



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Recurso nº : 122.813  
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1994  
Recorrente : ZOLDER COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA  
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO – SP.  
Sessão de : 18 de outubro de 2000  
Acórdão nº : 103-20.414

**RD/103-01.013**

**NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE DE LANÇAMENTO** – Não será pronunciada ou declarada a nulidade do Auto de Infração, mesmo que o instrumento mediante o qual foi formalizada a exigência do crédito tributário encontre-se com vícios, quando a decisão acerca do mérito do lançamento for favorável ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

**IRPJ – LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO** – São inaplicáveis as disposições contidas artigo 43 da Lei Nº 8.541/92, às empresas tributadas com base no lucro presumido, tendo em vista que as respectivas prescrições alcançam exclusivamente os contribuintes tributados com base no lucro real.

**OMISSÃO DE RECEITAS** – Será descaracterizado o lançamento tributário cuja irregularidade apontada como omissão de receita, no Auto de Infração, não estiver suficientemente comprovada como realizadora da hipótese de incidência dos tributos e contribuições.

**PROCESSOS REFLEXOS – PIS/RECEITA OPERACIONAL- COFINS - ILL – CLL** - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ZOLDER COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.**,

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**CÁNDIDO RODRIGUES NEUBER**

**PRESIDENTE**

**MARY ELBE GOMES QUEIROZ**

**RELATORA**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

FORMALIZADO EM: 10 NOV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente justificadamente o Conselheiro ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "André Luiz Franco de Aguiar".

wp



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

Recurso nº : 122.813  
Recorrente : ZOLDER COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA

R E L A T Ó R I O

ZOLDER COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, às fls. 371/391, de decisão proferida, às fls. 352/367, pela Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou procedente, em parte, os lançamentos objetos dos Autos de Infração, contra ela lavrado, com ciência na data de 17/10/1994, relativo às exigências para o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 150 e autuações reflexas para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fls. 160, IRF, fls. 165, COFINS, fls. 170, PIS/RECEITA OPERACIONAL, fls. 155.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 151/152 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal ex-officio através do qual a autoridade administrativa constatou irregularidade capitulada como Omissão de Receita operacional caracterizada por diferença apurada em inventário final, conforme Termo de Verificação de fls. 146 e 147. Foi apurada a compra de 21 (vinte e hum) veículos não contabilizados, consoante ficha de inventário físico de veículos automotores e cópias dos Certificados de Registro de Veículos, sem que a contribuinte, após intimação, lograsse apresentar resposta à solicitação fiscal. Enquadramento legal: IRPJ - artigos 195; 197 e seu parágrafo único; 207; 226; 229; 230 e 231, II do RIR/1994.

Em sua impugnação às fls. 179, datada de 16/11/1994, em sua defesa, a contribuinte apresentou os seguintes argumentos, sinteticamente:

1. Inicialmente a contribuinte requer que todos os Autos de Infração sejam decididos concomitantemente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

2. Afirma que não infringiu qualquer um dos dispositivos citados na acusação, necessitando-se de trabalhos complementares para se estabelecer a convicção da omissão de receitas e não mera presunção de que houveram compras não registradas sem elementos de prova;
3. Foi cerceado inteiramente o direito de defesa da contribuinte uma vez que a Intimação nº 01 foi efetuada na data de 13/10/1994 e lavratura do Auto de Infração deu-se em 17/10/1994, sem ter sido dado tempo para que a empresa comprovasse que os veículos encontrados no seu pátio não eram do seu estoque mas sim pertencentes a terceiros proprietários que os deixaram em consignação e, no caso de venda, pagariam comissão à empresa, conforme declarações anexas, às fls. 185/187;
4. O fato dos proprietários terem deixado os certificados de propriedade dos veículos assinados teve por objetivo, apenas, facilitar a respectiva comercialização;
5. Anexa Declaração de Rendimentos – IRPJ, do ano-calendário de 1993, fls. 188/195 para comprovar que não tinha recursos suficientes para adquirir os veículos.

Às fls. 197/198, consta solicitação, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – SP, para realização de diligência no sentido de corrigir o lançamento do crédito tributário relativamente à falta do respectivo enquadramento legal, verificação dos valores de mercado dos bens.

