



MINISTÉRIO DA FAZENDA

NOA/

Sessão de 29 de agosto de 1985

ACORDÃO Nº 101-76.082

Recurso nº 89.342 - IRPJ - EX: DE 1980

Recorrente VANDER LÚCIO DE OLIVEIRA (EMPRESA INDIVIDUAL)

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM DIVINÓPOLIS (MG)

IRPJ - VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - LEI E REGULAMENTO - A Vigência específica da lei não se prejudica com a superveniência do regulamento ao qual aquela lhe deu causa. Por sua função essencialmente declaratória e integrativa da lei, que o antecede, o regulamento é de ser entendido como se tivesse existência a partir da mesma data dos textos de lei aos quais se integra, uma vez que ele constitui apenas interpretação, e não criação, do pensamento legislativo. Nenhuma influência no campo técnico-jurídico de criação do direito há no regulamento, para se admitir que a este se esteja dado efeitos retroativos a fatos ocorridos após o advento dos preceitos da(s) lei(s), que servem de matriz aos dispositivos do regulamento, sobretudo quando se ressalvam os casos em que esteja prevista vigência específica.

OMISSÃO DE RECEITA - VENDAS NÃO ESCRITURADAS - Prejudica-se o lucro real declarado em igual importância à que a pessoa jurídica omite na escrituração da receita de vendas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VANDER LÚCIO DE OLIVEIRA (EMPRESA INDIVIDUAL):

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar

o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 29 de agosto de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNANDES

- PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 30 AGO 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13677-000.006/85-10

RECURSO Nº: 89.342

ACÓRDÃO Nº: 101-76.082

RECORRENTE Nº: VANDER LÚCIO DE OLIVEIRA (FIRMA INDIVIDUAL)

R E L A T Ó R I O

VANDER LÚCIO DE OLIVEIRA, empresa individual estabelecida em Pará de Minas, Estado de Minas Gerais, em consequência de ação fiscal do imposto de renda, que se serviu de levantamento efetuado junto à Fiscalização Estadual do ICM, encontrou-a capitulada no Auto de Infração de fls. 10, como tendo praticado, no exercício de 1980, omissão de receita.

A fls. 06, consta cópia do Auto de Infração nº 256.971, da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, no qual se indica, como irregularidades apuradas, saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal e sem pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias-ICM.

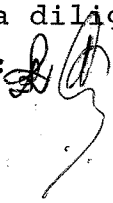
Questionado o crédito tributário com a petição impugnativa de fls. 12/15, dentro do acréscimo do prazo, como requereira com base no artigo 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, a defesa opõe à ação fiscal argumentos que podem ser sintetizados com o objetivo de ponderar:

- que como preliminar prejudicial, que se declare nulo o lançamento, porque proveniente de prova emprestada e falta de dispositivo legal vigente à data dos fatos geradores, dizendo que os artigos do RIR/80 citados na peça de autuação somente passaram a vigorar a partir de 01/01/1981, pedindo que se confira o seu artigo 778;

- que o lançamento do ICM, a que se refere o Auto de Infração, cujo lançamento do imposto de renda se impugna, não foi liquidado pelo contribuinte integralmente e sim através de transação, o que tira a certeza e liquidez que devem estar explícitas no lançamento;
- que a receita declarada de vendas e serviços em Cr\$ 6.309.945 corresponde a todas as operações realizadas no período-base de 1979, com a apuração e recolhimento integral do imposto de renda;
- que não existe no lançamento a prova documental que identifique as mercadorias e o balanço físico das operações que conduziriam à demonstração de diferença entre as saídas reais e as saídas efetivas com a emissão de documentário fiscal e bem assim os critérios adotados para fixação da base de cálculo.

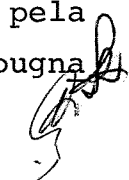
Antes do julgamento da petição impugnativa, o processo foi baixado em diligência para que, de acordo com o despacho de fls. 20 verso, fosse verificado:

- I - se o crédito tributário apurado pelo Estado foi pago;
- II - qual a modalidade de pagamento usada;
- III - qual o tipo de transação levada efeito, a que se refere a defesa;
- IV - se o crédito original sofreu alguma modificação.

Efetuada a diligência, carrearam-se para os autos os seguintes documentos: 

- a) - de fls. 21/26, demonstrativos pelos quais há especificação das mercadorias ou produtos, com saídas sem emissão de notas fiscais de venda e indicação dos respectivos valores, base de cálculo, coincidentes com os indicados no Auto de Infração número 256.971 (fls. 06), lavrado pela Fiscalização Estadual do ICM;
- b) - de fls. 27, guia de arrecadação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, como comprovante do pagamento da notificação do crédito tributário relativo ao ICM;
- c) - de fls. 28, informação fiscal através da qual se esclarece:
 - c.1) - que o feito fiscal nº 256.971 (fls. 06) foi pago integralmente, sem parcelamento, com as multas reduzidas a 15%;
 - c.2) - que as bases de cálculo do citado feito fiscal não sofreram alterações;
 - c.3) - que a transação se refere a benefícios extra-oficiais concedidos pelo Secretário de Fazenda Estadual, consistentes, no caso, com redução da multa, como se verifica das guias de fls. 27.

Com base nesses elementos, na informação fiscal de fls. 19 e em acórdãos, que ata, proferidos por este Conselho de Contribuintes, o Delegado da Receita Federal em Divinópolis pela decisão de fls. 29/32 julgou com indeferimento a petição impugnada



tiva, em consequência de dar por procedente a exigência fiscal ,
tendo expressado a ementa com estas palavras:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - NULIDADES

Os casos de nulidade do ato adminis-
trativo, na ação fiscal, são apenas os pre-
vistas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

—OMISSÃO DE RECEITA

Os fatos apurados em processo regu-
lar instaurado pela Fiscalização Estadual ,
que concluiu tratar-se de omissão de receita
à vista de apuração de saída de mercadorias,
sem emissão das respectivas notas fiscais ,
presumem-se verdadeiros até prova em contrá-
rio, podendo ser utilizados, como prova em-
prestada, pela Fiscalização Federal.

—VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O marco cronológico para aplicação
do regulamento de lei(s) não se situa na da-
ta em que o Decreto que o aprova, mas a par-
tir do advento da norma de lei regulamentada
e já preexistindo esta, quando da ocorrência
do fato gerador da obrigação, aquela aplica-
ção não implica em dar à lei efeitos retroa-
tivos".

Em grau de recurso tempestivo, a empresa volta
a questionar, nos termos da petição de fls. 36/38, a ação fiscal,
insistindo no entendimento de que os artigos regulamentares cita-
dos no Auto de Infração não se prestariam à constituição do crédi-
to tributário, assim se expressando a fls. 38, no subitem 2.5 da
citada petição:

"2.5. Conforme dispõe o art. 144 do CTN, a
lei aplicável a ocorrência de fatos gerado-
res do exercício financeiro de 1980 é aquela
vigente em 1º de janeiro de 1980, conforme
pacífico entendimento jurisprudencial. Logo,
em sendo a eficácia do Decreto nº 85.450 de
04/12/80, a partir de 01/01/81, não pode ser
considerada como suficiente para atender ao
que dispõe o art. 142 do CTN, pois não vigo-
ravam à época dos f.g. os arts. 157 § 1º, 179
e 367-II (?) do RIR/80, indicados no lança-
mento, que faltando esse requisito essencial,
não se prestará para a finalidade específica
e una de constituição do crédito tributário".

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13677-000.006/85-10
Acórdão nº 101-76.082

Diz a respeito da prova emprestada, que ela simples fotocópia de trabalho efetuado pelo fisco estadual e não um levantamento que tipificasse como omissão de receita em ato personalís simo do autuante e acrescenta a referida prova somente veio ser acompanhada dos demonstrativos de fls. 21 a 26 posteriormente à feitura do lançamento.

É o relatório.

V O T O

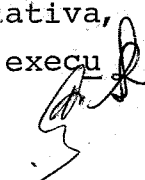
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Não seria de surpreender que o leigo não soubesse discernir entre o sentido da palavra "lei" e o do vocábulo "decreto" que a regulamenta, mas causa estupefação que pessoas afeitas ao trato das letras jurídicas e principalmente aquelas que se dizem detentoras de títulos pomposos queiram atribuir-lhes a mesma significação, sem distinguir-lhes as finalidades. Pode-se, então, imaginar a espécie de entendimento que uma pessoa, caso professe o cultivo das letras jurídicas, transmitirá ao aprendiz, se não precisar o sentido e as finalidades de uma (a lei) e de outro (o decreto regulamentador).

A palavra "lei" pode ser considerada sob dois sentidos: um, no sentido propriamente dito e, portanto, restrito; outro, no sentido impróprio, amplo e genérico.

A lei no sentido próprio, restrito, significa a expressão criativa do direito e, sob este aspecto, se distingue de seu sentido amplo, genérico ou impróprio e, neste sentido, entre outros atos administrativos, se incluem os "decretos" e os "regulamentos" expedidos com a finalidade de assegurar e facilitar a execução da lei propriamente dita.

Os regulamentos são, frente à técnica legislativa, sempre aprovados por um decreto e, como têm a finalidade execu



tar a lei, não podem extravasar os limites que ela dispôs.

Dentro dessa ordem de considerações, é de entender-se que o regulamento não legisferava, mas apenas concentra, em um só ato, tudo o que preexiste vigorando em legislação específica e esparsa. Ele consolida, portanto, em seu contexto regulamentário, textos de leis que ainda não perdera a eficácia, o que reflete um labor compilativo, mas não legislativo no sentido de criar direito, uma vez que ele é apenas executado com o objetivo de facilitar a consulta de textos, em vigor, de leis antecedentes à data do decreto que aprova o regulamento correspondente.

O Regulamento do Imposto de Renda não foge à regra de aprovação como qualquer outro regulamento. Sempre aprovado por um Decreto, ele outra coisa não representa senão a compilação de toda a Legislação do Imposto de Renda, coordenada em artigos, parágrafos, incisos ou itens, alíneas ou letras, cuja redação reflete o entendimento dos textos legais em que se baseia vigentes anteriormente à publicação do Decreto aprovativo do Regulamento em questão.

A função do regulamento é, pois, essencial e fundamentalmente integrativa da lei que o antecede. Então, ele há de ser entendido hipoteticamente como existente na mesma data dos textos de lei aos quais se integra, uma vez que o regulamento constitui apenas uma interpretação, e não criação, do pensamento legislativo. Ele obriga tanto quanto a lei à qual está subordinado. A distinção entre a lei e o regulamento é tão-somente de cunho formal, sem nenhuma influência no campo técnico-jurídico de criação de direito, não havendo razão para se dizer que se está dando ao regulamento efeitos retroativos a fatos ocorridos após o advento dos preceitos da lei (ou das leis) que servem de matriz aos dispositivos do regulamento.

Tendo por finalidade assegurar ou facilitar a execução da lei, por certo o marco cronológico para a aplicação do regulamento não se situa na data em que se torna público o decreto que o aprova. A sua aplicação há de ser feita a partir da data



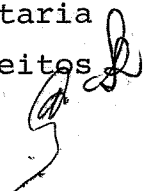
do advento da norma da lei regulamentada.

Contendo-se o regulamento dentro dos preceitos das leis regulamentadas, que o decreto regulamentador consolida sem lhes modificar qualquer dos seus aspectos, uma vez que, na espécie, não foi apontada nenhuma alteração, não passa de argumento de ingenuidade afetada de quem, esclarecido em ciência jurídica, se serve do sentido impróprio da palavra "lei" querendo obstinadamente, impingir o entendimento de que se lhe está dando efeitos retroativos.

Para a aplicação das normas regulamentares, o importante é verificar se as leis, cujos preceitos se regulamentaram, tinham vigência na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e isto, em qualquer dos regulamentos do imposto de renda, sempre vem, após a descrição de cada dispositivo regulamentar, indicados a lei e o respectivo preceito que deram origem ao conteúdo regulamentar:

Nenhuma diferença faz que se indiquem os dispositivos regulamentares, em vez daqueles referentes às leis que lhes dão matriz. Não implica, pois, em retroatividade alguma, aplicar-se aos casos ocorridos no exercício de 1980 o artigo 157, § 1º, do RIR/80, que vige desde o advento do Lei nº 2.354, de 29.11.1954, nos mesmo termos do seu artigo 2º, o artigo 179 do RIR/80, que, com o surgimento do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, ao qual corresponde com o artigo 12, tem vigência específica desde 01.01.1978 (art. 67 do citado Decreto-lei), assim como vigência específica assegurada desde 01.01.1978, tem também o artigo 387 inciso II, do RIR/80 (e não art. 367-II, como indica a defesa), uma vez que corresponde exatamente com igual redação do art. 6º, § 2º, alínea "b", do mesmo Decreto-lei mencionado.

Nem mesmo o artigo 778 do RIR/80, de que a defesa se serve para expender a opinião de que ao Regulamento do Imposto de Renda anexo ao Decreto nº 85.450, de 04.12.1980, estaria sendo dada aplicação retroativa, a fim de atingirem-se efeitos



pretêritos, oferece tal entendimento, porquanto, embora o dispositivo regulamentar citado mencione "este Regulamento entrará em vigor na data da sua publicação...", o dispositivo sob comentário também deixou claro o respeito às leis em vigor, ao concluir com a expressão — "ressalvados os casos em que esteja prevista vigência específica". E os dispositivos regulamentares citados no Auto de Infração estavam em plena vigência no exercício de 1980, como se explicou, e como estão ainda hoje.

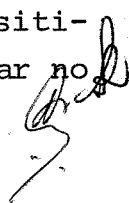
Ademais, a ressalva contida na parte final do citado artigo 778 do RIR/80 é uma lembrança da inferência extraída do artigo 99 do CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), ao dispor:

"Art. 99 - O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei".

Embora se possa até ponderar que o Regulamento do Imposto de Renda se editou à parte do Decreto nº 85.450, de 04.12.1980, o fato de este o aprovar deixa claro que um ao outro se anexa, e como se trata de um só bloco, constituído da mesma substância, a ressalva da disposição regulamentar preserva a memória do referido dispositivo da Lei Instituidora do Sistema Tributário Nacional.

Na espécie dos autos, a referência feita pela defesa ao artigo 144 do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) se revela incabível pela deformação paralógica de propositadamente distorcer o verdadeiro sentido da lei, que o dispositivo codificado emprega, e pela insólita contumácia de não querer enxergar a clara ressalva com que se encerra a redação do artigo 778 do RIR/80. Isso, porém, é próprio de quem quer envesgar e nada divisar. O pior cego é aquele que não quer ver, pois assim pode tergiversar, preferindo não enfrentar a realidade dos fatos.

Demonstrada a falta de consistência jurídica na exposição da defesa, quanto a querer negar aplicação dos dispositivos regulamentares citados no Auto de Infração, tentando deixar no



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13677-000.006/85-10
Acórdão nº 101-76.082

esquecimento a ressalva das vigências específicas a que o artigo 778 do RIR/80 alude, cabe assinalar que o processo trata de um programa levado a efeito junto à Fiscalização Estadual do ICM com apuração de omissão de receita operacional praticada pela recorrente.

Nada há de criticável que se proceda à fiscalização integrada dos diversos tributos e as provas levantadas por uma seja aproveitada por outra fiscalização, para as finalidades específicas de cada tributação. Isto faz parte do Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais - SINIEF.

Indene de dúvida de que se usou de critério prudente e racional com base em dados coligidos em documento oficial, no Auto de Infração nº 256.971, lavrado pela Fiscalização Estadual.

A defesa, em nenhum estágio da lide, conseguiu demonstrar que outra era a base de cálculo utilizada pelo fisco estadual, diferente da que o fisco federal se serviu.

Não há, portanto, necessidade de produzir maiores considerações a respeito da matéria, uma vez que a diferença de receita apurada em ação fiscal se demonstra à saciedade, como receita dectada por via de levantamento junto ao fisco estadual, pois não só a este interessa apurar o montante da receita auferida na venda de mercadorias, mas também ao fisco federal, dado que o tributo devido a um e a outro tem por influência na base de cálculo o mesmo fator, a receita de vendas.

A prova de que houve omissão de receita está no Auto de Infração nº 256.971 da Fiscalização Estadual, nos demonstrativos de fls. 21/26 e bem assim no reconhecimento da própria autuada ao efetuar o pagamento do crédito tributário do ICM pelas guias de fls. 26, apenas com redução da multa, sem nenhuma alteração, portanto, da base de cálculo.

Argumento inexpressivo, próprio de quem tergiversa,

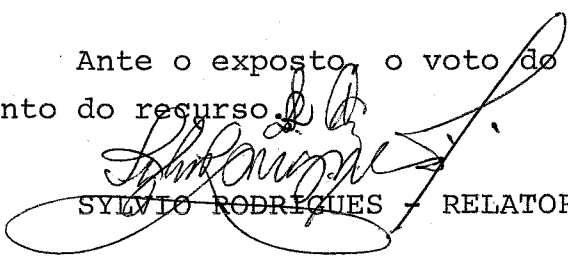


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13677-000.006/85-10
Acórdão nº 101-76.082

consiste em querer convencer que, em se tratando de documentos firmados por outro poder tributante, através dos quais se levantou e se tipificou omissão de receita, não pudesse o fisco federal servir-se deles ou de qualquer outro meio de prova que o conduzisse a apurar o exato montante da receita de vendas. Nem se concebe que a receita de vendas seja diferente de uma para outra área tributária. Tanto para o fisco estadual como para o federal interessa conhecer a receita de vendas de mercadorias, pois a esta não se atribui dupla face. Ela deve ser única para cada setor, não valendo isso em confundirem-se os tributos, o imposto de renda com o imposto de circulação de mercadorias.

Em todo o curso da sua contestação, quer na petição impugnativa quer na de recurso, o que se observa dos termos da defesa são evasivas, reticências e anfibologias, preferindo enveredar pelo terreno da tergiversação, da pura conversa, a demonstrar que não omitira receita de vendas, como foi acusada e se encontra comprovado pela prova dos autos.

Ante o exposto, o voto do relator é pela negativa de provimento do recurso.


SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.