



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000315/95-29
Recurso nº : 112.215
Matéria : IRPJ E OUTROS - ANOS CALENDÁRIOS DE 1993 E 1994.
Recorrente : ATF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ EM JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 02 de junho de 1998
Acórdão nº : 103-19.426

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - Insubsistem as exigências de imposto de renda pessoa jurídica e imposto de renda na 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. Até o advento da Lei nº 9.249/95, na hipótese de omissão de receita, a base de cálculo do lucro presumido é de 50% da receita omitida.

CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS - DECRETOS-LEI nºs. 2.445 e 2.449 - ambos de 1988 - Em face da edição da Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995, do Presidente do Senado Federal (D.O.U. de 10.10.95), suspendendo a execução do disposto nos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, a exigência contida nos autos, relativa à contribuição ao PIS, modalidade Receita Operacional, é insubsistente.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CONTRIBUIÇÃO AO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - São devidas as Contribuições Social s/ o Lucro e ao Financiamento da Seguridade Social, calculadas sobre a receita omitida apurada em procedimento de ofício levado a efeito contra a recorrente para exigência do imposto de renda da pessoa jurídica. A solução dada ao litígio principal estende-se ao litígio decorrente, referente à exigibilidade de ambas as contribuições.

MULTA DE 300% - REGULAMENTAR - Insubsiste a incidência da multa de 300%, face a Lei nº 9.532, de 10.12.97 (D.O.U. de 11.12.97) que, em seu artigo 82, inciso I, alínea "m", revogou os artigos 3º e 4º da Lei nº 8.846/94, retirando-lhes a sua eficácia. Por força do caput do artigo 106 e seu inciso II, alínea "a", do CTN, há de se excluir, pois, tal exigência.

MULTAS DE OFÍCIO - Com a edição do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as multas de ofício de 100% e 300%, impostas ao I.R.P.J e tributação decorrente, devem ser convoladas, respectivamente, para 75% e 150%, em convergência com o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional e, em consonância com o Ato Declaratório Normativo - CST nº 01/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ATF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para, em relação ao IRPJ e IRF, por maioria de votos, excluir integralmente as exigências, vencido nesta parte o Conselheiro Neicyr de Almeida (Relator) que negou provimento quanto às exigências relativas ao período de maio a novembro de 1994, e, por unanimidade de votos, excluir a contribuição ao PIS; reduzir as multas de lançamento *ex officio* de 300% (trezentos por cento) e de 100% (cem por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento) e 75% (setenta e cinco por cento), respectivamente; e excluir a exigência da multa por falta de emissão de documentos fiscais, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.


CANDIBO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

Recurso nº : 112.215
Recorrente : ATF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

ATF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., empresa identificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade de primeiro grau que proveu, parcialmente, a sua impugnação de fls. 1236/1245.

Constam dos presentes autos, cinco autos de infração, a saber:

a) I.R.P.J. - Consoante fls. 02/17, a exigência em tela no montante de 1.257.318,31 UFIR, tem como fulcro a constatação, pelo fisco, de: omissão de receitas através do expediente de emissão de "notas fiscais calçadas", com enquadramento legal nos artigos 396,676 - inciso III, 743 - incisos I, II e III - todos do RIR/80; e artigos 523 - parágrafo 3º, 739 e 892 do RIR/94; falta de recolhimento, nos meses de janeiro/julho de 1993 e janeiro a julho e novembro de 1994, do I.R.P.J. e Contribuição Social s/ o Lucro sobre as receitas de produção própria, bem assim, no período de janeiro/93 a novembro/94, oriundo de prestação de serviços ao abrigo dos artigos 14 a 16 da Lei nº 8.541/92; artigo 89 - inciso II do RIR/94; insuficiência de recolhimento da estimativa mensal, face à atividade de prestação de serviços, nos anos-calendário de 1993 e 1994, tendo como supedâneos legais os artigos 14 a 16 da Lei nº 8.541/92 e artigo 89 - inciso II do RIR/94; por fim, a aplicação da penalidade prevista nos artigos 1º, 3º e 4º da Lei nº 8.846/94.

b) - CONTRIBUIÇÃO AO PIS/FATURAMENTO- O auto de infração constante de fls. 18/25, no valor global de 8.689,30 UFIR, decorre da exigência do tributo principal, capituladas as infrações com base no artigo 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 7/70, c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17/73 - Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea "b" - itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP,



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

aprovado pela Portaria MF 142/82, e artigo 1º do Decreto-lei nº 2.445/88, c/c artigo 1º do Decreto-lei nº 2.449/88.

c) CONTRIBUIÇÃO AO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

- A exigência, constante de fls. 26/33, no valor de 26.736,29 UFIR, tem seu enquadramento legal consubstanciado nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91.

d) IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - No montante de 337.297,74 UFIR, com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, c/c o artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94; e

e) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO - ascende ao valor de 28.883,78 UFIR, com supedâneo no artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; e artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/92.

Cientificada, a recorrente, da exigência fiscal, em 02.10.95, com oposição de suas assinaturas às fls. 02, 18, 26, 34 e 44 dos presentes autos, inconformada, apresentou o seu feito contestatório vestibular, em 26.10.95, às fls. 1.236/1.265, assim resumido pela autoridade monocrática às fls. 1.268:

1) Os Autos de Infração deveriam ter sido lavrados no local e verificação da falta, conforme exige o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 10;

2) há inarredável questão de inconstitucionalidade, pois o lançamento, feito por presunção, caracteriza confisco;

3) o arbitramento levado a efeito colide com o conceito constitucional de renda, que consiste em operação aritmética, onde, consabidamente, são computadas as receitas e deduzidas as despesas e custos incorridos pelo contribuinte, necessários à consecução dos objetivos sociais;



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

4) *deve a contabilidade ser recomposta, a fim de que do confronto receita "versus" despesa possa surgir o correto dimensionamento da exigência fiscal;*

5) *a exigência relativa ao PIS não deve prosperar, tendo-se em conta o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre os decretos-lei nºs. 2.445/88 e 2.449/88;*

6) *a exigência relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte é descabida por ter sido levada a termo por mera ficção legal baseada no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, artigo esse concebido ao arripio dos princípios constitucionais."*

A autoridade julgadora singular negou provimento ao pleito impugnatório e assim resumiu a sua decisão, consoante se extrai de suas ementas, às fls. 1.265/1.266:

"IMPOSTO E RENDA PESSOA JURÍDICA

Auto de Infração - local da lavratura - Não invalida o auto de infração o fato de ter sido a referida peça lavrada no escritório do contador do contribuinte ou na repartição fiscal, embora conste expressamente em seu teor, como local da lavratura, o endereço de seu estabelecimento comercial.

Omissão de Receitas - Base de Cálculo - A base de cálculo para a determinação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido pela omissão de receitas é a própria receita omitida, inexistindo, nessa hipótese, o confronto receitas "versus" despesas, nos termos do artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

Diligências e Perícias - Cabimento - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PIS/FATURAMENTO - CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - Lançamento decorrente - Princípio de causa e efeito impõe ao lançamento decorrente a mesma sorte dada ao lançamento matriz.



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

Normas Gerais de Direito Tributário - Interpretação e integração da legislação tributária - Ficam cancelados o lançamento e a inscrição de créditos da Fazenda Nacional relativamente à parcela da contribuição ao Programa de Integração social exigida na forma dos Decretos-lei n.ºs. 2.445/88 e 2.449/88, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n.º 07/70, conforme disposto no artigo 17, inciso VIII, da Medida Provisória n.º 1.244/95."

Inconformada com a Decisão DRJ - JFAMG - n.º 211/96, de 13.02.96, por via postal, conforme AR de fls. 1.281 - verso, em 27.03.96, apresentou a autuada, em 09.04.96 (fls. 1.282/1.290), em um único instrumento recursal, contestação à decisão monocrática, assim resumida:

a) quanto ao indeferimento do rogo pericial, improcedente, pela fragilidade de argumentos da autoridade a *quo*;

b) sem validade e eficácia necessárias as argumentações da autoridade de primeiro grau, no que concerne a apreciação das nulidades apontadas pela recorrente;

c) a despeito de a autoridade monocrática ter concordado com a inconstitucionalidade dos decretos-lei n.ºs. 2.445 e 2.449 - ambos de 1988, manteve, assim mesmo, o lançamento com evidente erro;

d) relativamente às questões suscitadas acerca de sua inconstitucionalidade, esquivou-se a autoridade de examiná-las, arguindo incompetência para fazê-lo, aos abrigos do PN-CST n.º 329/70 e comentário da lavra do Eminentíssimo Prof. Hugo de Brito Machado;

e) reitera, por último, a realização de perícia, objetivando recompor a escrita contábil para contraposição entre despesa e receita, sublinhando, em oposição à autoridade recorrida, ser o dispositivo legal consubstanciado no artigo 43 da Lei n.º 8.541/92, inconstitucionalmente já declarado. Aduz, ainda, citando trechos da CF/88,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

art. 5º, LV e da ilustre doutrinadora Odete Medauar, acerca do tema, concluindo que a decisão recorrida ao desatender os princípios fundamentais da ampla defesa e do contraditório é nula de pleno direito.

Ouvida a Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 1.292/1.294, aquela autoridade opinou pela improcedência, em parte, das exigências, concluindo que não cabe a imposição da Contribuição ao PIS/FATURAMENTO, com base nos Decretos-lei já citados.

É o relatório.



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

VOTO VENCIDO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo.

Primariamente, cumpre-me delimitar o litígio e, mercê dos argumentos esparsos - difusos, assentados pela recorrente, sistematizá-los, objetivando o seu melhor encaminhamento e desfecho.

PRELIMINARES DE NULIDADE

Insurge-se a recorrente, inicialmente, quanto ao local da lavratura da exigência, em oposição ao constante assinalado no auto de infração, arguindo, destarte, não ser veraz a asserção do fisco. Ademais, aduz, não há ao longo dos autos, qualquer menção a fator ou circunstância impediante que pudesse validar tal cometimento. Por derradeiro, alega ter recebido, por via postal, as exigências constantes de fls. 02/58. Entende a recorrente, que o auto de infração assim lavrado, cerceou o direito de defesa da Pessoa Jurídica atuada.

Não merece reparos a decisão monocrática neste mister. Creio desnecessário reproduzir as razões minuciosas e exaustivamente expostas por aquela autoridade acerca da improcedência do presente pleito.

Aduzo, tão-somente que, "local da verificação da falta" não pressupõe, literalmente, o espaço físico onde se encontra o estabelecimento da empresa. Imaginemos, v.g., uma empresa com inúmeras filiais nos diversos estados do país. Consideremos que a fiscalização, presente no estabelecimento matriz, detecte, em todas as suas filiais, omissão de estoques, a partir dos Livros de Inventário, de Entradas e Saídas de mercadorias e documentos correlativos desses atos negociais



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

de posse do estabelecimento-sede. A julgar pela tese esposada pela recorrente, cada auto de infração deveria ser formalizado no domicílio das unidades filiais - locais efetivos onde se registraram as insuficiências. Improvável seja esta a melhor interpretação da oração em foco. Sobre o encaminhamento do auto de infração, por via postal, ainda que não seja defeso ao fisco fazê-lo, tais entes foram transmitidos, pessoalmente, ao sócio da empresa, como noticiam as folhas dos autos, preambularmente citadas.

Mesmo que se possa vislumbrar algum vício na lavratura do auto de infração, aquele não o inquinou, na medida em que o contraditório e a ampla defesa não foram comprometidos e nem mesmo influenciou na solução que o litígio possa encerrar. Não houve, por derradeiro, quaisquer prejuízos ao sujeito passivo, mesmo porque não se configuraram quaisquer ofensas ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com as modificações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, concluo.

Isto posto, rejeito a primeira preliminar de nulidade suscitada.

A segunda questão posta pela recorrente, em sede de preliminar, estou convencido, diz respeito ao indeferimento de perícia prolatado pela autoridade julgadora singular. Insurge-se a autuada quanto ao desfecho do seu pleito, debatendo-se pelo seu acolhimento em grau de recurso voluntário, quando, a realização da correta escrituração de todas as operações desenvolvidas pela empresa, com a dedução de todas as despesas e custos, inclusive provisões (depreciação, férias, etc.) permitirá aos julgadores o exato desfecho da lide em voga. Em síntese, roga a que se recomponha as suas escriturações contábil e fiscal, objetivando elidir a exigência tributária no que concerne às notas fiscais pervertidas - "calçadas", detectadas pelas autoridades autuantes.



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

A recorrente, conforme se constata pelos autos, exerceu a faculdade legal de apurar o seu lucro, presuntivamente, com base na receita bruta, nos anos-calendário em curso.

Os múltiplos fatores intervenientes e requeridos pela contribuinte, são elementos formadores dos lucros contábil e real, descabendo, ao fisco, suprir, mediante perícia ou diligência, opção intransferível de sua parte. De resto, a forma de tributação é, sob o ponto de vista legal, mutuamente excludente, descabendo, pois, opções superpostas ou concorrentes após o período de apuração. Ademais, a comprovação da emissão de notas fiscais pervertidas da lavra do pretensor insurgido, decorridos, aproximadamente, três anos, não prescinde de provas diretas absolutas - robustas, que revelem a sua inocorrência. Por outro lado, se é intenção da recorrente demonstrar, via perícia contábil, a inexistência de omissão de receitas, inobstante as provas contrárias acostadas aos autos, bastaria cumprir a lei de regência do período em tela, mais especificamente o que determina o artigo 18 - inciso I, da Lei nº 8.541/92, apresentando, tempestivamente, o Livro caixa ou escrituração contábil, nos termos da legislação comercial. Infere-se, por outro lado, pretender a contribuinte, através do levantamento de seu rol de despesas e custos, incorridos ou pagos, provar a inexistência de notas "calçadas" ou reduzir os seus efeitos impositivos. Ainda que a forma eleita de apuração do lucro contemplasse tais resultados, seria inócuo tal levantamento, face a lei de regência, ao abrigo do parágrafo 2º do artigo 43, ao determinar que o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, sendo o imposto apurado, desta forma, definitivo. 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.

Face o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

QUANTO AO MÉRITO

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 discricção, em consonância com o artigo 142 do CTN porque fundados nos artigos 150, I da Superlei e 97 da Lei 5.172/66.

O tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (art. 48, I da CF/88) consentida pela maioria de seus mandatários (Artigo 1º, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la - irrestritamente, consoante os seus postulados.

Ocorre, entretanto, que a omissão de receita havida na Pessoa Jurídica, nos meses calendários de maio de 1993 a novembro de 1994, acha-se estribada no artigo 892 do RIR/94, cuja matriz legal consubstancia-se no artigo 43 da



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

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.

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



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

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 o disposto 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 nas empresas que apuram o lucro sob forma diversa à do lucro real. Ademais, a 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



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

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 arrepio do artigo 97 do CTN. Entendo, ainda, como reforço à tese por mim esposada, que a dicção do artigo 44 aqui reproduzido, 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.

Superada esta fase, resta-me enfrentar a questão acerca da pertinência da 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, quando fora recepcionada pela Lei nº 9.064, de 20.06.95, mantido, de forma incólume, o seu comando original. Esta, dotada de vigência provisória, de caráter de Lei especial, tem o condão de eficácia imediata, podendo ser emitida em caso de urgência e relevância (art. 62 CF/88). Por conceito de urgência deve ser entendido como circunstâncias que levam à necessidade de atuação imediata por parte do poder competente, sob pena de lesar-se direitos diversos, locupletamento de alguns segmentos em detrimento do Estado e da sociedade, consagrando-se a antonímia da fonte onde se hauriu o seu texto legal. Subsistirão sempre as razões de sua promanação, salvo se explicitamente rejeitadas pelo Congresso Nacional. Por outro lado, o princípio da anterioridade inserto na CF/88, art. 150, inciso III, "b", "vis -à -vis" a edição das Medidas Provisórias, no dizer do eminente Tributarista, Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho, "é uma insolúvel contradição". Todavia, o próprio Executivo, bem como o judiciário, estão em processo de convencimento de que em matéria tributária deve se observar o princípio da anterioridade em geral ou o inter - tempo de 90 (noventa) dias, específico das contribuições sociais do artigo 195 da CF/88. Sobre o princípio da irretroatividade inserto no artigo 150 - inciso III, alínea "b" ao vedar a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou", vale, aqui, a citação do ínclito Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dr. Ilmar Galvão, ao proferir, como relator, o seu voto acerca do



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

Recurso Extraordinário nº 205.726-6, em 14.10.97 - 1ª Turma, quando foi acompanhado, por unanimidade, pelos seus pares: *"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se acha solidamente assentada no sentido de que o fato gerador da obrigação tributária relativa a imposto de renda surge no último dia do exercício social quando se dá o levantamento do balanço social das empresas alusivo ao período encerrado, não contrariando o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base."* (Extraído da Revista Dialética, nº 31, fls. 161, de abril de 1998).

Com supedâneo, pois, no que fora assentado, não vejo como manter, de um lado, 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 meses calendários de 1993 e de janeiro a abril de 1994; como corolário, por outro lado, negar provimento ao recurso voluntário, no que pertine, para os fatos geradores havidos a partir de 09 de maio de 1993. Concluindo, excludo da base de cálculo da presente exigência, no ano-calendário de 1993, o montante de CR\$ 6.587.594.486,59; e, no ano-calendário de 1994, de sua base de cálculo, o valor de CR\$ 108.166.619,25.

**MULTA REGULAMENTAR NÃO PASSÍVEL DE REDUÇÃO
FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL**

O lançamento fiscal está caracterizado, às fls.06/07, pela aplicação da penalidade de 300% sobre os eventos já descritos no auto de infração (fls. 03), no montante equivalente a CR\$ 801.023.506,56 e R\$ 80.342,25, com fulcros nos artigos 1º a 4º da Lei nº 8.846/94.

Entretanto, com o advento da Lei nº 9.532, de 10.12.97 (D.O.U. de 11.12.97), em seu artigo 82, inciso I, alínea "m", os artigos 3º e 4º da Lei nº 8.846, de



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

21.01.1994, foram revogados e perderam a sua eficácia a partir da data da publicação daquela Lei.

Por força, entretantes, do *caput* do artigo 106 e seu inciso II, alínea "a" (Lei nº 5.172, de 25.10.66) - CTN, o dispositivo legal em comento *aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração.*

Isto posto, dou provimento ao recurso no que pertine à penalidade r. exposta.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/FATURAMENTO

Às fls. 18/25, relativas ao auto de infração para exigência da Contribuição ao PIS, constata-se que a mesma fora calculada sobre a receita operacional, tendo, por fundamento legal, as disposições contidas nos Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449 - ambos de 1988. A alíquota aplicada na determinação do "quantum" devido foi de 0,65%. Concluo, pois, pela insubsistência desta exigência, tendo em vista a edição da Resolução nº 49, de 09.10.95, do Presidente do Senado Federal, suspendendo a execução do disposto nos Decretos-lei supracitados. Portanto, maculada a sua fundamentação legal, elemento essencial à formalização e exigência do crédito tributário, ressalvo o direito de a autoridade lançadora constituir novo lançamento, observando-se as normas jurídicas vigentes.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

A formalização desta Contribuição Social, originou-se da constatação, pelas autoridades fiscais, de omissão de receitas, consoante descrito no relatório de fls. 27/28, com supedâneo nos artigos 1º a 5º, da Lei Complementar nº 70/91. Trata-



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

se, similarmente, de lançamento decorrente do procedimento fiscal que originou a exigência do imposto de renda pessoa jurídica.

Inexistindo nos autos quaisquer argumentos ou provas hábeis que possam afastar a presunção de omissão de receitas, que subsiste à decisão acerca do tributo principal, oriento o meu voto no sentido de manter, de forma integral, o lançamento a este título.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A exigência desta Contribuição Social é estuária da constatação, pelas autoridades fiscais, de ilícitos que redundaram em omissão de receitas havidas na escrituração do imposto de renda da pessoa jurídica. Arrima-se, a sua exigência, nos artigos 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88 e artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/92. Trata-se, portanto, de lançamento fiscal decorrente.

Inexistindo nos autos quaisquer argumentos convincentes ou provas hábeis que possam afastar a presunção de omissão de receitas, que subsiste à decisão acerca do tributo principal, oriento o meu voto no sentido de manter, de forma incólume, o lançamento a este teor.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Com a edição do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as multas de ofício de 100% e 300%, impostas ao I.R.P.J e tributação decorrente, devem ser convoladas, respectivamente, para 75% e 150%, em convergência com o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional e, em consonância com o Ato Declaratório Normativo - CST nº 01/97.



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

CONCLUSÃO

Oriento o meu VOTO no sentido de rejeitar as preliminares de nulidades suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir das bases de cálculo das exigências do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda Retido na Fonte, no ano-calendário de 1993, a importância de CR\$ 6.587.594.486,59; no ano-calendário de 1994, o montante equivalente a CR\$ 108.166.619,25. Excluir, integralmente, a imposição a título de Multa Regulamentar de 300%, por falta de emissão de nota fiscal, no ano-calendário de 1994; excluir, da exigência, a Contribuição acerca PIS/FATURAMENTO; e, por derradeiro, convolar as multas de ofício, de 100% e 300%, respectivamente para 75% e 150%.

Sala de Sessões - DF, em 02 de junho de 1998


NEICYR DE ALMEIDA 



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e foi conhecido na sessão de julgamento, conforme explicitado pelo ilustre relator vencido, Dr. Neicyr de Almeida.

Das matérias submetidas a exame desta Câmara, acompanhei o ilustre relator vencido em seus posicionamentos, muito bem declinados, exceto quanto a tributação de omissão de receitas, nesta empresa tributada pelo lucro presumido, para os fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994, onde o mesmo entendeu aplicável as disposições do artigo 3º da MP 492/94.

Já tive oportunidade de demonstrar meu posicionamento quanto à omissão de receita em empresas tributadas com base no lucro presumido, como no recurso nº 110.372, onde assim me expressei:

"Quanto à quantificação da renda em 100% da receita bruta ou do faturamento, o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 em seu "caput" não faz restrição às empresas tributadas com base no lucro real. Esta restrição somente está contida em seu parágrafo § 2º que estabelece que "o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto sobre a omissão será definitivo".

Com a edição da Lei nº 9.064 de 20/junho/95, este parágrafo foi alterado por seu artigo 3º que teve a seguinte redação:

§ 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 contribuição serão definitivos".

Entretanto, apesar da aparente revogação tácita do artigo 6º da Lei nº 6.468/77 (art. 396 do RIR/80) pelo artigo 43 da Lei nº 8.541/92, esta



Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

não se encontra revogada, como se infere da própria modificação de seu parágrafo segundo. Isto se reafirma quando a base de cálculo para o lucro presumido não pode constituir-se em 100% da receita omitida, por afrontar o artigo 43 do CTN. Não há como se eleger a receita como base de cálculo do imposto sobre a renda. Pode-se tributar a renda presumida ou arbitrada, mas ela nunca será igual à própria receita.

No caso do lucro real, tributa-se 100% da receita omitida, na presunção de que os custos estão contabilizados. No entanto, se porventura for comprovado que os custos igualmente não foram registrados, estes são admitidos para o cálculo do lucro não tributado, conforme se verifica na jurisprudência deste Conselho.

No caso do lucro arbitrado, o artigo 892 do RIR/94, tem no seu § 2º o comando de que "no caso da pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, será considerado lucro arbitrado o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos", fazendo remissão ao Decreto-lei nº 1648/78, art. 8º, § 6º.

Neste aspecto tem razão a recorrente quando argüi que o imposto não pode constituir-se em penalidade e que o artigo 43 e parágrafos se refere às empresas tributadas com base no lucro real. Tanto é fato que, a Lei nº 9.249/95 (art. 24 e § 1º) modificou esta disposição legal ao tributar, mesmo no caso de receitas omitidas, o lucro no mesmo percentual admitido para as receitas declaradas. A penalidade sim, é que foi mais gravosa, fixada naquela lei em 300% do imposto, e hoje reduzida aos percentuais normais. Vê-se que o legislador, verificando o erro explicitado na lei, veio a corrigi-la e adequá-la ao CTN.

Desta forma, entendo que a tributação não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, que não se reporta às empresas tributadas com base no lucro presumido.

Assim, deve ser afastada esta exigência, considerando que a alteração da base de cálculo e do enquadramento legal configuraria modificação ou novo lançamento, que foge à competência deste órgão de julgamento."

Dentro deste posicionamento, não vejo como aplicar as disposições da MP nº 492, de 05/05/94, convertida na Lei nº 9.064, de 20/06/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

21

Processo nº : 13629.000315/95-29
Acórdão nº : 103-19.426

Isto porque, mesmo estando em vigor o estabelecido nesta MP, a partir de sua publicação, como defende o relator vencido, a base de cálculo do imposto, como visto acima, não pode constituir-se de 100% da receita bruta. As disposições do CTN não dão suporte à tributação da receita bruta, mas do lucro proveniente desta receita, calculado sob a forma real, presumida ou arbitrada.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir as exigências do IRPJ, IRF e PIS; reduzir as multas de lançamento "ex officio" de 300% e 100% para 150% e 75%, respectivamente, e excluir a exigência da multa por falta de emissão de documentos fiscais.

Sala de Sessões - DF, em 02 de junho de 1998


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