Em cumprimento à citada solicitação da DRJ em São Paulo, foi elaborado o Termo Complementar ao Auto de Infração, às fls. 202, através do qual foi efetuada a avaliação dos veículos e apresentado o seguinte enquadramento legal: IRPJ – 142, parágrafo único do CTN, artigos 523, § 3º; 739, 892 e 960 do RIR/1994; PIS/FATURAMENTO – artigo 3º, b, da Lei Complementar nº 07/70, c/c o artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17/1973; e o artigo 83, IV da Lei nº 8.383/1991; COFINS – artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70/1991; IRRF – artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 c/c o artigo 3º da Lei nº 9.064/1995; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

– artigos 38, 39 e 43 da Lei nº 8.541/1992 com as alterações da Lei nº 9.064/1995 e artigo 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/1988.

Através da Informação Fiscal de fls. 207, a autoridade fiscal diligenciadora informou que a base de cálculo relativa ao preço dos veículos, cuja irregularidade foi objeto de autuação é R\$ 309.104,10, a qual deverá ser considerada para apuração e incidência dos tributos: IRPJ, PIS, COFINS, IRRF e CSLL.

Às fls. 212/240, a contribuinte apresentou nova impugnação aduzindo que:

1. Preliminarmente argüi ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade, verdade material e anterioridade, o que impõe o cancelamento da autuação, pois a gênese do tributo exige que para ocorrer o fato gerador do tributo é necessário que haja uma hipótese de incidência prevista em lei para dar nascimento à obrigação tributária. No caso em pauta, não há coincidência entre a o conceito do suporte fático e a hipótese da norma;
2. Igualmente, entende que o lançamento é nulo pela inobservância ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 pois faltaram nos lançamentos as disposições legais infringidas;
3. Ainda, causa nulidade a lavratura de Termo de Complementar aos Autos de Infração por inexistir previsão legal para tal ato;
4. No mérito, argüi que entre os veículos autuados encontrava-se um de propriedade da sócia que estava estacionado no pátio, bem como que, como todas as empresas dedicadas ao comércio de automóveis a contribuinte recebe os veículos dos interessados à venda para uma vistoria preliminar e somente após tais procedimentos é que se faz uma avaliação do valor do veículo. A empresa após verificar as condições de comercialização é que recebe os veículos e, após devolução dos não aceitos, é que providencia o respectivo registro sob a forma de consignação ou como aquisição;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

5. Questiona a inclusão na autuação do veículo placa BND 3359 cujo CRV não encontrava-se assinado pela proprietária, assim como daqueles que se encontravam para vistoria, argumentando que os efetivamente adquiridos foram registrados consoante documentos de fls. 241/273;
6. No tocante ao enquadramento legal da autuação para o IRPJ:
  - Argüi que os dispositivos utilizados para o enquadramento legal referem-se a empresas optantes pelo lucro real não sendo aplicáveis à contribuinte por ela haver sempre optado pelo lucro presumido, razão porque o artigo 197 lhe é estanho;
  - A autuação referiu-se, apenas, à data do fato gerador 13/10/1994 não se estendendo por todo o ano-base ficando impedida de verificar se foi, ou não, escriturado o Livro Inventário, o qual, de acordo com o artigo 207 e 231 do RIR/1994 c/c o PN CST nº 05/1986 deve ser escriturado ao final de cada período-base;
  - Igualmente, fica prejudicado o enquadramento legal no artigo 226 do RIR/1994 relativo à definição de receita bruta pois não ficou constatada nenhuma omissão no registro de vendas
  - Não ficou caracterizada a presunção prevista no artigo 229 do RIR/1994, não sendo aplicável, também, as disposições do artigo 230 do RIR/1994;
  - Artigo 195 aplicado, também, é relativo à apuração do lucro real;
7. Foi esquecida na autuação a orientação do PN CST que desobriga os optantes pelo lucro presumido de escrituração contábil;
8. Também, o PN CST nº 170/1974 prevê que o atraso na escrituração do Livro Diário e Registro de Compras enseja aplicação de penalidade;
9. Suscita que consoante o PN CST nº 02/1992, apenas é exigida a elaboração de demonstrações financeiras para apuração do lucro real, esclarecendo que é empresa optante do lucro presumido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

