



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000225/98-81
Recurso nº : 117.905 - Voluntário
Matéria : IRPJ e outros – Anos-calendários de 1994 a 1996
Recorrente : INDÚSTRIA MECÂNICA LÍDER LTDA
Recorrida : DRJ em JUIZ DE DORA/MG
Sessão de : 15 de abril de 1999
Acórdão nº : 103-19.972

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
NULIDADE DA DECISÃO – CERCEAMENTO. DESCABIMENTO.**

O fato de a autoridade monocrática ter se declarado incompetente para se pronunciar acerca da conformidade de lei validamente editada pelo Poder Legislativo, a ponto de declarar-lhe sua nulidade ou inaplicabilidade, não constitui cerceamento de defesa. Somente o Supremo Tribunal Federal pode declarar a inconstitucionalidade de leis (art. 102 da CF/88) e o Senado Federal suspender a execução, total ou parcial, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva daquela Corte (art. 52, X, da CF/88).

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
OMISSÃO DE RECEITA – NOTAS CALÇADAS.**

A constatação de registro nos livros fiscais, de notas fiscais por valor inferior ao indicado nas primeiras vias do documento existente em poder do destinatário, configura omissão receita praticada com evidente intuito de fraude, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%

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 previstos em lei, possibilita a determinação do *lucro real*, base de cálculo do imposto de renda.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Inaplicável a regra de tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 quando a pessoa jurídica opta pelo lucro presumido.

**PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSL
CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

Subsistindo a exigência fiscal formulada no processo relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, igual sorte colhe o recurso voluntário interposto nos autos do processo, que tem por objeto auto de infração lavrado por mera decorrência daquele.

Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
INDÚSTRIA MECÂNICA LÍDER LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRPJ e IRF referentes aos anos-calendários de 1994 e 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

Recurso nº : 117.905
Recorrente : INDÚSTRIA MECÂNICA LÍDER LTDA

RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado INDÚSTRIA MECÂNICA LÍDER LTDA, já qualificada nos autos, da decisão prolatada em primeira instância que manteve integralmente o crédito tributário consignado nos Autos de Infração de fls. 03, 13, 20, 28 e 36, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao Programa de Integração Social, à Contribuição para Seguridade Social, ao Imposto de Renda Retido na Fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro devidos nos anos-calendários de 1994, 1995 e 1996.

A exigência fiscal decorre de omissão de receitas operacionais caracterizada pela prática de "notas fiscais calçadas", constatada mediante cruzamento dos valores constantes das notas fiscais dos clientes da autuada (ACESITA - Aços Especiais Itabira S/A e Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais - USIMINAS) com as notas fixas do talonário, as quais subsidiam a escrituração do Livro Registro de Saídas (Anexo I, Volumes I e II).

A autuação está fundamentada nas disposições dos arts. 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, arts. 15 e 24 da Lei nº 9.249/95 (IRPJ); art. 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 7/70 (PIS); art. 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS); art. 44 da Lei nº 8.541/92 c/c art. 3º da Lei nº 9.064/95 e art. 62 da Lei nº 8.981/95 (IRRF); art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 c/c arts. 38, 39 e 43 da Lei nº 8.541/92 (CSL). A multa aplicada corresponde a 150% (cento e cinquenta por cento) do imposto/contribuição devidos, na forma do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.



Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

Intimada a apresentar os livros comerciais (Diário, Razão e Caixa), a autuada informou não possuí-los (fls. 47), tendo apresentado suas declarações de rendimentos no Formulário II, beneficiando-se do Estatuto da Microempresa (fls. 50 a 54).

Inconformada com os lançamentos, a autuada apresentou a impugnação de fls. 58, argüindo, preliminarmente, a nulidade do auto de infração porque lavrado fora

do estabelecimento da empresa, com ofensa ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Como prova do alegado, requer a oitiva de três contadores. No mérito, alega sobre a impossibilidade de exigência de imposto com alíquota incidente diretamente sobre o valor da "pseuda" receita não lançada. Entende ser totalmente absurdo o procedimento do Fisco. Requer, em face do princípio da retroatividade mais benigna, o tratamento previsto no art. 24 da Lei nº 9.249/95, considerando ainda que o dispositivo aplicado encontra-se revogado. Aduz, por outro lado, a inexistência de receita omitida, afirmando trata-se de simples ausência de lançamento nos livros próprios e não informada na declaração.

Prosseguindo em seu arrazoadado, a autuada se insurge contra a multa aplicada, argumentando que o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 definiu fraude com base nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, diploma já revogado pela Lei nº 8.137/90. Entende ser inadmissível a multa punitiva de 150% (cento e cinquenta por cento), eis que atenta contra todas as garantias constitucionais: livre iniciativa, livre concorrência e ainda, cerceamento ao exercício de uma atividade física.

Quanto aos lançamentos decorrentes, a autuada requer seja aplicado os mesmos efeitos do auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica. Questiona, ademais, o lançamento do imposto de fonte alegando que não se pode presumir que toda eventual omissão de receita na pessoa jurídica tenha sido automaticamente distribuída aos



Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

sócios. Tece considerações acerca do fato gerador do imposto de renda para, ao final, requerer a insubsistência do auto de infração.

A autoridade de primeira instância, através da Decisão de fls. 70, afasta a preliminar de nulidade e, no mérito, julga procedentes os lançamentos.

Ciente em 23/07/98, conforme atesta o Aviso de Recebimento - Ar de fls. 49-verso, a autuada interpôs recurso voluntário protocolizando seu apelo em 24/08/98 (segunda-feira). Em suas razões, esclarece inicialmente que a ausência do depósito de 30% para garantia de instância, deve-se a liminar concedida nos autos de Mandado de Segurança impetrado na 14ª Vara da Justiça Federal (cópia fls. 80). Argüi a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa uma vez que a autoridade monocrática não apreciou as teses levantadas na inicial. No mérito, reitera os argumentos apresentados na impugnação, acrescentando ainda que: (1) toda receita imprescinde de custo e este custo não pode ser abandonado sob hipótese alguma, não justificando a incidência da alíquota do IRPJ diretamente sobre a receita omitida; mesmo sendo receita omitida, para obtê-la teve que necessariamente existir um efetivo custo, o qual não se pode abandoná-lo; (2) fez opção pelo recolhimento pela técnica de tributação do lucro presumido, onde a legislação prevê sobre a receita obtida, uma margem de custo e lucro; (3) a prova maior que não se pode abandonar o custo para tributar o valor bruto da receita é a edição da Lei nº 9.249/95 que no seu art. 24, não só revogou o art. 43 da Lei nº 8.541/92, como também determinou que, em se verificando a omissão de receita, o IRPJ haveria de ser lançado nos mesmos moldes da escolha de recolhimento adotada pelo contribuinte.

É o Relatório.



Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

Conheço o recurso por força de medida liminar concedida.

As alegações da Recorrente de que teria havido cerceamento do direito de defesa em razão da não apreciação das teses levantadas na impugnação são improcedentes. O fato de a autoridade monocrática ter se declarado incompetente para pronunciar-se acerca da conformidade de lei validamente editada pelo Poder Legislativo, a ponto de declarar-lhe sua nulidade ou inaplicabilidade, não constitui cerceamento de defesa. Como se sabe, somente o Supremo Tribunal Federal pode declarar a inconstitucionalidade de leis (art. 102 da CF/88) e o Senado Federal pode suspender a execução, total ou parcial, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF (art. 52, X, da CF/88). Portanto, à autoridade administrativa falece competência para apreciar tais questões. Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

Passo ao mérito.

Inicialmente, cumpre salientar que as provas trazidas nos autos são suficientes para o deslinde da questão. De fato, o procedimento da Recorrente em emitir notas fiscais de idêntica numeração com valores diferentes na 1ª e na 4ª via configura o ilícito tributário, prática conhecida como "nota fiscal calçada", subtraindo fraudulentamente do crivo da tributação receitas efetivamente ganhas/recebidas. A constatação de registro nos livros fiscais, de notas fiscais por valor inferior ao indicado nas primeiras vias do documento existente em poder do destinatário, configura omissão receita praticada com evidente intuito de fraude, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

No que tange à tributação das receitas omitidas, e inobstante sua comprovação nos autos, não cabe a cobrança da exigência lançada com fundamento nos



Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, matriz legal do art. 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94 antes do ano-calendário de 1995, uma vez que esses dispositivos dirigem-se, exclusivamente, às empresas tributadas com base no lucro real.

Com efeito, dispõem aos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92:

Art. 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.

Art. 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.

(...).

(Destaquei).

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, vê-se claramente que o legislador referiu-se apenas a um universo de contribuintes, qual seja, aqueles tributados segundo as regras do lucro real, sistema que contempla o *lucro líquido do exercício* que, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstos em lei, chega-se ao *lucro real*, base de cálculo do imposto de renda.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 492, de 05/04/94 e reedições, convertida na Lei nº 9.064, de 20/06/95, veio alterar a redação do § 2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92, *in verbis*, para nele fazer incluir as empresas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado.



Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

Art. 43 (...)

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.

(Destaquei).

Abstraindo-se da norma do art. 43 da Lei nº 8.541/92, que ao determinar a tributação, em separado, da receita omitida nas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real sem levar em consideração a existência de prejuízos apurados, distorce o conceito de lucro real fazendo incidir o imposto sobre o patrimônio, em evidente descon sideração à Constituição Federal (art. 150, IV, "a") e ao Código Tributário Nacional (art. 43), o novo universo de contribuintes (lucro presumido e arbitrado), na verdade, só teria aplicação no ano-calendário de 1996. A uma porque no âmbito do Sistema Tributário Nacional há que se respeitar os princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis consagrados na Carta de 1988 (art. 150, III). A duas porque os citados arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram expressamente revogados com a edição da Lei nº 9.249/95 (art. 36, inciso IV).

A partir do ano-calendário de 1996, sob a égide da Lei nº 9.249/95, a omissão de receitas passou a tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão (art. 24). Embora a Recorrente tenha apresentado declaração no Formulário II (Microempresa), certo é que o excesso da receita foi tributado segundo as regras do lucro presumido. Neste regime de tributação, o imposto é determinado com base na receita bruta mensal auferida na atividade principal, acrescida das demais receitas e ganhos de capital (art. 523, 525 e 530 do RIR/94). Os custos pagos ou incorridos não influenciam a base de cálculo do tributo.

Portanto, sob este aspecto, descabe a tributação da receita omitida nos anos-calendários de 1994 e 1995 com fundamento no art. 43 da Lei nº 8.541/92 (IRPJ).



Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

Por fim, e quanto à aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é de se esclarecer que uma vez comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade é mais gravosa. Não se trata, à evidência, de violação aos princípios insculpidos na Constituição Federal. Ao contrário, a penalidade diferenciada visa tratar diferentemente os ilícitos tributários: a omissão de receita por si só, com a multa de 75%, e a omissão de receita mediante fraude, com a multa de 150%.

Ressalte-se que os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem, respectivamente, os conceitos de sonegação, fraude e conluio, utilizados na tipificação de casos de evidente intuito de fraude, hipótese que justifica a aplicação da multa majorada. A Lei nº 8.137/90, por sua vez, define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, estipulando-se as respectivas penas (preceito secundário). Trata-se de tipos penais distintos, sendo que ambas as leis convivem harmonicamente no ordenamento jurídico atual. A Lei nº 8.137/90 teve o condão apenas de complementar as lacunas da Lei nº 4.502/64, qualificando como crime contra a ordem tributária situações tratadas até sua edição como fatos penalmente atípicos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – PIS, COFINS, IRRF e CSL.

O lançamento em apreço é mera decorrência da ação fiscal realizada na empresa, relativa ao imposto de renda da pessoa jurídica. Assim, e considerando que a matéria tributável que fundamentou os lançamentos decorrentes (omissão de receita caracterizada pela emissão de notas calçadas) foi mantida, não lhes cabem outra sorte senão a do processo do imposto de renda.

Contudo, em relação ao lançamento do imposto de renda retido na fonte fundamentado nas disposições do art. 44 da Lei nº 8.541/92, e pelas mesmas razões já expendidas, é de se excluir a exigência relativa aos anos-calendários de 1994 e 1995.

Quanto as alegações de que a tributação em comento (IRRF) estaria afrontando o conceito de renda a que se refere o art. 43 do CTN, peço vênia para



Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

discordar da Recorrente. A definição de fato gerador do imposto de renda dada pelo Código Tributário Nacional como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza merece uma análise isolada de seus termos, relacionados a seguir, para verificarmos se é lícito, ou não, considerar automaticamente distribuído aos sócios a receita subtraída do crivo da tributação (a) Disponibilidade econômica ou jurídica: aqui temos duas espécies distintas e independentes de disponibilidades, a disponibilidade econômica, que se traduziria na percepção efetiva do rendimento, na forma de uma receita realizada monetariamente, e a disponibilidade jurídica, assim entendida como o direito de receber um crédito na forma de uma receita a realizar. (b) Renda e proventos de qualquer natureza: o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais que não sejam renda.

A análise da definição do fato gerador do imposto de renda a que se refere o art. 43 do CTN, contendo, implícita, a idéia da existência necessária de um acréscimo patrimonial, nos leva a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade de acréscimo patrimonial. Assim, guardadas as exceções legalmente previstas, certo é que estamos na presença de uma realidade.

Ora, as provas dos autos não deixam dúvidas de que grande parte das receitas foram desviadas do patrimônio da pessoa jurídica para o patrimônio dos sócios, pessoas diretamente relacionadas com os fatos aqui apurados.

Feitas estas colocações, voto no sentido de que se conheça o recurso por tempestivo e por força de medida liminar, para rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir as exigências do IRPJ e IRF relativas aos anos-calendários de 1994 e 1995.

Sala das Sessões (DF), em 15 de abril de 1999.


SANDRA MARIA DIAS NUNES





Processo nº : 13629.000225/98-81
Acórdão nº : 103-19.972

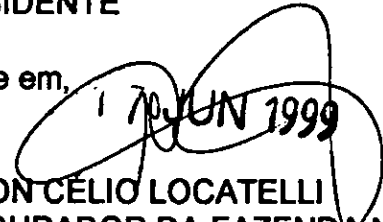
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 14 JUN 1999


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em,


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL