



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001143/00-14  
Recurso nº. : 124.106  
Matéria: : IRPJ- PIS-COFINS-IRRF-CSLL  
Recorrente : CARVILLE DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas – SP.  
Sessão de : 17 de outubro de 2001  
Acórdão nº. : 101-93.641

**OMISSÃO DE RECEITAS- NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS- CONSIDERAÇÃO DOS CUSTOS-** Os valores pagos referentes a notas fiscais não contabilizados presumem-se oriundos de receitas omitidas. Não cabe alegar a consideração dos custos incorridos, mormente por não se tratar de mercadorias para revenda.

**OMISSÃO DE RECEITAS-** A não contabilização da diferença entre o valor de revenda do veículo usado e o valor pelo qual foi o mesmo recebido como parte do pagamento na venda de veículos novos constitui omissão de receita

**LANÇAMENTOS DECORRENTES – IRRF- PIS – COFINS - CSL-** Por sua vinculação, aplicam-se aos lançamentos decorrentes as razões de decidir quanto ao IRPJ,

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-** Uma vez que o contrato social não prevê a disponibilidade imediata dos lucros apurados, não se configura o fato gerador do ILL.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARVILLE DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a dedução da Contribuição Social da base de cálculo do IRPJ e cancelar o imposto sobre o lucro líquido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 10882.001143/00-14  
Acórdão nº. : 101-93.641

2

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, LINA MARIA VIEIRA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nr. 124.106

Recorrente: CARVILLE DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.

## RELATÓRIO

O presente processo esteve em pauta para julgamento, que foi convertido em diligência a fim de que fosse anexada aos autos cópia do contrato social em vigor à época dos fatos, para que se analisasse a exigência do Imposto sobre o Lucro Líquido (Lei 7.713/88) frente ao entendimento expressado pelo Supremo Tribunal Federal.

Conforme relatado naquela ocasião, cuida-se de litígio surgido com a impugnação aos autos de infração de IRPJ, PIS/Receita operacional, COFINS, Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social.

As infrações cometidas estão descritas no auto de infração do IRPJ (tomado como matriz, do qual os demais são considerados decorrentes) e, em síntese, constituem-se em :

1- OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização , apurada conforme descrito no Termo de Verificação.

**ENQUADRAMENTO LEGAL :**

Arts. 157 e § 1º,; 175; 178; 179; e 387, II do RIR/80; Artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92; Artigos 197, parágrafo único,; 225; 226; 227; 195, inciso II e 230 do RIR/94

2- OMISSÃO DE RECEITAS caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme Termo de Verificação.

**ENQUADRAMENTO LEGAL :**

Arts. 157 e § 1º, 179; 180; e 387 do RIR/80

3- MULTA REGULAMENTAR, não passível de redução, tendo em vista que o contribuinte não emitiu a nota fiscal, no momento da efetivação das operações de venda dos veículos usados.

**ENQUADRAMENTO LEGAL :**

Arts. 1º, 3º e 4º da Lei 8.846/94



O valor total do crédito lançado nos autos de infração equivale a 18.620.969,34 UFIR, assim discriminado ;

- IRPJ

Imposto .....	171.147,86
Juros de mora.....	32.184,23
multa proporcional (passível de redução).....	44.472,14
multa não proporcional (não passível de redução).....	18.145.314,22
TOTAL.....	18.293.138,45

- PIS

contribuição.....	4.287,41
juros de mora.....	808,51
multa proporcional ( passível de redução).....	1.134,31
TOTAL.....	6.230,23

- CONT. SEG. SOCIAL

contribuição.....	13.192,04
juros de mora.....	2.487,65
multa proporcional (passível de redução).....	3.490,20
TOTAL.....	19.169,89

- IRRF S/ OMISSÃO DE REC. E/OU L/LÍQUIDO

imposto.....	168.274,02
juros de mora.....	31.352,46
multa proporcional ( passível de redução) .....	42.204,26
TOTAL.....	241.830,74

-CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

contribuição.....	46.699,20
juros de mora.....	7.221,60
multa proporcional ( passível de redução).....	6.679,07
TOTAL .....	6-600,03

Os enquadramentos legais para os autos de infração decorrentes foram os seguintes :

PIS : Art. 3º, alínea "b" da Lei Complementar 7/70, c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar 17/73, Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea "b", itens I e II do

Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF 142/82, e art. 1º do Decreto-lei 2.445/88 c/c art. 1º do Decreto-lei 2.449/88.

COFINS : 1º, 2º, 3º, 4º, e 5º, da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91.

IRRF/ILL : art. 35 da Lei 7.713/88.

IRRF/OMIS. REC. ; Art. 44 da Lei 8.541/92 v/c artigo 3º da Lei 9.064/95:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL : Art. 2º e seus parágrafos, da Lei 7.689/88. Arts.38, 39 e 43 da Lei 8.541/92 com as alterações do art. 3º da Lei 9.064/95.

Do Termo de Verificação referido na descrição dos fatos consta que

:

".....efetuamos uma visita às instalações da empresa localizada no endereço acima, quando encontramos um recinto fora da área dos escritórios da mesma, identificado com uma plaqueta dizendo "Ambulatório".Solicitamos a abertura dessa sala, que guardava, além de cestas básicas, um armário, dentro do qual encontramos documentação relacionada às atividades comerciais da empresa, juntamente com outras pessoais, de interesse de funcionários e diretores da empresa. Tendo em vista o interesse fiscal dos elementos encontrados, efetuamos a retenção de todo o documental.....

2. Posteriormente, procedemos à análise dos vários elementos da retenção acima mencionada, verificando o que se segue :

2.1- Junto aos documentos retidos, encontramos as Notas Fiscais abaixo listadas, anexas, fls. 08 até 17 , capeadas por relatório manuscrito (fls. 07). Verificando os registros da empresa não encontramos registro das transações representadas pelas Notas Fiscais citadas.

.....  
Intimado a apresentar os registros contábeis desses dispêndios (fls 18), a empresa limitou-se a devolver cópia do relatório manuscrito acima mencionado, com a anotação : "Não há registro dessas compras". Isto posto, entende-se terem sido os mesmos adquiridos com recursos à margem da escrituração.....

2.2- Diversos Mapas de Controle de Vendas de Veículos usados (fls.20 até 34) : verificamos os registros contábeis da empresa, constatando que os mesmos não guardam relação com o conteúdo desses documentos, estando registrados na contabilidade da empresa valores inferiores aos totais constantes daqueles mapas.

....., o contribuinte apresentou Notas Fiscais correspondentes a alguns desses veículos (fls 46/77). Quanto aos demais, alegou não ter registros dos mesmos em sua contabilidade.

Verificando os registros contábeis da empresa, constatamos que a empresa mantinha em aberto em sua conta Duplicatas a Receber - Veículos, relativos a aquisição de veículos novos. Convidamos então o contribuinte a documentar a existência e a baixa desses saldos, procurando relacioná-los aos veículos usados constantes dos mapas citados acima. Em atendimento o contribuinte apresentou os documentos de fls 78/96, acompanhados de controles internos e cópias de documentos de alguns dos veículos usados em questão (amostragem dessa documentação, a título ilustrativo do procedimento adotado, anexo, fls 97/116).

Assim sendo, e não havendo registros contábeis da aquisição e venda dos veículos usados, concluímos que, na prática, ao vender um veículo novo, havendo como parte do pagamento um veículo usado, a contabilização da

85

transação era efetuada, mantendo-se em aberto a conta cliente (Duplicatas a Receber- Veículos), até a revenda do veículo usado, quando então efetuava-se um depósito, no valor que se encontrasse em aberto, nas contas bancárias regularmente contabilizadas pela empresa, fechando-se assim os registros contábeis da venda do veículo novo.

.....concluimos o que se segue:

a. A empresa vendeu veículos usados, sem a emissão da competente Nota Fiscal da Venda, ficando sujeita à multa de 300% (...) sobre o valor das transações ocorridas a partir de 23/11/93, quando foi publicada a MP 374/93.....

b. A empresa comprou e vendeu veículos usados, sem efetuar os registros contábeis correspondentes a essas transações, gerando receitas mantidas à margem da escrituração e que não foram oferecidas à tributação. Entretanto, tendo a fiscalizada comprovado a contabilização de parte das receitas obtidas com essas transações, conforme demonstrado no item 2.2 acima, consideramos a ocorrência da omissão de receita na parte correspondente ao resultado dessas vendas, visto que, somente a diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda, deixou de ser contabilizado e conseqüentemente oferecido à tributação.....”

Ao julgar em primeira instância os litígios (Decisão 0186/97) concluiu o julgador estarem perfeitamente caracterizadas as infrações identificadas nos autos de infração. Contudo, julgou parcialmente procedente a ação fiscal : a) retificando a penalidade aplicada, afastando a multa de 300% prevista na Lei 8.846/94, convertendo-a na multa agravada prevista no art. 4º, inciso II da Lei 8.218/91, com a redução concedida pelo art. 44 da Lei 9.430/96 ; b) retificando a base de cálculo do PIS e da COFINS, para considerar, não o resultado, como fez o autuante, mas a receita bruta das vendas; c) ainda quanto ao PIS, para fatos geradores ocorridos até setembro de 1995, retificou a alíquota para 0,75% .

Recorreu de ofício a este Conselho e reabriu prazo para nova impugnação quanto às retificações procedidas.

Apresentada nova impugnação, foi a mesma objeto da Decisão 1374/97), assim ementada:

**“DECISÃO Nº 11.175/01/GD/1374/97**

**Ano calendário “1994**

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

**EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL -MULTA AGRAVADA:** O ato de manter controles paralelos do faturamento, implica no impedimento, ocultação ou retardamento do conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, causando prejuízo à Fazenda Pública. Provado o evidente intuito de fraude, impõe-se a multa agravada.

**MULTA DE 300% - LEI Nº 8.846/94 :** O campo de aplicação da multa de 300% prevista no artigo 3º da Lei 8.846/94, revela-se próprio para as denominadas operações de impacto, onde o tributo exigido corresponde a valores individualizados ou, no máximo, de algumas operações da empresa surpreendida nessa auditoria especial.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA :

IMPOSTO SOBRE A RENDA DEVIDO NA FONTE : IRRF SOBRE OMISSÃO DE RECEITAS E/OU REDUÇÃO LUCRO LÍQUIDO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO: A decisão de mérito proferida no procedimento - IRPJ - deve ser aplicada aos tributos exigidos por reflexo, em respeito ao princípio da decorrência processual.

A conduta fraudulenta praticada pela contribuinte e verificada na auditoria do IRPJ reflete-se na apuração dos tributos exigidos por decorrência.

PIS/FATURAMENTO- COFINS: Ambas as contribuições incidem sobre o faturamento da empresa e não o resultado da pessoa jurídica, posto que o resultado, assim compreendido a receita bruta deduzida dos custos e despesas necessárias à sua percepção, representa a base de cálculo de tributos que incidem sobre o acréscimo patrimonial, como é o caso do IRPJ e da Contribuição Social.

PIS/FATURAMENTO: Está dispensada a contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de junho de 1988, na parte que exceder o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e alterações posteriores - IN SRF nº 31 de 8 de abril de 1997.

DECISÃO Nº 11.175/01/GD/186/97 MANTIDA

Inconformada, a empresa recorreu das duas decisões a este

Colegiado

Submetido a julgamento na sessão de 10/08/98, decidiu este Colegiado anular o processo a partir da Decisão 186/97 (Ac. 101-92.266).

Em 11 de fevereiro de 1999 a autoridade competente prolatou nova decisão (Decisão nº 11.175/01/GD 00284/99), julgando procedentes as exigências relativas ao IRPJ e seus reflexos – COFINS, IR-FONTE, ILL E CSSL- (omissão de receitas/receitas não contabilizadas e omissão de receitas/pagamentos não contabilizados) e improcedentes, com fundamento no art. 106, II, “a” do CTN a exigência correspondente à imposição da multa prevista nos artigos 3º e 4º da Lei 8.846/94 e a exigência relativa ao PIS. Determinou, inclusive, que na cobrança do crédito remanescente fosse observada a redução da multa de ofício para 75%, ex vi do inciso I, art. 44 da Lei 9.430/96.

Inconformada, a empresa recorreu a este Conselho, reiterando alguns dos argumentos já trazidos desde a impugnação. Em síntese, reafirma que:

a) Ficou reconhecido nos autos que a autuada é concessionária credenciada para venda de veículos novos que, seguindo praxe de comercialização, aceita carros usados como parte do pagamento, fato esse devidamente abordado na impugnação inicial sob a ótica contábil-fiscal.

b) Conforme sobejamente demonstrado pela fiscalização, a compra e venda de veículos usados inobservou apenas aspectos formais, mas as operações eram devidamente contabilizadas e as importâncias arrecadadas eram depositadas nas contas bancárias regularmente contabilizadas pela empresa. Em nenhum momento deixou de haver contabilização, e o total apurado na venda do veículo usado era depositado em conta bancária contabilizada, conforme constatado e declarado pelo fisco;

c) A decisão de primeira instância altera os fatos relatados pelos auditores autuantes, caracterizando tal procedimento espécie de agravamento.

d) A compra e venda de veículos usados inobservou apenas aspectos formais, mas as operações eram devidamente contabilizadas e as importâncias arrecadadas eram depositadas nas contas bancárias regularmente contabilizadas pela empresa, conforme constatado e declarado pelo fisco.

e) Dentre as milhares de notas fiscais referentes a três exercícios, apenas cinco não foram localizadas na contabilidade, o que pode ter resultado, como já dito na impugnação inicial, de uso indevido dos dados cadastrais da empresa por funcionários, para obter facilidade na aquisição de bens. De qualquer forma, considerar evidência de fraude o fato de apenas cinco notas não estarem contabilizadas, em três exercícios, é juízo de extremo rigor, não autorizando concluir por conduta dolosa ou má-fé.

f) A consideração de que "*a ausência de assentamento contábil daquelas aquisições/pagamentos revela receita omitida, cabendo à contribuinte a prova em contrário*", conforme consta na Decisão 00284/99, não elide igual presunção de que os custos incorridos dessas mercadorias também não foram computados. No sentido de tributar apenas a diferença entendeu a própria Receita federal, no conhecido programa de fiscalização FISGAS.

g) Sobre a questão da compra e venda sem nota fiscal, que, segundo a decisão recorrida, autoriza a presunção de utilização de recursos omitidos nos registros de receitas e, na segunda, a omissão da receita em si, tributar as duas pontas de uma mesma operação é desconsiderar os fatos reportados pela própria fiscalização e conduzir a um resultado em desconformidade com a verdade, que a lealdade

VF

processual impõe perseguir. Mal comparando, tal critério corresponde à tributação do somatório de todos os saldos credores de caixa, e não apenas do maior saldo.

h) Toda essa argumentação desenvolvida objetiva apenas evidenciar que a presunção invocada na decisão se afasta do princípio da verdade material, mas a situação da Recorrente é totalmente diversa, pois como ressaltado pelos Autuantes, foi constatado que o valor do veículo usado ficava na conta Duplicatas a Receber até a revenda, quando efetuava-se a baixa pelo saldo pendente. Tanto a compra como a venda acham-se registradas na conta de receita "Vendas", em contrapartida com "Duplicatas a Receber". O único aspecto questionável é que a baixa da conta "Duplicatas a Receber" operava-se no momento da venda, mas pelo saldo existente, que corresponde ao valor do carro usado. Fica óbvio que o incorreto, aí, é que a diferença entre a compra e venda do carro usado não afetaria o resultado. Assim, improcede a alegação de falta de lançamento nas operações de compra e venda de bens. A contabilização ocorreu, ainda que de forma tecnicamente inadequada.

i) Quanto ao Imposto de Renda na Fonte sobre as receitas omitidas, a incidência se opera pela transferência de recursos da sociedade para os beneficiários, não sendo essa a hipótese dos autos, uma vez que o processo deixa claro que o produto da revenda dos carros usados era depositado "*nas contas bancárias regularmente contabilizadas pela empresa*". Os valores foram submetidos à incidência na fonte com fundamento no art. 44 da Lei 8.541/92, mas o § 2º do mesmo artigo dispõe que o disposto no artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem a presunção de transferência de recursos para o patrimônio da pessoa jurídica para os seus sócios.

j) É entendimento praticamente unânime que o valor da Contribuição Social sobre o Lucro constitui despesa dedutível para efeito da base de cálculo do IRPJ, o que foi ignorado pela fiscalização.

l) A cobrança do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

m) Requer-se sejam consideradas as mesmas razões de fato e de direito para as exigências reflexas, ILL, IRF/Omissão de receitas, Contribuição Social e COFINS.

Processo nº. : 10882.001143/00-14  
Acórdão nº. : 101-93.641

10

Novamente submetido à Câmara, resolveu o Colegiado converter o julgamento em diligência para possibilitar a apreciação da alegação da inconstitucionalidade do imposto sobre o lucro líquido.

Retornam, agora, os autos, com o atendimento da diligência solicitada, estando o processo em condições de ser julgado.

É o relatório.



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Duas são as matérias que integram o objeto do recurso , a saber:

- a) omissão de receitas caracterizada pelo não registro de compras correspondentes a cinco notas fiscais relativas a aquisições de aparelho transceptor, micromodem, materiais mecânicos/automotivos, móveis e utensílios e pneu.
- b) omissão de receitas correspondente ao resultado da venda de veículos usados.

Sobre as notas fiscais de compra não contabilizadas, argumenta a Recorrente que foram apenas cinco notas fiscais não contabilizadas dentre as milhares referentes a três exercícios, e que, no caso, deveria ser determinado o cômputo dos custos de aquisição referentes às notas fiscais não registradas para tributar apenas a diferença. Menciona, como exemplo, o procedimento adotado no programa de fiscalização dos revendedores de combustíveis, no qual foi considerada como tributável apenas a diferença entre a receita de vendas que seria apurada com as compras não registradas e os respectivos custos de aquisição.

O fato de serem apenas cinco as notas fiscais não tem qualquer relevância para efeito do lançamento, pois sendo o lançamento atividade vinculada e obrigatória, não cabe à autoridade formular juízos discricionários. As alegações referentes à consideração dos custos também não têm pertinência, pois não se trata de notas fiscais correspondentes a aquisição de mercadorias para revenda.

No que diz respeito às operações com carros usados, a argumentação da Recorrente não a socorre. É inquestionável que a venda dos veículos usados integrou a receita contabilizada apenas pelo valor igual ao correspondente à respectiva compra. Por outro lado, não ocorreu, como alega a recorrente, a tributação "nas duas pontas". Conforme esclarecido pelo autuante e evidenciado nos demonstrativos de (fls 128 a 157 do processo original), foi considerada omissão de receita apenas a diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda, posto que apenas essa diferença deixou de ser contabilizada.



As conclusões supra aplicam-se aos lançamentos decorrentes, cabendo analisar apenas as razões específicas apresentadas quanto ao Imposto de Renda na Fonte sobre Omissão de Receitas e Sobre o Lucro Líquido e quanto à dedutibilidade da contribuição social na base de cálculo do IRPJ.

No que respeita ao IRRF, a disposição contida no artigo 44 da Lei 8.541/92 constitui presunção legal absoluta, não admitindo qualquer discussão, e a excludente contida no § 2º do referido dispositivo não tem aplicação, pois refere-se a deduções indevidas, e, *in casu*, cuida-se de omissão de receitas não contabilizadas.

Quanto ao IRF sobre o lucro líquido, a Recorrente argüi a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713/88. O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou no sentido de que a norma, quanto às sociedades por quotas, mostra-se harmônica com a Constituição, a depender dos termos do Contrato Social.

Faz parte do voto do Ministro Marco Aurélio (RE 172.058-1 SC) o seguinte trecho :

“Relativamente às sociedades por quotas, cumpre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir a manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no artigo 43 do CTN. No caso, não se abre campo à aplicação da Lei das Sociedades por Ações, porque sempre subsidiária, a depender do silêncio do contrato social e da compatibilização ante as regras mínimas constantes no Decreto 3.708/19”.

Uma vez que, conforme documento de fls 1005 a 1025, o Contrato Social da empresa prevê que o saldo de lucros, após deduzidas as provisões legais, será levado a uma conta especial para posterior destinação, não resta caracterizada a disponibilidade imediata dos lucros aos sócios, não se configurando o fato gerador do imposto.

Quanto à Contribuição Social, tem razão a Recorrente. Efetivamente, apenas a partir da Lei nº 9.316/96 ficou vedada a dedução do valor da contribuição social sobre o lucro líquido para efeito da determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo, conforme determina o art. 1º da referida Lei.

Considerando todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para:



- a) Determinar que o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido seja deduzido para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da própria contribuição.
- b) Cancelar a exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2001

  
SANDRA MARIA FARONI