10. Não foi observada a necessidade de provar as irregularidades apontadas, bem como a formalidade da lavratura do Auto de Infração para lançamento de crédito tributário como prevista no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972;
11. Processos reflexos – aplicam-se a esses processos os mesmos argumentos apresentados para o principal, acrescentando-se que a base de cálculo do PIS e COFINS é a mesma do IRPJ, quando para as empresas que atuam nesse setor a base de cálculo dessas contribuições é a diferença entre o preço de aquisição e o de venda ou equivalente à margem de consignação. No tocante ao PIS argumenta que face a constitucionalidade dos Decretos-lei nº 2.445 e 2449 restou um tributo sem base de cálculo;
12. Discute a constitucionalidade da cobrança de juros moratórios superiores ao percentual de 12%, questionando a aplicação das multas;
13. Em seu favor argumenta que, consoante provas anexadas, os veículos efetivamente comercializados pela empresa foram registrados nos livros próprios.

Por meio da Decisão DRJ/SPO nº 022018/98 – 11.4.639, às fls. 352/367, o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, julgou procedente, em parte, os autos de infração objetos do presentes autos, cuja ementa transcreve-se a seguir:

**\*COMPRAS NÃO REGISTRADAS.**

Não comprovada a origem dos recursos com os quais se adquiriram mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, após ter sido a empresa intimada a fazê-lo, presume-se que as compras se efetuaram com receitas anteriormente omitidas à escrituração.

**AUTOS REFLEXOS.**

O decidido quanto ao IRPJ, no que se refere a omissão de receita, aplica-se à tributação reflexa de PIS, IRRF, COFINS e CSL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

**MULTA DE OFÍCIO.**

A lei aplica-se a fato pretérito não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

**IMPUGNAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

**LANÇAMENTO RETIFICADO DE OFÍCIO.\***

A R. Decisão da autoridade administrativa julgadora, apresentou a seguinte motivação para fundamentar o seu julgamento, sinteticamente:

1. Não existe no processo qualquer prova de que os veículos encontravam-se na empresa sob a forma de consignação;
2. Prevalece a prova de que o Fisco obteve através de indícios na escrituração e a não comprovação por parte da empresa;
3. Não houve cerceamento do direito de defesa;
4. As Declarações de Rendimentos-IRPJ não são prova da falta de recursos para aquisição dos veículos;
5. As causas de nulidade da autuação estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 e entre elas não se encontram nenhuma daquelas apresentadas pela contribuinte, tendo sido considerado como válido o Termo Complementar de Lançamento, por ele não haver agravado o valor inicialmente lançado, bem como não ter inovado ou alterado a fundamentação legal da exigência. No aludido Termo, apenas, foram acrescentados à fundamentação alguns dispositivos, bem como foi dado o enquadramento legal correto aplicável às empresas optantes pelo lucro presumido ao invés daquele relativo ao lucro real;
6. Quanto aos argumentos de os veículos encontravam-se na empresa para vistoria, não há prova de tal fato no processo, bem como a falta de assinatura no CRV não significa



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

que o veículo não tenha sido comprado. No tocante àquele alegado como de propriedade da sócia, saliente-se que não se confundem as personalidades jurídicas da empresa com as dos sócios. Acrescenta, ainda, que a posterior aquisição de alguns dos veículos que estavam em consignação contradiz a prática afirmada na impugnação e equivale à confissão. Foi considerada como procedente a defesa, apenas, em relação a um veículo;

7. A empresa como optante pelo lucro presumido é obrigada a escriturar o Livro Caixa, salvo se mantiver escrituração regular. O Fisco produziu a prova da omissão de receita e a empresa não logrou provar em contrário;
8. Por meio da referida Decisão foi procedido o agravamento da exigência relativa ao PIS e mandado expedir notificação de lançamento.

Às fls. 370, foi juntado o Aviso de Recebimento (AR) relativo à intimação para a contribuinte da Decisão administrativa de primeira instância, no qual consta a data de ciência em 13/05/1999.

Mediante a apresentação da petição de fls. 371/391, na data de 08/06/1999, a contribuinte interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes, requerendo o cancelamento das exigências com consequente exoneração dos respectivos créditos ratificando a impugnação inicial e argüindo, sinteticamente, que:

1. Preliminarmente suscita ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade, verdade material e anterioridade;
2. No mérito suscita a nulidade da autuação uma vez que os veículos cujos valores foram objeto de autuação encontravam-se na empresa a título de consignação;
3. Questiona todo o enquadramento legal da autuação, especialmente no tocante ao artigo 229 do RIR/1994 que, no seu entendimento, exige que seja provada a omissão



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

de receita, e tendo em vista o princípio da verdade material mister fazia o Fisco provar a omissão de receitas apontada;

4. Considera que as provas anexadas ao processo evidenciam de que os veículos efetivamente comercializados pela empresa foram registrados nos livros próprios;
5. No tocante a Decisão a quo, aduz que é empresa comercial e pratica atos de natureza comercial e não de prestação de serviços;
6. A R. decisão deixou de examinar as preliminares e mérito levantado na impugnação, e quando considerou irrelevantes determinados dispositivos legais esqueceu-se de que consoante o artigo 960 do RIR/1994 a lavratura de Auto de Infração deverá ser feita com base nas normas contidas no Decreto nº 70.235/1972, entendo aquela autoridade que se pode constituir crédito tributário de qualquer forma;
7. Considera que a recorrente não é destinatária dos artigos 195 e 197 do RIR/1994 citados quando do lançamento, pois eles são aplicáveis as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, apesar da decisão haver entendido que a referida alusão aos mesmos em nada prejudica a autuação por omissão de receitas;
8. Questiona o valor considerado para efeito de lançamento pois de acordo com o artigo 892 do RIR/1994, o valor a ser considerado como lucro arbitrado é cinqüenta por cento dos valores omitidos;
9. Discute, ainda, a competência da autoridade julgadora administrativa para proceder o agravamento do PIS quando o correto seria remeter o processo para que a fiscalização fizesse o respectivo lançamento;
10. Relativamente à autuação para o PIS, às fls. 390/391, a recorrente insurge-se contra a exigência por entender que a autuação lançou a contribuição à alíquota de 0,65% conforme os Decretos nº 2.445 e 2.449/1988 que foram considerados constitucionais. Por entender que o nosso ordenamento jurídico não a acolhe a reprise da considera



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

que não pode ser aplicada as Leis Complementares nº 07/1970 e 17/1973, cuja alíquota seria de 0,75%, a autoridade julgadora, sem deter a respectiva competência, ao agravar o crédito tributário deixou de considerar que não existe identidade conceitual nem fática entre faturamento e receita operacional aplicando a alíquota de 0,75% sobre a mesma base de cálculo da autuação.

Por meio de medida liminar, às fls. 394, foi determinado, pelo Exmo. Dr. Juiz da 19ª Vara da Justiça Federal do Estado de São Paulo, com vista à dispensa do depósito prévio de 30% para seguimento do recurso voluntário.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

V O T O

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora,

Tomo conhecimento do recurso voluntário interposto pela interessada, por tempestivo, e em obediência à medida liminar concedida pelo Exmo. Dr. Juiz 19ª Vara da Justiça Federal do Estado de São Paulo.

Após a análise minuciosa dos elementos do processo constata-se que o objeto da lide encerra, na sua essência, uma discussão acerca de infração imputada à recorrente sob a suposta acusação de prática de omissão de receitas, cuja solução demanda um acurado exame dos documentos probatórios acostados aos autos em confronto com as normas legais que regem a espécie, com os argumentos aduzidos pela recorrente e com R. Decisão da autoridade administrativo-singular singular.

PRELIMINARMENTE

Conclui-se que assiste inteira razão à contribuinte no tocante aos argumentos aduzidos nas preliminares do recurso voluntário apresentado perante essa instância colegiada, haja vista que os vícios constantes do instrumento de lançamento afrontam os princípios da legalidade, tipicidade, ampla defesa, verdade material e anterioridade da lei. Contudo, apesar de ser cristalino tal fato, deixo de pronunciar a nulidade do lançamento, ex ví do artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores que regula o Processo Administrativo Tributário, uma vez que antevêjo no exame quanto ao mérito, que a matéria objeto da exigência demonstra ser improcedente, consoante a análise a seguir.

Vários vícios contidos nos instrumento de lançamento do crédito tributário contaminaram a exigência e a inquinaram de nulidade, especificamente no tocante à falta de enquadramento legal dos Autos de Infrações relativos às exigências tidas como reflexas, bem como, quando da elaboração do Termo Complementar foram integralmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

modificados o critério de preço utilizados para valorizar os veículos, o enquadramento legal que deu suporte à autuação para o IPRJ e a forma de apuração da base de cálculo do tributo devido, fatos esses que por si só são suficientes para macular o lançamento e ensejar a respectiva nulidade por ferir o princípio da estrita legalidade. Ressalte-se a divergência de valores adotados para dar preço aos veículos, entre as fichas de fls. 31, 33 e 35 e a tabela de fls. 75, assim como o arbitramento adotado para quantificar os veículos com base em critério aleatório de tomar o preço de propaganda do carro no jornal menos 10% (fls. 147 e 202 dos autos).

Igualmente, existe vício no lançamento uma vez que não foi comprovada a efetiva ocorrência da infração, bem como construídos elementos probatórios irrefutáveis no sentido de demonstrar, inequivocamente, a ocorrência dos fatos da vida real que se subsumiram às respectivas hipóteses de incidência dos tributos exigidos através dos Autos de Infração objetos do presente processo, circunstância essa que, igualmente, afronta à legalidade e verdade e material.

Saliente-se que os citados vícios em última análise, também, consagram afronta ao amplo direito de defesa na medida em que cerceiam o direito de defesa e impossibilitam o sujeito passivo da relação jurídico-tributária de conhecer as infrações que lhe estão sendo imputadas e qual o respectivo fundamento legal que dá respaldo ao lançamento do crédito tributário.

Outro vício pode ser detectado, ainda, com relação ao instrumento utilizado para formalizar o lançamento e constituir o crédito tributário tendo em vista que apesar de no processo administrativo-tributário prevalecer a informalidade, quando a lei expressamente exigir uma forma determinada para a prática e exteriorização de certo ato administrativo essa deverá ser obedecida, sob pena da sua invalidade. Na hipótese em causa, ex vi do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores que disciplinam as normas reguladoras do Processo Administrativo Tributário, os lançamentos tributários somente poderão ser exteriorizados sob a forma de Auto de Infração ou Notificação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

Lançamento, não existindo previsão legal para a constituição ou formalização de crédito tributário por meio de qualquer outro instrumento. Desse modo, torna-se impossível a convalidação do suposto lançamento de crédito tributário por meio de Termo Complementar, mesmo em se tratando de agravamento de exigência já inicialmente efetuada contra a mesma contribuinte.

Ressalte-se que, quanto do enquadramento legal que deu suporte à autuação, consoante Termo Complementar foi citada a Lei nº 9.064/1995, a qual somente entrou em vigor após a ocorrência da suposta infração o que afronta a anterioridade insita à lei tributária.

No tocante à R. Decisão da autoridade julgadora-administrativo singular, cumpre ressaltar que, igualmente, haja vista a separação de competências entre as autoridades lançadora e julgadora, na busca da parcialidade e isenção dos julgamentos das instâncias administrativas, a autoridade julgadora não poderá alterar ou inovar a matéria inicialmente lançada, bem como a respectiva fundamentação. Nesse sentido, igualmente, constata-se a existência de vício da decisão de primeira instância a qual é passível também de nulidade.

NO MÉRITO,

Passando-se a apreciar o mérito propriamente dito, verifica-se que do lançamento inicial objeto do Auto de Infração e do indigitado Termo Complementar de fls. 202 constantes do presente processo, e após a decisão da autoridade julgadora a quo, encontra-se em litígio perante essa instância colegiada a suposta omissão de receitas com base em diferença apurada entre o inventário final e o estoque físico de veículos com base nos valores considerados parcialmente procedentes pela autoridade julgadora.

*Ab initio* cumpre esclarecer que, a matéria sob exame já encontra-se pacificada nessa Egrégia Câmara, pois trata-se de suposta omissão de receitas apurada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

como praticada por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, no ano-calendário de 1994, e tributada com pela autoridade fiscal com base no artigo 43 da Lei nº 8.541/1992.

Portanto, quanto ao mérito, igualmente, assiste razão à recorrente no tocante à forma de tributação adotada no lançamento tributário para o IRPJ com relação à aplicabilidade da presunção de omissão de receita para o lucro presumido, haja vista que efetivamente são inaplicáveis os dispositivos da Lei nº 8.541/1992, artigos 43 e 44, às pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido.

Acerca da matéria a jurisprudência administrativa é unânime em acolher tal argumentação, sob a justificativa de que as disposições contidas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992 somente são aplicáveis às pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no real. E este é efetivamente o melhor entendimento e interpretação que se adequa à espécie.

Manifestando-se acerca da matéria, o Dr. Neicyr de Almeida, ilustre conselheiro dessa Câmara, expõe seu entendimento no sentido de que:

"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.<sup>1</sup> Demais disso, 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 Decreto-lei nº 1.648/78, § 6º do artigo 8º, o qual, por sua vez, disciplina as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. O Ato Normativo Inova, dessa forma, o texto da Lei, baldadas as prescrições do artigo 97 do CTN.

Entendo, ainda, como reforço à tese aqui esposada, que a dicção do artigo 44 aqui reproduzida, em face da 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, foram recepcionadas pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

Lei n.º 9.064,b de 20.06.95, mantido, de forma intocável, o seu comando até então anterior." ( Livro *IRPJ E OMISSÃO DE RECEITAS* - Editora DIALÉTICA - ANO 2.000 - PP. 217/228).

Igual entendimento foi adotado pelo ilustre Conselheiro Dr. Silvio Gomes Cardoso no brilhante voto proferido no Acórdão de nº 103-19918, apreciando o recurso de nº 117.219:

"No que diz respeito à omissão de receita, independentemente de sua comprovação nos autos, não cabe a exigência lançada com fundamento nos Artigos 43 e 44 da Lei N° 8.541/92, regulamentada nos Artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, uma vez que esses dispositivos legais, aplicam-se exclusivamente, às empresas tributadas com base no lucro real.

Dispõem os Artigos 43 e 44 da Lei N° 8.541/92:

"Artigo 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.

Artigo 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos, percebe-se, claramente, que a norma referiu-se apenas a determinados contribuintes, ou seja, aqueles que apuram os seus resultados com base no lucro real.

Esse é o entendimento dessa Terceira Câmara, conforme nos dá mostra o Acórdão 19.449, sessão de 03/06/98, que teve como relatora a eminente Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, cuja ementa transcrevo abaixo:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO – A norma contida no art. 43 da Lei Nº 8.541/92, dirige-se exclusivamente aos contribuintes tributados segundo as regras do lucro real, sistema que contempla o “lucro líquido do exercício” que, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas em lei, possibilita a determinação do “lucro real”, base de cálculo do imposto de renda.”**

Vale ressaltar que a Medida Provisória Nº 492, de 05/04/94 e suas reedições posteriores, convertida na Lei Nº 9.064, de 20/06/95, veio a alterar a redação do § 2º do Artigo 2º da Lei 8.5641/1992, *in verbis*, para nele incluir as empresas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado.

Assim sendo, os contribuintes que declaravam pelo lucro presumido e arbitrado só foram alcançados pelas novas regras a partir do ano ano-calendário de 1996, em respeito aos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis, consagrados pela Carta Magna de 1988 (Artigo 150, Inciso III), devendo ser ressaltada a curta duração deste novo dispositivo que foi, expressamente, revogado com a edição da Lei Nº 9.249/95 (Artigo 36, Inciso IV).

Portando, com base nos argumentos acima, deve a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ser cancelada, tendo em vista que o comando normativo do Artigo 43 da Lei Nº 8.541/92, não alcançava os contribuintes tributados com base nas regras do lucro presumido, no ano-calendário de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

Desse modo não pode subsistir a tributação para o IRPJ.

No tocante, especificamente à omissão de receitas, mais uma vez não há como subsistir a respectiva acusação tendo em vista que as provas constantes do processo são insuficientes a demonstrarem, de forma inequívoca, a ocorrência da suposta omissão de receitas, diante da fragilidade dos elementos probatórios apresentados pela autoridade fiscal. O que resulta, igualmente, na improcedência dos lançamentos tidos como reflexos.

#### CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2000

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Mary Elbe Gomes Queiroz". To the right of the signature is a small, circular, handwritten mark or seal.  
MARY ELBE GOMES QUEIROZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13802.000521/94-54  
Acórdão nº : 103-20.414

I N T I M A Ç Ã O

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 10 NOV 2000

*Candido*  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

Ciente em, 20.11.00

*Fabricio* *VLL*  
FABRÍCIO DO ROZARIO VALLE DANTAS LEITE  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL