



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Recurso nº : 118.017
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1993 A 1996
Recorrente : IPAMEC INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : DRJ EM JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 23 DE FEVEREIRO DE 1999
Acórdão nº : 103-19.879

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - O ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa e a terceiros não se transfere. Excepciona-se do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, a hipótese de inexistência de antecipação de pagamento de tributos por parte da pessoa obrigada a que, previamente, não levou à autoridade administrativa todas as informações pertinentes à ocorrência do fato gerador (ausência de colaboração a que, por lei, estava obrigada). Neste caso, não desaparecendo a obrigação correspondente, que subsiste, não há o que se homologar. Destarte, aplica-se à espécie os comandos dos artigos 142 e 149 do CTN, albergando-se o prazo decadencial no artigo 173, inciso I, da Lei nº 5.172/66, de amplitude geral. A teor do artigo 146, inciso III, letra "b" da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante, a Lei nº 8.212/91, em seu art.45, caput e inciso I ter prescrito o prazo decadencial para as contribuições sociais, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, está eivada de vício de inconstitucionalidade. Vale dizer, a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar.

IRPJ - MICROEMPRESA - OMISSÃO DE RECEITAS - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO - EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES TIPIFICADORES DO LUCRO ARBITRADO - Indevida a exigência com base em lucro presumido sobre o excesso de receita bruta apurado em procedimento de ofício, mormente quando resta evidenciada a inexistência de livros comerciais ou fiscais facultativos, bem como a documentação fiscal da empresa - todos sinistrados há mais de três anos em veículo do contador da empresa. A opção pelo lucro presumido é da iniciativa irrevogável da contribuinte, descabendo, similarmente, ao fisco, optar, supletivamente, por esta forma de tributação presuntiva dos lucros. Diante de várias causas impeditivas autônomas para consagração do fulcro acusatório, que naufraga em explícito paralogismo, a exclusão de uma delas faz remanescer outra que é suficiente para tanger de insubsistente a imposição fiscal.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - Descabem as exigências de imposto de renda pessoa jurídica e do imposto de renda na



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

fonte calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo, por fundamento legal, as normas constantes dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
CONTRIBUIÇÃO AO PIS/FATURAMENTO**

Subsiste a exigência das contribuições sociais calculadas sobre a receita omitida apurada em procedimento de ofício levado a efeito contra a recorrente, ainda que não prospere, por falta de permissivo legal específico, a exação imposta ao tributo principal (I.R.P.J.).

MULTA DE OFÍCIO - EXASPERAÇÃO CONFISCATÓRIA - ERRO NA TIPIFICAÇÃO LEGAL - IMPROCEDÊNCIA DO ALEGADO - Falece de fundamento a assertiva de a Lei nº 4.502/64 ter sido revogada. Se confrontarmos o elemento subjetivo dos delitos tributários (imanentes aos tipos catalogados nas Leis nºs. 4.729/65, 8.137/90 e 8.212/91), poder-se-á concluir que, para não se incorrer em uma simples superposição de normas e desejando caracterizar essas condutas como crimes de sonegação fiscal, o legislador inscreveu em cada uma delas o requisito de um especial elemento subjetivo, consistente na interação e na vontade de fraudar o fisco. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Creio que tributo não deva ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes. *Além do mais, o princípio que norteia a imputação penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IPAMEC INDUSTRIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas, vencido o Conselheiro Edson Vianna de Brito que acolhia a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1992 e, no mérito, por unanimidade de votos, excluir as exigências do IRPJ e do IRF referente aos anos-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

calendários de 1992, 1993, 1994 e 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUÍS DE SALES FREIRE.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Recurso nº : 118.017
Recorrente : IPAMEC INDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

IPAMEC INDUSTRIAL LTDA., empresa identificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que negou provimento à sua impugnação de fls. 260/271.

Do presente processo constam cinco autos de infração.

IRPJ - Receita excedente ao limite da receita bruta para as microempresas, nos anos-base de 1992 e 1993, proveniente de omissão de receitas oriunda da denominada "nota fiscal calçada". Tal constatação fundamentalmente se apoiou no cruzamento das notas fiscais por ela emitidas e disponibilizadas a partir de meados do mês de agosto de 1994, para os seus clientes - as empresas ACESITA/USIMINAS e outras, com a declaração de rendimentos/PJ e livros fiscais disponíveis. A partir de setembro de 1994, com as notas fiscais transmitidas pelo contribuinte. Em decorrência, a partir de setembro de 1994, aplicou-se a multa qualificada, tipificando a operação como crime contra a ordem tributária. Para os demais períodos pretéritos, como omissão de receitas. A exação foi operada com base na forma de apuração do lucro presumido, para todos os exercícios, mormente pelos excessos verificados no segundo ano. Nos anos-base de 1994 a 1996 a empresa já houvera optado, similantemente, por esta forma de apuração. O crédito tributário atingiu a verba de R\$ 194.375,93, com enquadramento legal nos artigos 1º, 6º, da Lei nº 6.468/77; art. 1º, incisos I e II do Decreto-lei 1.706/79; artigo 41, da Lei nº 7.799/89; artigo 43, da Lei nº 8.541/92, arts. 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94; arts. 15 e 24 da Lei nº 9.249/95.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS-FATURAMENTO - Exigência defluente do tributo principal, no montante de R\$ 10.383,17, relativamente aos anos-base de 1992 a 1996, com enquadramento legal nos dispositivos constantes de fls. 22;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - No montante de R\$29.691,01, referente aos anos-base de 1992 a 1996, com enquadramento legal nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 50, da Lei Complementar nº 7/70.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - No montante de R\$203.409,28, decorre da exigência principal, refere-se aos anos-calendários de 1993 (julho) a agosto de 1995, com fulcros no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, c/c artigo 3º da Lei nº 9.064/95. art. 62 da Lei nº 8.981/95.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO - Decorre da exigência do IRPJ e se refere ao ano-base de 1992/96, no montante de R\$ 71.031,87, com enquadramento legal apoiado nos dispositivos constantes de fls. 53.

Cientificada da exigência, em 13.05.98, apresentou impugnação, em 12.06.98, instruindo-a com a procuração de fls. 260.

Em síntese são estas as razões de defesa extraídas da peça decisória:

Em preliminar de mérito, argüiu nulidade processual por vício de formalidade (lavratura fora do estabelecimento da contribuinte), contrariando o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Como prova do alegado, a defendente requer a oitiva de três contadores.

No mérito, alegou:

- a inaplicabilidade da alíquota de 25% sobre a receita omitida, caracterizando-a como sanção. Requer, em face do princípio da retroatividade, que seja aplicado o disposto no artigo 24 da Lei nº 9.249/95, por ser mais benéfico;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

- considera que a presente autuação se tipifica como ausência de lançamento nos livros próprios e não informada na declaração de renda, por ter havido emissão de nota fiscal, e não receita omitida, transcrevendo alguns Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- a multa aplicada é confiscatória e fundada em diploma legal revogado;

- com relação ao ano-base de 1992, a insurgente protesta pela aplicação da alíquota de 25%, com fulcro no artigo 24, inciso II do Decreto-lei nº 1.967/82, e considera estar o crédito tributário constituído para este ano contaminado pelas regras de decadência.

Especificamente para a defesa do Imposto de Renda Retido na Fonte, protesta contra o lançamento por não estar provado, por meio de perícia contábil e/ou prova documental, que os sócios receberam efetivamente os lucros, dividendos ou participações da eventual omissão de receitas apuradas.

Por fim, pleiteia realização de perícia/diligência.

A autoridade de primeiro grau prolatou a sua decisão sob o nº 0830/98, às fls. 275/282, assim resumida em sua ementa constante de fls. 275:

***IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. Tributam-se como omissão de receitas operacionais as diferenças apuradas entre os valores de receitas declaradas nas DIRPJs e os valores extraídos das notas fiscais dos clientes que com o fiscalizado transacionaram.

OMISSÃO DE RECEITAS. "NOTAS CALÇADAS". Verificada a omissão de receitas, caracterizada pela emissão de notas fiscais calçadas, impõe-se a tributação respectiva, com a multa majorada de 150%.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL/CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

SOCIAL/IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. *Tratando-se de exigências decorrentes de lançamento relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a solução dos litígios prende-se ao decidido para o lançamento principal.*

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

EXTINÇÃO. DECADÊNCIA. *O prazo para a constituição do crédito tributário com relação ao imposto de renda conta-se a partir da entrega da declaração de rendimentos, quando efetivada antes do início do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Com relação ao prazo decadencial das contribuições, este é estabelecido em 10 (dez) anos pela Lei 8.212/91, artigo 45, para a COFINS e Contribuição Social, e pelo Decreto-lei 2.052/83, artigo 3º, para PIS."*

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Cientificada da decisão singular, por via postal (AR de fls. 287), em 18.09.98, interpôs recurso voluntário a este Colegiado, em 06.10.98 (fls. 290/297), instruindo a sua defesa com a liminar em Mandado de Segurança contra o depósito recursal (fls. 288).

Como preliminar de nulidade, debate-se pelo fato de a autoridade monocrática ter-se esquivado de apreciar as matérias por ela elencadas, por refugir à órbita de sua competência, mormente quanto à exigência do percentual da multa aplicada, a incidência do IRPJ diretamente sobre o valor da receita omitida e a incidência do IRRF sobre a receita omitida. Assevera que a postura da autoridade administrativa fere o art. 5º, inciso LV da CF/88, transcrevendo-o. Alega cerceamento do direito de defesa, invocando parecerista e julgado deste Conselho.

Requer a nulidade processual, em face de o auto de infração ter sido lavrado fora do estabelecimento da contribuinte, arguindo que a exceção não faz parte do comando legal disciplinador de tal cometimento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Todo o crédito tributário relativo ao ano-base de 1992 está contaminado pela decadência.

Sobre a exigência reflexa, admite que as leis ordinárias citadas pela autoridade monocrática, frente ao artigo 146, inciso III, letra "b" da CF/88, não tem nenhuma valia. A questão de decadência e prescrição se submete às regras da Lei Complementar que é o CTN.

QUANTO AO MÉRITO

Não é correto impor ao contribuinte que opta pela forma de apuração do lucro presumido, lançamento fiscal com alíquota incidente sobre a receita omitida; alega que toda a receita imprescinde de custo, e este não pode ser abandonado sob hipótese alguma, inobstante haja previsão legal, nesta forma de apuração do lucro (presumido) do custo já reconhecido pela diferença entre receita e lucro presumido. Há de se ter o princípio da proporcionalidade. Não justifica a incidência da alíquota do IRPJ diretamente sobre a receita omitida, sem compulsar os referidos custos resultantes.

O artigo 24 da Lei nº 9.249/95, na esteira do que já fora explanado, não só revogou o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, como também passou a determinar que, em se verificando a omissão de receitas, o IRPJ haverá de ser lançado nos mesmos moldes da escolha de recolhimento adotada pelo contribuinte, que no caso de LUCRO PRESUMIDO prevê a exigência com alíquota a incidir apenas sobre o resultado do coeficiente aplicado sobre a receita; em face do princípio da retroatividade, é justo e necessário que seja aplicada a lei mais benéfica, que no caso é a disposição constante do artigo 24, c/c o artigo 15 da Lei nº 9.249/95; e mais: a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 43 faz previsão de que, em caso de opção pela tributação pelo lucro presumido, fosse encontrado omissão de receita, a exigência do IRPJ seria com a alíquota normal a incidir diretamente sobre ela. A intenção do legislador era penalizar a fim de evitar a prática de evasão de receita tributária. Assim como está, caracteriza-se uma penalidade e, como tal, deve ser aplicado o princípio da legislação mais benéfica.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Não existe prova de receita omitida com base em nota calçada. Trata-se de irregularidade de lançamento na Declaração de rendimentos. Cita acórdão deste Conselho acerca do assunto.

A proposição da multa de 150%, calçada nos artigos 71/73 da Lei nº 4.502/64, foi apreciada pela autoridade julgadora não pelo julgamento do mérito, mas com o argumento da questão levantada pelo recorrente não ser da sua competência conhecer, frente ao que dispõe o inciso LV do art. 5º da C. Federal. Ademais, a teor do artigo 2º da LICC, a Lei nº 8.137/90 revogou todos os outros diplomas anteriormente existentes. A tipificação da penalidade está calçada em diploma legal revogado. Desta forma improcede a multa aplicada.

Há existência de dupla penalização. Exige-se tributos com alíquotas incidentes diretamente sobre a pseudos receita omitida, abandonando-se o custo correspondente e aplica-se a multa qualificada de 150%. A pena, no percentual de 1 ½ do valor do tributo é confiscatória. O erário, ao receber o seu crédito, o faz com correção monetária integral e juros superior ao previsto na lei civil, revelando-se em excessiva tributação.

Com relação ao IRRF, assevera que, em havendo receita omitida, o respectivo valor mantém-se no fluxo de caixa da própria empresa, na aquisição de mercadorias e não necessariamente no patrimônio dos sócios.

Por derradeiro, requer que as razões impugnatórias sejam aqui incorporadas, propugnando pela reforma da decisão singular, julgando insubsistente a peça fiscal.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso voluntário.

Objetivando deslindar as diversas questões insurgentes, mister se faz alinhá-las consoante a cronologia eleita pela litigante.

PRELIMINARES DE NULIDADE:

I - Cerceamento do Direito da Ampla Defesa e do Contraditório.

Alega a recorrente, nesta sede, que a autoridade julgadora de primeiro grau não apreciou as teses por ela levantadas, evadindo-se pelas "paralelas", ocasionando dano ao seu direito líquido e certo, mormente o da ampla defesa e do contraditório. Requer a cassação da peça decisória ao mesmo tempo em que solicita o retorno do processo à origem para o julgamento dos pontos atacados.

Dissinto da peça contestatória, neste mister. Todas as matérias, quer no âmbito das preliminares quanto as de mérito foram devidamente enfrentadas pela autoridade julgadora monocrática. Apreciar o litígio não quer dizer homologar a sua insurgência - eis o ponto basilar que se contrapõe à irresignação.

Sobre a sua não competência no sentido de declarar uma lei com vícios de constitucionalidade, estou crível refugir tal apreciação à competência dos órgãos julgadores administrativos. A declaração de nulidade está adstrita, dentro do nosso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

ordenamento jurídico, ao Supremo Tribunal Federal - não aos demais órgãos judicantes hierarquicamente inferiores.

O Executivo, a esse respeito, houve por bem expedir o Decreto nº 2.346, de 10.10.97, estabelecendo as diretrizes seguintes:

"Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal indireta, obedecidos os procedimentos neste Decreto.

§ 1º - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal."

Este Colegiado, sim, ao reverso, admite tal apreciação, como se demonstrará, em homenagem à economia processual e quanto às matérias já decididas pelo poder Judiciário, de forma reiterada, ou por julgados do Supremo Tribunal Federal – em ambos os casos, quando a decisão se opera por maioria de seus membros. Por outro lado, em se tratando de declarar ou não a inconstitucionalidade, mas de se corrigir uma interpretação da lei, mormente quando afronta princípios constitucionais, tem este Colegiado, soberanamente prolatado decisões, prudentemente, nesta direção.

Ademais, o tributo, subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se num Estado democrático de direito à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88), consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1º, parágrafo único, da Carta Magna). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente, consoante os seus postulados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Em face do exposto rejeito esta preliminar de nulidade suscitada.

II - Do Vício de Formalidade

- Auto de Infração lavrado fora do Estabelecimento da recorrente.

Reitera a litigante, em grau de recurso, esta preliminar já alçada vestibularmente.

Arrima-se a parte autora do litígio no *caput* do artigo 10 que, *in verbis*, assim se posiciona: - *O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

O Auditor Fiscal do Tesouro Nacional tem força jurisdicionante e competência funcional em todo o território Nacional, inobstante orientação normativa de aptidão meramente interna. (IN/SRF 114/84).

A jurisdição não se restringe à competência da matéria, do local de seu judicatório, mas também deve ser entendida como aspecto de territorialidade, mercê da sua jurisdição cumulativa. De Plácido e Silva, *"É a faculdade conferida às autoridades administrativas para que conheçam de certos fatos ou negócios públicos, resolvendo-os, segundo as atribuições ou poderes, que, regularmente, lhe são conferidos. Assim sendo, a jurisdição mostra que a autoridade administrativa, no exercício de suas atividades ou funções, age em nome do poder público, que lhe deu poderes de imperium."*

Ademais, local da verificação da falta não quer dizer, necessariamente, o local onde se encontra o estabelecimento do contribuinte. Contrário senso, parafraseando o eminente tributarista, Dr. ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, *in* Processo Administrativo Fiscal - Ed. Saraiva, se ao fiscalizar uma empresa matriz, com inúmeras filiais em todo o território Nacional, o fisco se deparasse com lançamentos equivocados nos Livros de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

Entradas ou Saídas ou de Inventários dos inúmeros estabelecimentos sediados em Manaus, Porto Alegre e Natal, deveria se dirigir a estes locais para a lavratura do competente auto de infração. Aliás, nestes casos, em obediência literal aos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, deveriam ser lavrados vários autos, ou seja, um para cada estabelecimento mercê dos locais diferenciados (em oposição imediata ao que disserta o artigo 9º do mesmo Processo Administrativo Fiscal - PAF, sem considerar a agressão à lógica). Além de o fiscal autuante ser preventivo (art.9º, §3º - redação dada pelo art.1º da Lei nº 8.748/93), a exemplo do que prescreve o artigo 106 do Código de Processo Civil (portanto não poderia/deveria transferir a outrem de "outras jurisdições" o cometimento desta ação, ou formalizar representação fiscal embasado no artigo 12 do PAF em oposição frontal ao artigo 142, § único do Código Tributário Nacional), a lavratura em ambiência da Secretaria da Receita Federal não majora a exigência e nem mesmo impede a manifestação do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. Portanto, não ofende os primados do artigo 59 e não pode premiar a absurda ilação de nulidade processual em antonímia a tudo que fora assentado.

Em face do que fora explanado, rejeito, similantemente, esta preliminar de nulidade.

III - Da Decadência do Exercício Financeiro de 1993

a) Do I.R.P.J.:

A recorrente, às fls. 297 de sua peça recursal suscita preliminar de decadência quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e demais tributações decorrentes, sob a alegação, confluída com a sua peça impugnatória, tratar-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação revelado pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional, não obstante, em sua defesa, apoiar-se no artigo 173 do CTN.

A matéria está distante de ser pacificada neste Colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Há prevalência, majoritariamente, do entendimento albergado no artigo 173 e incisos, do CTN.

Não é pacífico, similarmente, o entendimento dos Tribunais de Justiça acerca do tema:

Nos Acórdãos da 1ª T.STJ, R. Especial nº 58.918-5/RJ de 19.06.95, e R. Especial nº 63.529-2/PR de 07.08.95, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, tem-se que, mesmo na hipótese de lançamento por homologação, distinguir dois momentos:

"1º Se não houver homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento ocorre 5 anos após a ocorrência do fato gerador;

2º já a decadência ocorreria 5 anos depois do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar."

No mesmo sentido, Acórdão da 1ª turma do TRF 3ª R, sob o nº 94.03.059807-7/SP, de 04.03.96.

Estou convencido não remanescerem dúvidas quanto aos conceitos extraídos da dicção dos artigos 142 a 150 da Lei nº 5.172/66 (CTN) que contemplam, em nosso ordenamento jurídico, três espécies de lançamentos fiscais:

- a) - de ofício;
- b) - por declaração; e
- c) - por homologação.

a) *DE OFÍCIO*, ao abrigo dos artigos 142 e 149 do CTN, respectivamente efetuado por ação direta (externa) ou, no âmbito da repartição (interna), nos casos previstos em Lei, a cargo do fisco, exclusivamente - de forma autônoma, quando estiverem a ele adstrito, unicamente, frise-se, a competência de verificação da concreção



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

da hipótese de incidência, a determinação da matéria imponible, a identificação do pólo passivo da obrigação tributária e o cálculo do montante devido;

b) *POR DECLARAÇÃO*, conforme artigo 147 do CTN, quando o contribuinte, obrigado por Lei, presta informações através de fornecimento de dados ao fisco e consoante ente acessório definido em ato normativo;

c) *POR HOMOLOGAÇÃO*, (artigo 150 do CTN), quando o contribuinte encarrega-se da implementação de todos os procedimentos descritos em "a" e "b", inclusive antecipando o pagamento das parcelas devidas, quando for o caso, em estrita e fidelíssima obediência aos fenômenos econômico-financeiros assinalados em seus atos negociais.

Como estuário, em sendo o ato de lançamento privativo da autoridade administrativa, a terceiros não se transfere, por impeditivo legal. No caso de homologação de lançamento (melhor seria, homologação e lançamento), a administração da Fazenda Nacional reconhecendo a fragilidade quantitativa, tanto de seus recursos humanos quanto de suas receitas orçamentárias, curva-se num estado democrático à outorga legislativa ao sujeito passivo, por Lei Ordinária, a execução de procedimentos que se compõem de um conjunto de informações, através levantamento de dados, apuração de fatos, antecipação de pagamentos de tributos e mesmo aplicação correta da lei ao caso concreto etc., objetivando, por imposição do artigo 5º, Inciso II da Constituição Federal de 1988, cumprir, à sociedade, a satisfação de tais prestações tributárias.

Inexistindo ato legal de hierarquia equivalente ou superior que tenha espancado as exegeses dos artigos 142 e 149 do CTN, deferindo a sua competência a terceiros (o que os tornaria juridicamente irrelevantes e ineficazes), alio-me aos que, com base no parágrafo 1º do artigo 150 do CTN, entendem que, o que está sujeito à homologação não é o lançamento, mas sim os procedimentos conferidos, por lei, ao sujeito passivo, incluindo-se, aí, o pagamento antecipado do tributo. Digo procedimentos, por serem estes eventos *obrigatoriamente antecessores* à quantificação da prestação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

impositiva mensal, trimestral ou de outra periodicidade temporal que tenha definição em Lei. Emolduram os comentários os casos de apuração do lucro real mensal de cálculos complexos e os de apuração com base no lucro presumido (ganho de capital, renda variável, reconhecimento de lucro inflacionário e outros).

Em defesa do meu voto, trago à colação, trecho da lavra do insigne doutrinador, Dr. Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 4ª Edição, São Paulo - Editora Saraiva, 1991, PP, 281-283):

"A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificando o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, este outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

Lançamento e homologação são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto."

O não menos consagrado tributarista, Dr. Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, *in* Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, 9ª ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, ensina ser intento do legislador, na hipótese do artigo 142 do CTN, que o lançamento ocorra "no momento em que a autoridade administrativa homologar o procedimento adotado pelo obrigado, pelo que, enquanto tal homologação não ocorrer, o crédito tributário ficará extinto sob condição resolutória, ou seja, os efeitos desta extinção ficarão na dependência de posterior homologação do lançamento." O grifo não consta do original.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Por derradeiro, impende registrar acerca do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, o que o Sr. Dr. Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha - Procurador do INSS do Rio de Janeiro assevera:

"Sabe-se que condição é o evento futuro e incerto do qual depende a eficácia de um ato jurídico. In casu, a condição resolutória não é a homologação (pois havendo esta, o pagamento efetuado resulta plenamente eficaz), mas a não-homologação do mesmo. Este sim, o evento que implicará a resolução dos efeitos do pagamento antecipado pelo sujeito passivo.

Em verdade, o que se está a homologar é o procedimento realizado pelo contribuinte, que culminou no pagamento antecipado, e não o lançamento, uma vez que este somente ocorre por ocasião da própria homologação. Esta poderá dar-se de forma expressa ou tácita."

Divirjo, por outro lado, dos que dão à Declaração de rendimentos, sem qualquer ressalva, um tratamento meramente de reunião de dados estatísticos, sem qualquer outra importância.

Até mesmo concordaria com tais conclusões, se o sujeito passivo, obediente aos dispositivos de leis e atos normativos que a conceberam, obedecesse, *ipsis literis*, os seus postulados, preenchendo-a, consoante os seus campos, no âmbito de sua pertinência e, a par, nela consignando todos os fatos econômico-financeiros havidos, no lapso temporal determinado, a céu aberto, sem eclipses de informações - sem máculas. Submetendo-a aos controles internos da SRF (malhas Preenchimento, Cadastro, Fazenda, Fonte etc.), não resultasse em exigibilidades fiscais decorrentes (Lançamentos suplementares, SRL e outros) - art. 113, parágrafos 2º e 3º do CTN.

Resulta pois, que, se não há quaisquer irregularidades que denotem insuficiência de recolhimento de imposto ou contribuições sociais, a homologação sob a proteção do seu comando legal, afasta a consagração dos artigos 173 e 149, inciso IV - ambos do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Por outro lado, é improvável que sobre as receitas omitidas (saldo credor de caixa, suprimentos fictícios, majoração de custos etc.), custos indedutíveis, irregularidades no cálculo de depreciação, sem falar nos casos de crime de sonegação fiscal - já excepcionados pela norma legal (art. 150, parágrafo 4º, "in fine") haja, por parte do sujeito passivo, antecipação de pagamento ou utilização destes valores para a compensação de prejuízos fiscais. Inocorrendo, espontaneamente, tais reconhecimentos, lançar-se-á, de ofício, unilateralmente (por não ter havido colaboração do sujeito passivo), com base no artigo 142 ou 149 do CTN, o complemento não reconhecido quando do pagamento antecipado a que estava sujeito a fazê-lo, até mesmo por dever constitucional (art. 5º, inciso II). Neste caso, a hipótese decadencial, infere-se, é remetida ao artigo 173, inciso I do CTN, até mesmo, se quiserem, por exclusão.

A omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada encontra o seu arrimo legal no caput do artigo 149 e seu inciso V, in verbis a seguir reproduzido:

"art.149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"

Conclui-se, com clareza que, nos casos de lançamento por homologação, só surgirá exigibilidade e exequibilidade por ato do fisco se houver lançamento de ofício. Por outro lado, na homologação, não há constituição do crédito tributário - frise-se, atividade privativa da administração.

O legislador ao estabelecer ao contrário do artigo 150, prazo mais dilatado para a iniciação do termo decadencial, fê-lo por entender, em acorde aos axiomas da legislação tributária, que a administração na colimação de seus objetivos investigatórios com os apanágios de segurança e certeza, há de respeitar os prazos procedimentais e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

operacionais, consubstanciados nos termos de esclarecimentos e espontaneidade quanto ao recolhimento de tributos federais (20 dias), quebra de sigilo bancário (sem prazo definido), solicitação de informações a terceiros (mínimo de 20 dias), diligências, exames de livros e documentos etc., sem citar as reintimações comumente freqüentes em auditorias fiscais, de improvável previsão determinística temporal.

C O N C L U S Ã O:

01 - se obrigado, não houver antecipação do pagamento, infere-se que os procedimentos igualmente, salvo prova em contrário, não foram cristalizados. Não desaparecendo a obrigação correspondente, que subsiste, não há o que se homologar;

02 - o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, não se transferindo a outrem, por impeditivo legal;

03 - a declaração de rendimentos, longe de ser instrumental meramente estatístico é elemento indiciário basilar que instrumentaliza a administração do tributo para, através ação direta e unilateral, promover investigações e concretizar o lançamento fiscal de sua privatividade (Artigo 147 do CTN). Deve ser, em suma, a reunião sistematizada dos procedimentos ofertados à homologação;

04 - na modalidade de lançamento e homologação, havendo-a, expressa ou tácita, esta só servirá para declarar a extinção da relação de que trata o art. 156, inciso VII do CTN, em face das prestações antecipadas;

Cumpre assinalar, nesta mesma direção, o artigo 148 da Lei 5.172/66;

05 - inexistência de homologação de lançamento, mas sim lançamento quando da homologação; e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

06 - o ato de lançamento de ofício, de comando legal específico, complementa ou, até mesmo excepciona, o ato homologatório.

Isto posto, julgo subsistirem eficazes, ainda em nosso ordenamento jurídico, as três hipóteses de lançamento, aplicando-se o seu postulado consoante à materialização das hipóteses assinaladas.

Assente, entendo aplicável, reestrictivamente, à espécie (lançamento de ofício) o primado do artigo 173, inciso I do CTN, afastando-se, desde já, o prazo decadencial refletido no artigo 150, parágrafo 4º.

Por derradeiro e no presente caso, o prazo decadencial inicia-se em 01.01.1994 e tem seu dia final em 31.12.98. Como o lançamento fiscal operou-se em 13.05.98, com ciência, na mesma data, à recorrente, tal fato consolida a tempestividade da imposição tributária.

De se notar que, até a edição da Lei nº 9.430/96, a empresa, sujeita à estimativa mensal exercia a opção pela forma de apuração do lucro quando da entrega da declaração de rendimentos no exercício financeiro correspondente. Os recolhimentos, com base em estimativa, por não contemplarem todas as operações submissas à incidência tributária, curvavam-se aos ajustes ao final do ano-base, ou seja, em 31.12. Salvo se a opção manifestada contemplasse o lucro real mensal, hipótese de irrelevância, por inépcia, da declaração de ajuste anual.

A partir do ano-calendário de 1997 as estimativas passaram a refletir, fidedignamente, o montante das operações tributáveis da empresa e, como corolário e por definição legal, nenhum ajuste, na hipótese de opção pelo lucro presumido (manifestação com o pagamento da primeira quota) haveria de ser feito. Nesta hipótese, nada se ajusta, perdendo, destarte, o dia 31.12., a condição de marco temporal para contagem do prazo decadencial. Frise-se que, neste caso, os recolhimentos mensais noticiam o fisco acerca da forma de apuração do lucro eleita pelo contribuinte, de toda a base tributável e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

conseqüente apuração do *quantum debeatur*, prescindindo as autoridades fiscais de quaisquer elementos adicionais para *checarem* as demonstrações financeiras da contribuinte. Este raciocínio deve se estender, desde a edição da Lei 8.383/91 (art.38) para as empresas que optaram pela forma de apuração do lucro real mensal, repita-se.

No presente caso, a opção com base na Lei nº 7.256/84 confere à empresa, isenção tributária, nos estritos termos da lei. Decorre, portanto, desta faculdade, o não recolhimento com base em estimativas ou apuração do lucro real mensais. Diante deste quadro, não se lhe aplica os comentários imediatamente anteriores assinalados.

Em face do exposto, rejeito esta preliminar de nulidade suscitada.

II - Da Decadência das Contribuições Sociais

É consabido que a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Faturamento, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL) - no caso das empresas tributadas pelo lucro presumido, é o faturamento ou a receita bruta. O Supremo Tribunal Federal, quando do Recurso Especial nº 187.436-8, acerca da procedência da cobrança do FINSOCIAL das empresas prestadoras de serviço não fez distinção entre faturamento e receita bruta, concluindo aquela Casa que ambos denotam conceitos equivalentes. Abstraindo-se das razões, mesmo porque não presentes, de sua eqüipolência, infere-se, no caso, um traço comum: presença de ingresso de numerário ou crédito de caráter permanente dentro do escopo social (produto das vendas/serviços), com a exclusão do transitório, acidental ou incerto.

Assentes estas considerações primárias, impende-se apreciar a natureza das contribuições sociais em nosso ordenamento jurídico:

O eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários à Constituição Federal de 1988, Sistema Tributário, 5ª Edição, p. 164, conclui: "*Pelo caráter*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

unilateralmente compulsório, as contribuições parafiscais, já vimos ab initio, são ontológicas e sistematicamente tributos."

Nesta mesma direção, o Ministro Carlos Veloso do STF, no julgamento do RE nº 148754-2, sobre a inconstitucionalidade dos Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449 – ambos de 1988 (DJ., de 04.03.94), asseverou: *"Acho que diante do direito positivo brasileiro, as contribuições, que são tributos, podem e devem ser classificadas ou como contribuições, ou como contribuições especiais ou parafiscais."* (o grifo não consta do original).

Ainda por força do disposto no artigo 239 da Constituição Federal de 1988, tais contribuições sociais inserem-se no gênero tributo por serem destinadas à seguridade social e à materialidade das finanças públicas, de cuja instituição sujeita-se às normas de lei complementar (conforme artigo 149 da CF/88 - parte final).

Isto posto e como tributos que são, submetem-se aos recolhimentos antecipados, subordinados a ulterior homologação.

Aqui, como no caso do IRPJ, se o pagamento não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto. Não menos diferente é a decisão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando do Recurso Especial; nº 169.246/SP: - Processo nº 98.22674-5, DJ., de 29.06.1998, relato da lavra do eminente Ministro Ari Pargendler:

"Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. "



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

A teor do artigo 146, inciso III, letra "b" da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante a Lei nº 8.212/91, em seu art. 45, "caput" e inciso I ter prescrito o prazo decadencial para as citadas contribuições, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, está eivada de vício de inconstitucionalidade. Vale dizer, a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar.

Dentre os tributos denominados contribuições sociais e sujeitos ao regime homologatório, impõe-se revelar o da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), restringindo-se, entretanto, tal conceito, quando arimar-se a sua exigência na receita bruta apurada mensalmente e com roupagens de definitividade. Conforme já se explanou, tal desiderato só se tornou conclusivo, para as empresas sujeitas ao regime presuntivo do lucro, a partir do ano-calendário de 1997.

Em face do exposto, considero que o prazo decadencial para as contribuições ao PIS/Faturamento, Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativamente ao ano-calendário de 1992 (exercício financeiro de 1993) operou-se, com todas as luzes, em 31.12. 1998. Como o lançamento fiscal se deu em 13.05.1998, concluo pela improcedência da arguição recursal.

Rejeito, similamente, esta preliminar suscitada.

DO MÉRITO

A - DO IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA (I.R.P.J.):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

I - ANO-CALENDÁRIO DE 1992:

Em face da inexistência de documentos relativos aos atos negociais da empresa que, segundo os autos, foram sinistrados em incêndio (fls. 192/213), o fisco comparou as notas fiscais emitidas pela recorrente e obtidas junto aos seus principais fornecedores (não todos), cruzando os seus valores com a declaração de rendimentos/PJ. - formulário II.

Do cotejo mensal, concluiu-se que a empresa compulsara no ente acessório valor inferior, em vários meses, ao somatório das respectivas notas de venda, culminando os seus agentes por reconhecerem excesso de receita bruta (fls. 82), porém sem retirar-lhe a condição de microempresa.

Sobre o excesso detectado exigiu-se o IRPJ e demais contribuições, apurando-os consoante as determinações legais do Lucro Presumido, reconhecendo ocorrido o fato gerador, em 31.12.1992.

Às fls. 295 a autuada se defende, estou crível, dessa imputação, especificamente, colacionando Acórdão deste Conselho, sob o nº 106-2.978/90, DOU de 15.03.91. Deduz-se que a linha de defesa, neste exercício, proclama pela tese da declaração inexata ao reverso da caracterização fiscal de omissão de receita.

A dissidente, mercê de seu enquadramento com fulcros na Lei nº 7.256/84, não mantinha, por defluência legal, escrituração de livros comercial ou fiscais. A única exigência que se lhe impõe é a manutenção dos documentos de todos os seus atos negociais que praticar ou intervier. Inexistindo-os, por força de caso fortuito, não há como diligenciar o seu confronto com outros entes, inobstante a concretização do sinistro ter ocorrido há quase quatro anos sem que tenha havido uma recomposição do respectivo documentário por parte da autuada e não ter sido atendido o formalismo de publicidade e comunicação, de forma minuciosa, ao órgão competente do Registro de Comércio, exigido pelo § 1º. e *caput* do artigo 165 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. De se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

registrar, ainda, que a comunicação à SRF, à época, já revogada, bem como a falta de especificações dos documentos sinistrados no veículo Kombi timbram este evento de ineficaz providência para eximi-la da exação com base em arbitramento dos lucros. Registre-se, por oportuno, que os documentos, malferindo a legislação de regência e vasta jurisprudência estavam no escritório do contabilista da empresa quando, trasladados para as novas instalações desse profissional sofreram os percalços do inusitado.

Curioso que as autoridades fiscais, inobstante os óbices e atropelos burocráticos, hauriram, basilarmente, quase todos os componentes formadores da receita bruta da recorrente, estou convencido, em menos de quatro anos. Ao reverso, a empresa permanecera incólume na esteira da pseudo e enganosa proteção que a ocorrência policial, nestes casos, parecia lhe conceder.

Em função do exposto, convenço-me ter o fisco, à época da lavratura do auto de infração laborado em equívoco na tipificação da forma de tributação do ilícito.

Ancoro-me, a par do exposto, no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação, nº 29, de 01.06.87 que, ao tratar da omissão de receitas das microempresas, assim se pronunciou:

"Item 6 - Na hipótese de o contribuinte exceder o limite de receita bruta fixado em lei, dentro dos prazos nela prescritos, portanto, sem perder a condição de microempresa, a tributação da pessoa jurídica far-se-á somente sobre o valor excedente, de acordo com uma das duas formas admitidas pela legislação do imposto de renda, a saber: (O destaque não consta do original).

- a) lucro Real (...);*
- b) lucro arbitrado – para as pessoas jurídicas que não tiverem condições de apurar o lucro real. Ocorrendo esta situação, a autoridade tributária, fundada nas disposições do inciso I, do art. 399 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, de 04.12.80, 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*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

para o arbitramento a parcela dessa receita contida dentro do limite de isenção."

Nesta mesma direção, o PN-CST nº 19/87.

Ademais, com a devida vênia, não cabe ao fisco exercer supletivamente esta irrevogável e definitiva opção(lucro presumido), se a contribuinte não a fez (Portaria do MF. Nº 024/70 - item "1" e Lei nº 8.541/92, art. 13, § 1º).

Considerando-se tudo o mais que fora exposto, sou pelo provimento integral da exigência em tela.

II -ANO-CALENDÁRIO DE 1993.

Neste ano-calendário a recorrente detectou excesso de receita bruta aos limites impostos pela legislação de regência, submetendo-o, espontaneamente, a partir de outubro de 1993, inclusive, ao regime de apuração com base no lucro presumido, inobstante a entrega da declaração ter-se cristalizado no formulário II/PJ.

Contrário senso, os agentes fiscais compulsando os mesmos elementos já descritos em "A", subitem "I" (questão de mérito), comprovou que tais excessos já se verificavam desde julho de 1993, embora calcados em origens tributárias distintas.

Conforme consta do relatório, também neste exercício a situação da insurgente reitera-se, a exemplo do desenho traçado quando da descrição dos fatos atinentes ao ano-calendário pretérito.

Aqui, como ali, a hipótese é de arbitramento dos lucros a teor das dissertações do PN-CST nº 29/87 e precipuamente em face da opção exercida pela contribuinte quando da entrega da declaração/PJ.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Agrego ao comentário retro a mesma dissertação inserta no item "III", a seguir, acerca do respectivo enquadramento legal (art. 43 da Lei nº 8.541/92).

Não menos divergente é a posição do relator no que concerne à conclusão parcial de seu voto.

III - ANOS-CALENDÁRIO DE 1994 e 1995:

a) Meses de Janeiro e maio/agosto de 1994.

A partir do ano-calendário em comento, a litigante, contrariamente aos exercícios financeiros anteriores, optou, tempestivamente, pelo lucro presumido.

Sinistrados os documentos e livros obrigatórios que lastreavam as operações da peticionária, até o mês de agosto de 1994, a imposição, obediente à forma de apuração do lucro por ela eleita, cotejou, similantemente, as notas fiscais emitidas por vendas, confrontando-as com as vias obtidas junto aos seus principais clientes. Da aferição, constatou-se omissão de receitas, sendo aqui objeto de apreciação as ocorridas nos meses - calendário de janeiro, maio e agosto de 1994.

Os eventos listados em "A", subitem "I" não são mutuamente excludentes. Antes, concorrentes. Vale dizer: Se há várias causas impeditivas autônomas para aceitação da configuração do fulcro acusatório (lucro presumido), que naufraga em explícito paralogismo, frise-se, a exclusão de uma faz remanescer outra, que é suficiente para afastar a imposição tributária sob o manto legal atribuído.

Destarte, preexistindo elementos incongruentes decido pelo provimento integral deste item.

b) - Meses de setembro, outubro e novembro de 1994.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

c) - Meses de Janeiro, junho, julho e agosto de 1995.

De posse, finalmente, das vias das notas fiscais constantes do talonário próprio, dos livros fiscais (Saída, Apuração do ICMs./IPI e do ISS) da auditada, comprovou-se, irremediavelmente, a atitude fraudulenta consubstanciada em notas pervertidas, denominadas "calçadas".

Em decorrência, capitulou-se a infração com fulcros no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com exigência de multa qualificada de 150% (fls. 69).

Argumenta, ainda, a contribuinte, tratar-se a tributação presente, ao abrigo do artigo 892 e parágrafos do Decreto nº 1.041 - RIR/94, evidente confisco de patrimônio, face ao abusivo valor imposto, a ela, pela autoridade coatora, inquinando, desta forma, o disposto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Depreende-se pelo *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional, mormente o descrito pelo seu § único, ser *"a ação administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional"*. Impende-se, pois, concluir, não ser o ato administrativo de lançamento, discricionário, pois não realizado com base em lei que autoriza - de forma mais ou menos ampla o exercício da livre manifestação de vontade do agente que o praticará. É da própria definição emanada do artigo 3º do CTN que "tributo é toda prestação pecuniária, prevista em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Portanto, o princípio da tipicidade não está adstrito à conveniência e à oportunidade da administração tributária. Ocorrendo, pois, os requisitos legais fáticos, deverá ser implementado o lançamento, sem margem de discricionariedade, em consonância com o artigo 142 do CTN porque fundado nos artigos 150, I da Superlei e 97 da Lei 5.172/66.

Ocorre, entretanto, que a indubitosa omissão de receitas havida na Pessoa Jurídica, nos anos- calendário de 1993 e seguintes, acha-se estribada no artigo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

892 do RIR/94, cuja matriz legal consubstancia-se no artigo 43 da Lei nº 8.541/92. A exigência decorrente e relacionada ao IR-FONTE, ao abrigo do artigo 44 da mesma lei.

In verbis, o seu inteiro teor:

"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.

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

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios."

Ainda que aqui não se possa conceber a extensão além-texto, infere-se pelo *caput* do artigo 43 acima citado, ter sido a intenção do legislados abarcar todas as formas de tributação subsumidas na legislação tributária do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. E mais, ou melhor, o objetivo primeiro era dar à omissão de receita, tratamento tributário autônomo, apartando-a da base de cálculo do tributo apurado pela contribuinte, expurgando, destarte, possíveis prejuízos fiscais compensatórios assinalados. Este fato, aliás, explícito com todas as luzes na dicção do seu parágrafo segundo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

A melhor exegese do *caput* do artigo 43 da Lei nº 8.541/92 r. citado, permaneceu em eclipse interpretativo, até a edição da Medida Provisória nº 492, de 05.05.94 (D.O.U. de 06.05.94) que, em seu artigo 3º, inovou as edições pretéritas, sob os nºs. 423, de 03.02.94; 444, de 05.03.94, e 467, de 05.04.94, ao dar nova redação ao dispositivo da Lei nº 8.541/92. Assim se posicionou o artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94, aqui trazido à colagem:

"Art. 3º Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 43 ...

§ 1º ...

§ 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.

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta do dia da omissão.

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão"

"Art. 44 ...

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

§ 2º ..."

O artigo 7º desta Medida Provisória dispôs, ainda, que:

"Art. 7º - Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto os dispostos nos artigos 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994". (O destaque não consta do original)."

Estamos, pois, diante do reconhecimento expresso das autoridades administrativas quanto à lacuna da Lei nº 8.541/92, acerca da tributação da omissão de receitas das empresas que apuram o lucro sob forma diversa à do lucro real. Ademais, a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56

Acórdão nº : 103-19.879

Instrução Normativa nº 79, de 24.09.93, reconhecendo a omissão da Lei nº 8.541/92, reproduz, em seu artigo 16, inteiro teor do parágrafo 6º do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.648/78, o qual, por sua vez, disciplina as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Inova, desta forma, o ato normativo, o texto da Lei, ao arrempio do artigo 97 do CTN. Entendo, ainda, como reforço à tese por mim esposada, que a dicção do artigo 44 aqui reproduzida, face a sua íntima correlação textual, confirma a ilação de tratar-se o *caput* do artigo 43 reitor estrito da forma de apuração com base no lucro real.

A Medida Provisória nº 492 e suas reedições, 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, fora recepcionada pela Lei nº 9.064, de 20.06.95, mantido, de forma incólume, o seu comando anterior.

- Tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 62 da CF/88, que preceitua a perda da eficácia da Medida Provisória não convertida em lei, desde a sua edição, tem-se, pois, em ocorrendo a hipótese, por suspensa a determinação, por ela, de normas de incidência tributária. O Supremo Tribunal Federal em seus diversos julgados orienta-nos que a Medida Provisória editada, preteritamente, no caso de contribuições sociais, e **convertida em lei**, já houvera, se editada há mais de três meses, cumprido o que determina o artigo 195, § 6º da CF/88 (prazo nonagesimal), ou seja, submete-se ao princípio da anterioridade mitigada.

- Ora, o fato gerador do imposto de renda somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Esta é a melhor inteligência doutrinária de que se retira da matéria dos julgados do STF (RE nº 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 que for convertida em lei.

Com base, pois, nos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis, este diploma legal só passaria a produzir os seus efeitos, a partir de 01.01.1996. Em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

decorrência, remete-se à lei nº 6.468/77, artigo 4º e demais pertinentes (art. 394 do RIR/80) a exação assim tipificada nos anos-calendário em tela.

Com supedâneo, pois, no que fora assentado, não vejo como manter, , as exigências do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do Imposto de renda na Fonte, com base nos dispositivos citados (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), nos anos-calendário de 1993 (também por esta razão) e meses calendários de 1994 e 1995, respectivamente.

Em face do exposto dou provimento integral a este item.

IV - ANO-CALENDÁRIO DE 1996.

Ancoram a exigência os artigos 15 e 24 da Lei nº 9.249/95 (fls. 69).

Acerca desta exação, possível identificar, assim como nas demais pretéritas, o inconformismo da litigante quanto à existência de omissão de receitas e da multa confiscatória imposta.

Como já se demonstrou, à sociedade, a ocorrência de notas fiscais "calçadas" é manifesta e incontroversa, *máxime* nos anos-base de 1994 e seguintes (a partir de setembro de 1994).

Trazida aos autos a prova robusta da existência material do delito, requer-se a contraprova indubitosa e inquestionavelmente clara, não podendo supri-la a mera tratativa verbal do acusado.

Acerca da multa, tratá-la-ei em capítulo apartado.

Em face do exposto mantenho integralmente a exigência a este teor.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

V - DA EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO

Na apreciação deste litígio, especificamente, mister se faz apreciar a matéria inovada e ainda não apreciada, seja em sede de preliminar como em sessão de mérito.

Insurge-se a recorrente contra a aplicação da multa agravada, consubstanciada no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430, "ex vi" dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, alegando improcedência da tipificação legal, tendo em vista que tais comandos foram revogados pela Lei nº 8.137/90.

Carece de fundamento a arguição da peticionária. Não consta que a Lei nº 4.502/64 tenha sido revogada, mesmo porque não se opõe aos conceitos de crime de sonegação declinados por aquele diploma legal.

Ademais, se confrontarmos o elemento subjetivo dos delitos tributários (imanescentes aos tipos catalogados nas Leis nºs. 4.729/65, 8.137/90 e 8.212/91), poder-se-á concluir que, para não se incorrer em uma simples superposição de normas, e desejando caracterizar essas condutas como crimes de sonegação fiscal, o legislador inscreveu em cada uma delas o requisito de um especial elemento subjetivo, consistente na interação e na vontade de fraudar o fisco.

A segunda questão posta relaciona-se ao percentual exacerbado da multa, *máxime* quando o erário público já percebe os seus créditos com correção monetária e juros de mora.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Creio que tributo não deva ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Além do mais, o princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

Como já se discorreu, a lei editada pelo poder legislativo, consentida pela maioria de seus mandatários, subjugam-se ao princípio da legalidade, mercê de seu acolhimento num Estado Democrático de Direito (artigo 48, inciso I da CF/88). Exige-se, enquanto não derogada pelos poderes pátrios próprios, cumpri-la, irrestritamente, baldadas as irresignações em sentido oposto.

VI - DO PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

Os múltiplos fatores intervenientes e requeridos pela contribuinte formam um elenco que não prescindem de comprovações robustas - absolutas, descabendo ao fisco suprir, mediante perícia ou diligência, opção intransferível da parte autora. De resto, a forma de tributação é, sob o ponto de vista legal, mutuamente excludente, afastando-se, pois, opções superpostas ou concorrentes após o período de sua apuração. A comprovação da emissão de notas fiscais pervertidas da lavra do pretensor insurgido e a sua presunção de distribuição aos sócios decorrem de lei, não lhes substituindo meras alegações, sublinhe-se. Decorridos, aproximadamente, quatro anos, procuro nos autos e não a encontro. Portanto, aceitar como válida a pretensão da recorrente, seria dar curso ao viés impróprio de que os custos e despesas ratificam os ingressos; os meios justificam os fins; ou a escrituração apartada, se internada, minimiza ou erradica a ilicitude fiscal preexistente, corroborando o silogismo equívoco de sua errônea premissa maior.

B - DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

- 01 - Contribuição ao PIS/Faturamento
- 02 - Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social
- 03 - Contribuição Social sobre o Lucro



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

Conquanto a matéria de fundo tenha sido provida, registre-se que tal acolhimento se deu por falta de permissivo legal que corroborasse a exigência, de ofício, com base na forma de apuração presuntiva do lucro (ano-calendário de 1992), e nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 para as pessoas jurídicas optantes ou não e, similarmente, por esta mesma forma simplificada de apuração. Conforme manifestação iterativa deste relator, nos anos-calendário e meses r. citados, restou inquestionavelmente provada a omissão de receitas pela subtração de valores na declaração de rendimentos e pela prática de "calçamento" de notas fiscais - esta constatada a partir do mês de setembro, inclusive, de 1994.

Tais ilícitos retiraram do crivo tributário as contribuições sociais que têm, na receita bruta operacional, a sua base de cálculo independentemente da forma de apuração do tributo denominado I.R.P.J.

Inexistindo contestações particularizadas e autônomas acerca da tributação das contribuições em foco, e subsistindo, pois, a caracterização da infração, subsistem, similarmente, as suas exigências.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso acerca desta contribuição nos anos e meses - calendários insertos nas respectivas peças acusatórias.

C - DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

VIII - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

A apreciação desta exigência queda-se derruída em face do que fora decidido e consubstanciado nos itens A, subitens II, III, alíneas, a, b e c" deste voto condutor.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

A partir do ano-calendário de 1996 não se está exigindo o IRRF sobre a omissão de receita, em face de sua não incidência versada na Lei nº 9.249, de 26.12.1995.

C O N C L U S ã O:

Oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidades suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da exigência, a título de I.R.P.J., as verbas referentes aos anos-calendário de 1992, 1993, 1994 e 1995, bem como a título de I.R. - FONTE.

Sala de Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 1999


NEICYR DE ALMEIDA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13629.000269/98-56
Acórdão nº : 103-19.879

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 29 MAR 1999


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 29.3.1999.


NILTON GÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL