de receita, pela seguinte razão:

constatação de que os veículos adquiridos da empresa L. R. Ferro & Cia Ltda., ME., conhecida como " Porto Veículos" , sem emissão de notas fiscais de venda, nos valores de R\$ 57.800,00 e R\$ 50.00,00, foram, respectivamente, entregues aos contemplados nos "bingos" promovidos em 31.07.1994 e 11.09.1994 pelo

E.C.Taubaté.

Observação: a multa de 300% (trezentos por cento) descrita às fls. 57(cópia), constou do processo n.º 10860.001705/94-68, tendo sido exonerada em Primeiro Grau, conforme declaração de fls. 201.

Enquadramento legal: arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 8.846/94 e arts. 3.º e 4.º da Medida Provisória n.º 680/94 e art. 988 do RIR/94 (Decreto n.º 4.041/94), art. 38 da Medida Provisória n.º 681/94, e arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92.

b) TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

b.1) IRRF. Fls. 60 e seguintes (matéria não-litigiosa).

b.2) CSLL. Fls. 61 e seguintes.

b.3) PIS/Faturamento. Fls. 64 e seguintes. Enq. legal: Decreto-lei n.º 2.445/88, modificado pelo Decreto-lei n.º 2.449/88 (matéria não-litigiosa).

b.4) COFINS. Fls. 62 e seguintes.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 25.11.1994, apresentou a sua defesa em 23.12.1994, conforme fls. 67/72. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

A quase totalidade das operações com veículos é realizada sob o regime de consignação, sendo as suas receitas oriundas da prestação de serviços de intermediação.

Relativamente aos veículos fornecidos ao E.C.Taubaté não fora diferente, tendo em vista os poucos recursos próprios da impugnante para adquirir os bens naquela quantidade.

A fiscalização louvou-se em declarações incorretas dos diretores do clube e em correspondências por eles expedidas que levam à presunção de que a impugnante faturava os veículos àquele clube, o que nunca ocorreu.

Conforme cópias do DETRAN, constata-se que os veículos relacionados pelo fisco foram adquiridos de diversas concessionárias ou revendedores. Portanto, nenhum deles foi vendido pela impugnante, que operou apenas na intermediação para a sua aquisição.

Como regra geral, os veículos eram pagos pelo Esporte Clube Taubaté após a realização de cada bingo, por meio de dinheiro e inúmeros cheques de terceiros, de pequeno valor, recebidos na venda das cartelas, os quais eram repassados aos vendedores (credores). A confissão de dívida juntada pelos agentes fiscais ao processo foi originada desse fato e foi entregue pelo clube à impugnante para que esta pudesse exibi-la às revendedoras, como prova de que a postergação na quitação dos três veículos decorreu de inadimplência daquele clube, sem qualquer responsabilidade da impugnante.

Pelo fato de ter operado apenas como intermediária, a impugnante solicitou à diretoria do clube para que fossem retificadas as informações incorretamente prestadas à Receita Federal, o que foi feito pelo documento de fls. 101.

Os veículos eram entregues diretamente pelo Esporte Clube Taubaté, no ato da contemplação. A confusão se deve ao fato de as notas de aquisição dos veículos terem sido emitidas contra pessoas físicas, a pedido do próprio clube, por razões estatutárias e, por essa razão, a impugnante, também a pedido do clube, encaminhava os contemplados a um despachante para que fosse providenciada a transferência do veículo.

Embora a fiscalização refira-se, na Descrição dos Fatos, ao “ Termo de Declaração da empresa interessada” , este nada contém que possa justificar a

afirmativa contida naquela descrição de que “ ficou demonstrado que a empresa....., efetivamente vendeu os veículos para o E.C. Taubaté, sem emissão das respectivas notas fiscais” . Pelo contrário, o que a impugnante disse, e consta do referido Termo de Declaração, é que “ as operações foram realizadas diretamente com as empresas que forneciam os carros” .

A multa aplicada de 300% é confiscatória e extrapola a sua capacidade contributiva, fato que também contraria os preceitos constitucionais (art.150, inciso IV). Enquanto a compra de notas frias é punida com a multa de 300%, com redução de 50%, aquela – menos grave do que aquela - nem mesmo redução tem.

Não há como elegê-la vendedora de veículos cujas notas fiscais foram emitidas por empresas regularmente estabelecidas contra terceiras pessoas, que os transferiram regularmente aos contemplados. Se os pagamentos eram efetuados pelo E. C. Taubaté às concessionárias, servindo a impugnante apenas de intermediária nas compras, não pode o fisco tributar como omissão a venda de uma mercadoria que ela não comprou.

Ao elegê-la como vendedora de veículos em questão, a fiscalização feriu o art. 142 do CTN, principalmente no que respeita à identificação do sujeito passivo da obrigação.

Invoca em sua defesa o Acórdão 100.622-PE, da 6.ª Turma do TRF, cuja ementa transcreve.

Nada foi encontrado no E. C. Taubaté (recibos, notas fiscais de venda, cheques ou cópias de cheques), que comprove a participação direta da autuada nas vendas que originaram a autuação.



Ao final requer o cancelamento da exigência.



IV – A DILIGÊNCIA FISCAL

Por meio do despacho de fls. 152/153, os fiscais autuantes foram suscitados a se pronunciarem acerca da procedência das alegações vestibulares antes transcritas.

Às fls. 174/178, instruída com os documentos de fls. 154/173, os diligenciadores propuseram a manutenção integral da exigência.

V - A DECISÃO DE 1.ª INSTÂNCIA

Às fls. 192/203, a decisão de Primeiro Grau exarou sentença, sob o n.º 231, de 06 de dezembro de 2001, assim resumida em suas ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01.08.1994 a 31.08.1994, 01.09.1994 a 30.09.1994

OMISSÃO DE RECEITA. VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

Restando evidenciado nos autos que a contribuinte efetuou a venda de veículos sem a competente emissão das notas fiscais, fica caracterizada omissão de receitas, que deve se submeter à tributação do IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Lavrado o auto principal, devem também ser lavrados os autos reflexos, que seguem a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – DECRETOS-LEI N.º 2.445 E 2.449/1988. INSUBSISTÊNCIA.

Tendo o Senado Federal suspenso a execução das disposições contidas nos diplomas legais que lastrearam a exigência, após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, não subsiste o lançamento da contribuição para o PIS.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. INEXIGIBILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO. *Não se aplicando mais aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.1989, o dispositivo legal em que se fundamenta a exigência do imposto de renda retido na fonte, por ter sido posteriormente revogado, há que se cancelar o respectivo lançamento.*

VI – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Cientificada em 26.12.2001, por via postal (AR de fls. 204 – verso), apresentou o seu recurso voluntário em 24.01.2002, conforme descrito às fls. 209/245.

VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Reitera as suas razões vestibulares e, preliminarmente, assevera que as recentes declarações de diretores do E.C. Taubaté são contraditórias, arguindo que este Colegiado deve confrontar as afirmações anteriores com as prestadas mais recentemente.

Assinala que a declaração, de forma cristalina, demonstra que Porto Veículos ou a recorrente, pelo menos naquilo que chegou ao conhecimento dos contemplados, constitui-se em pessoa jurídica desconhecida e que todo o negócio foi efetuado com o Esporte Clube Taubaté.

Importante, pois, que a análise dos documentos juntados às fls. 2, 5, 8 e seguintes, ainda que contendo impropriedade de redação quanto a utilização do termo “ faturar “ , na realidade simplesmente ordenava a entrega da documentação relativa aos automóveis que o Esporte Clube Taubaté já entregara aos contemplados no exato momento que completaram suas cartelas fazendo jus ao prêmio.

As declarações somente demonstram o exato trabalho de intermediação e acompanhamento da documentação prestado por L.R. Ferro e Cia. Ltda.

Registra que houve descumprimento de requisitos essenciais, pois a ação fiscal, em tal caso, como exposto, nunca poderia estar voltada contra firma L.R. Ferro e Cia. Ltda.

Argüi a ocorrência de decadência e prescrição intercorrente.

No mérito, renova, fundamentalmente, as suas dissertações vestibulares.

VIII – O DEPÓSITO RECURSAL

Colige às fls. 210/214 decisão em pedido de liminar concedida pela e. 1.^a Vara da Justiça Federal de Taubaté, exonerando a recorrente do depósito recursal.

 É O RELATÓRIO. 

VOTO

Conselheiro Neicyr de Almeida, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

Os autos estão prenhes de indagações fáticas, não obstante, circunstancialmente apontarem para o acerto do ente acusatório.

Entretanto impõe-se, ainda que não argüido pela parte, a apreciação de um princípio prejudicial, nas órbitas do direito e da construção da base de cálculo, que enfeixa a presente exigência.

A declaração de rendimentos das Pessoas Jurídicas acostada aos autos, às fls. 144, assim mesmo colacionada pela recorrente, então impugnante, noticia que, no ano-calendário de 1993 houvera a insurgente optado pela forma de tributação com base nos estatutos da Microempresa, denunciando, outrossim, a partir do mês de julho, excedente ao limite da receita bruta no período.

No ano-calendário de 1994, lamentavelmente, os autos não dão conta se a imposição fiscal presente acha-se calcada meramente num excesso de receita bruta ocasionada pela própria infração, ou se esse – o excesso – é despiciendo frente à formulação do citado art. 3.º da Medida Provisória 680, de 27 de outubro de 1994, convertida na Lei n.º 9.064 de junho de 1995. Para que não se macule o cenário legislativo à época, cumpre assinalar a título de ilustração, que somente a partir do

ano-calendário de 1996, em decorrência das prescrições do art. 18 da Lei n.º 9.317, de 1996, é que a omissão de receitas, por presunção legal aplicável às demais sociedades, passou a ser estendida às microempresas e às empresas de pequeno porte. Entretanto, tais inovações não afastam a conclusão de que o regime de tributação haverá de ficar adstrito à existência de excesso de receita bruta ou não. Já o art. 87 da lei 8.981/95 estendeu às microempresas (e só a elas), as mesmas penalidades previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas. *Verbis*:

Art. 18, da Lei 9.317/96. .Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições referidos na Lei n.º 9.317, de 1996, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas (Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18).

Art. 87 da Lei n.º 8.981/95: Aplicar-se-ão às microempresas, as mesmas penalidades previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas.

Fincados esses pilares prévios, convenço-me que o centro nuclear do ente acusatório deveria ter duas vertentes legais básicas: a condição de microempresa preexistente e que se manteve inalterada no ano-calendário em destaque; e a perda desse favorecimento, com o seu conseqüente desenquadramento já a partir de 31.07.1994, por ofensa ao artigo 9º, parágrafo único, da Lei n.º 7.256/84 – matriz legal do art. 155 do RIR/94. Os fundamentos antes assinalados de sustentação acusatória, por sua vez, desdobram-se, cada um em seu tempo, em mais duas sub - bases: o tratamento legal (ou a sua forma de tributação) a ser conferido à receita omitida no período-base já referenciado, mas ainda sob o manto favorecido das condições especiais ofertadas às microempresas; e, após o ano-calendário em que se materializou o excesso de receita bruta, o tratamento tributário facultado, a partir do ano-calendário de 1993, à integralidade da receita bruta declarada e ao montante da omissão de receita revelada; e, por fim, mais um derivativo legal expresso a partir de 1995, sob o pálio da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições (incluindo-se a MP sob o n.º 680/94), convertida na Lei n.º 9.064/95, onde, por esse diploma, se estendeu

o regime de tributação aos lucros arbitrado e presumido - até então com âncoras legais somente no lucro ajustado com base na escrituração, por força das prescrições dos arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 -, estas submissas à ocorrência de omissão de receita.

De qualquer forma, a exigência não explicitou o regime de tributação, impondo-se afastar, de pronto, formulações tributárias com arrimo no lucro presumido, pois este regime de tributação é da exclusiva, portanto indelegável iniciativa da contribuinte. Restariam, pois, os dois outros regimes: o lucro real e o arbitrado.

Descarta-se o primeiro, tendo em vista que há evidência de que a empresa não dispõe de livros contábeis e fiscais, salvo um arremedo de livro caixa que se descortina às fls. 168/173 instruindo o processo, ainda assim presente nos autos por provocação da própria impugnante. Ademais, se prevalecente essa alternativa, por certo perfilharia, com todas as luzes, a tipificação que promana dos arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, e não da Medida Provisória.

Por exclusão, a outra forma de tributação aponta para o lucro arbitrado. Para tanto, não se poderia olvidar a necessidade de se apoiar a exigência na exegese do item 6 do PN-CST n.º 29/87:

PN-CST n.º 29/87 – item 6: para as pessoas jurídicas que não tiverem condições de apurar o lucro real. Ocorrendo esta situação, a autoridade tributária, fundada nas disposições do inc. I, do art. 399 do RIR, procederá ao arbitramento do lucro, para fins de exigência do imposto de renda devido. Tendo em vista que a tributação incide apenas sobre o valor excedente, será excluído do montante da receita bruta que servirá de base para o arbitramento a parcela dessa receita dentro do limite de isenção.

Não obstante, a opção acusatória com supedâneo no lucro presumido ou arbitrado no ano-calendário de 1994, esbarraria, estou crível, em outros dois princípios constitucionais: o da anterioridade e o da irretroatividade.

Como já se expôs, exaustivamente, as exigências consubstanciaram-se, por extensão, nos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92. A reiterada jurisprudência deste Conselho tem se estereotipado no fato de inexistir permissivo legal, no período, para se impor exigência de 100% (cem por cento) incidente sobre as empresas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado na hipótese ocorrente de omissão de receita.

A Instrução Normativa n.º 79, de 24.09.93, reconhecendo a omissão da Lei n.º 8.541/92, reproduziu, em seu artigo 16, inteiro teor do parágrafo 6º do artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.648/78, o qual, por sua vez, disciplina as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Inova, dessa forma, o ato normativo, o texto da Lei, ao arrepio do artigo 97 do CTN. Entendo, ainda, como reforço à tese aqui esposada, que a dicção do artigo 44, em face da sua íntima correlação textual, confirma a ilação de tratarem-se os *caputs* dos artigos 43 e 44 originalmente insertos na Lei n.º 8.541/92 reitores estritos do regime de tributação com base no lucro real.

Estamos, pois, diante do reconhecimento expresso das autoridades administrativas quanto à lacuna da Lei n.º 8.541/92, acerca da tributação da omissão de receitas nas empresas que apuram o lucro sob forma diversa daquela que se arrima nas escriturações contábil e fiscal.

A Medida Provisória n.º 492 e suas reedições, reitera-se, sob os números 520, de 03.06.94, 544, de 01.07.94, 568, de 02.08.94, 599, de 01.09.94, 638, de 29.09.94, 680, de 27.10.94, 729, de 25.11.94 e 783, de 23.12.94 e das demais editadas até o mês de maio de 1995, foram recepcionadas pela Lei n.º 9.064, de 20.06.95, mantidos, de forma incólume, os seus comandos anteriores.

Ora, o fato gerador do imposto de renda somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, em 31 de dezembro (no regime de apuração anual). Essa é a melhor inteligência doutrinária de que se retira da matéria dos julgados do STF (RE n.º 104.259 RTJ 115/1.336, RE 197.790-6 / MG., de 19.02.97). Sua exigibilidade ocorre, pois, tão-só, no exercício seguinte à data da edição da MP., e não retroativamente.

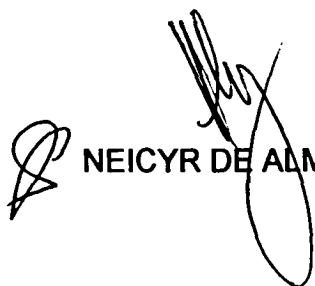
Com base nos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis (CF/88, art. 150, inciso III, "b"), esse diploma legal também só passaria a produzir os seus efeitos a partir de 01.01.1995. Em decorrência, remete-se à lei n.º 6.468/77, artigo 6º ou ao § 6.º, art. 8.º, do Decreto-lei 1.648/78 (arts. 396 ou 400 do RIR/80) a exação assim tipificada nos anos-calendário, até 31.12.1994 (considerar-se-á omissão de receita, 50 % do valor das infrações).

Dessa forma, se há mais de um fator impediante para o prosperar da exigência, um só basta para cumprir tal desígnio.

C O N C L U S Ã O

Em face do exposto há de se conceder provimento integral ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de Dezembro de 2002

 NEICYR DE ALMEIDA