



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.000096/94-80
Recurso nº : 116.408
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXERCÍCIO DE 1995
Recorrente : AUTO AMAZONAS LTDA.
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO/SP
Sessão de : 08 DE DEZEMBRO DE 1998
Acórdão nº : 103-19.780

RP/103-0,231

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - A exigência de imposto de renda, por omissão de receitas, em empresa tributada com base no lucro real, deve ser efetuado após a verificação do resultado do período examinado.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO AMAZONAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Edson Vianna de Brito que lhe negou provimento.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780
Recurso nº. : 116408
Recorrente : AUTO AMAZONAS LTDA.

RELATÓRIO

AUTO AMAZONAS LTDA., com sede em São Paulo/SP, à Rua Helvetia, 578, Campos Elíseos, inscrita no CGC sob o nº 54.611.140/0001-25, recorre a este Colegiado da decisão monocrática que indeferiu sua impugnação de fls. 68/73.

Conforme peça vestibular, fls. 46/49, foi apurada omissão de receita operacional, caracterizada pela não contabilização de veículos expostos para revenda, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 45.

A autuação decorreu de *blitz* efetuada no estabelecimento do contribuinte em 13/10/94, tendo sido procedido o levantamento físico de estoques, apurando-se a existência de 15(quinze) veículos sem a devida contabilização, o que gerou a autuação por omissão de receitas com fulcro nos arts. 197, parágrafo único, 226, 229, 195, inciso II, e 230, todos do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, de acordo com o auto de infração do IRPJ lavrado em 20/10/94.

Em decorrência da autuação procedida para o imposto de renda pessoa jurídica, fls. 46/49, foram lavrados, também, autos de infração para o programa de integração social, fls. 58/61, contribuição para a seguridade social, fls. 62/65, imposto de renda retido na fonte, fls. 50/53, e para a contribuição social sobre o lucro, fls. 54/57.

Tempestivamente, o sujeito passivo impugna os lançamentos, fls., 68/73, alegando, em síntese, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

- acusada de não contabilizar os 15 (quinze) veículos conforme Termo de Levantamento Físico de Estoques datado de 13/10/94, entende a autuada que os autos de infração lavrados em 20/10/94 pecam pela base, dada a inexistência de fato gerador dos tributos e contribuições, no momento em que se consumaram os lançamentos por omissão de receitas;

- na data da autuação, quando muito e se tanto, daria azo tal irregularidade meramente à imposição da penalidade constante do art. 38 da Lei nº 7.450/85, haja vista tratar-se de infração verificada pela autoridade fiscal antes do encerramento do período-base;

- mesmo que se conclua que o período-base dos contribuintes sujeitos à tributação com base no lucro real seja mensal, tem-se iniludivelmente que, no dia em que se consumou a autuação, não havia sequer se encerrado o decurso do mês de outubro de 1994, de sorte que, a autuada não estava obrigada a apurar qualquer tributo pelos registros contábeis dados como omitidos naquele mês, a menos que a teoria do fato gerador seja totalmente subvertida. Somente a partir de novembro de 1994 se autorizariam os lançamentos em causa, na hipótese de a autuada não haver adequado sua contabilidade às omissões apontadas;

- assim, como preliminar pede-se que sejam julgadas prejudicadas as ações fiscais por evidente precipitação na constituição do crédito tributário;

- por outro lado, não houve qualquer omissão de registro contábil de compra em relação aos quinze veículos apontados pela autuação, conforme documentos que se faz acostar às fls. 77/149, os quais comprovam que 08 (oito) tratam-se de recebimento em consignação, 02 (dois) estavam à disposição do Departamento de Trânsito, 02 (dois) encontravam-se regularmente registrados antes da ação fiscal e 03 (três) foram adquiridos em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

11/10/94, cuja nota fiscal não foi emitida em 12/10/94 por se tratar de feriado, atentando-se ainda para o fato de que o Termo de Visita Fiscal foi lavrado às 10:00 hs. do dia 13/10/94.

Ao fim, requer a desmaterialização do lançamento matriz e a insubsistência dos feitos decorrentes.

A autoridade singular julgou procedente os lançamentos, fls. 152/156, arguindo, em síntese que:

- o parágrafo 4º do art. 43 da Lei nº 8.541/92 considera vencido o imposto na data da verificação da omissão, desta forma, não cabe ao caso em comento a aplicação do disposto no art. 1015 do RIR/94 (art. 38 da Lei nº 7.450/85), muito menos a argumentação inicial da autuada de que não estava obrigada a apurar qualquer tributo, pois não havia se encerrado o período-base;

- os veículos que estariam no estabelecimento para comercialização na forma de consignação, conforme aduz a autuada, deveriam ter a emissão da nota fiscal de entrada, fato ocorrido somente após a visita da fiscalização e somente para alguns veículos, além do que, os contratos de prestação de serviços apresentados, firmados entre a impugnante e os proprietários dos veículos não são documentos hábeis; não possuindo sequer o reconhecimento das firmas dos contratantes, o que descaracterizaria as consignações. Também, alguns Documentos Únicos de Transferência - DUT já estavam assinados o que descaracterizaria a consignação, pois a princípio, o proprietário já transferiu a propriedade (posse e domínio) do veículo, caracterizando operação de compra e venda, conforme fls. 5/10, 17/20, 31/32, 35/38, 79/82, 84, 90, 101, 108, 127, 140 e 145;

- os veículos que estariam em situação irregular ao aguardo da autoridade de trânsito, também tinham os DUT assinados, um deles possuía contrato de prestação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

serviços e as notas fiscais de entrada foram emitidas após a visita da fiscalização, além de que o alegado pela impugnante não pode prosperar, conforme fls. 27/28, 33/34, 119/120, 133 e 135/138;

- os veículos que segundo a autuada foram adquiridos em 11/10/94 deveriam ter a nota fiscal emitida no momento em que ocorrer a operação, neste caso a entrada dos veículos no estabelecimento da autuada, o que não ocorreu, sendo estas emitidas somente após a visita da fiscalização, conforme fls. 14/16, 24/26, 29/30, 99, 116 e 133;

- os veículos em que o contribuinte alega que foram escriturados antes da visita fiscal, não foram incluídos na base de cálculo dos autos de infração, conforme fls. 11/13 e 21/23.

Em recurso voluntário interposto a este Colegiado (fls. 160/163) o contribuinte reporta-se às razões aduzidas quando de sua peça impugnatória e acrescenta que:

- a decisão recorrida eivou-se do vício de nulidade absoluta na medida em que, socorrendo-se de dispositivo totalmente diverso dos dados como infringidos e até não mencionado na peça vestibular (art. 43 da Lei nº 8.541/92), acabou por comprometer seu direito de defesa;

- o julgador singular para contraditar o argumento de que a suposta omissão no máximo daria margem à penalização disposta no art. 38 da Lei nº 7.450/85, buscou a norma do art. 43 da Lei nº 8.541/92, esta não invocada para legitimar a exigência da obrigação principal, modificou os fundamentos do lançamento primitivo.. Assim, apela-se em preliminar, para a decretação de nulidade do veredicto recorrido, em obediência ao duplo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

grau de jurisdição, reabrindo-se a instância de origem para oferecimento de razões de defesa complementares, conforme ementa do Acórdão nº 103-11468/91;

- dos documentos indicando a entrega em consignação, entendeu a decisão monocrática de rejeitar a argumentação defensiva dentro do solto e frágil argumento de que não possuindo a declaração exibida o reconhecimento da firma dos contratantes, tal fato ensejaria a descaracterização da operação, argumento que não resiste à norma do art. 894, parágrafo 1º, do RIR/94, na medida em que não se procedeu a averiguações complementares, junto aos signatários, para a busca de contra prova, já agora de obrigatória coleta pelo fisco, na apresentação da prova negada;

- o fato de acharem-se os DUT assinados não indica necessariamente e independente de outra prova, que os veículos foram adquiridos pela recorrente;

- anexa aos autos documentação que indica o término da consignação alegada, a fim de corroborar a prova de que não houve a compra dos veículos pela empresa, fls. 164/171;

- também, improcede a exigência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, conforme Acórdão CSRF nº 01-1.773/94.

A Procuradoria da Fazenda Nacional em contra-razões às fls. 174 requer que seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e deve ser conhecido.

Como preliminar alega o contribuinte que o fisco agiu com precipitação posto que lavrou o auto de infração relativo ao fato gerador de outubro de 1994 em 20/10/94, portanto antes do término do período base.

Vê-se que a prejudicial argüida pelo contribuinte inviabiliza todo o trabalho fiscal, porquanto não há como se apurar a infração referente à omissão no registro de receitas operacionais antes de findo o período base sob análise.

Conforme relatado, trata-se da tributação em separado das receitas omitidas, quando a Lei nº 8.541/92, especificamente em seu artigo 43 e parágrafo segundo, determinam que os valores omitidos não comporão o lucro real e o imposto torna-se definitivo.

Este dispositivo em exame têm a seguinte redação:

Art. 43.....

§ 2º - "O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo."

Ocorre que este dispositivo da Lei nº 8.541/92 é inaplicável, não só porque incompatível com os artigos 43 e 44 do CTN, mas porquanto ofende não só estes artigos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80

Acórdão nº. : 103-19.780

quanto todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Isto porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas dentro de um determinado ordenamento jurídico e, é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.

Assim, esta imposição da Lei nº 8.541/92 deve ser interpretada dentro do contexto de toda a legislação que rege direta e indiretamente a exigência do imposto de renda e não isoladamente, para se concluir pela tributação em separado das receitas omitidas. Por conseqüência, deve-se analisar, além da Constituição Federal, o CTN e as demais leis e outras normas que regem o imposto de renda.

A Constituição Federal ao dar competência à União para instituir o Imposto sobre a renda explicitou no inciso III do artigo 153 que este imposto seria sobre a "renda e proventos de qualquer natureza".

Assim, estabeleceu o CTN (Lei Complementar) em seu artigo 43, que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, como definidos em seus incisos I e II. Ou seja, o campo impositivo do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais. Isto ressaí do estabelecido no inciso II, que define proventos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos como o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

Esta mesma lei complementar estabeleceu em seu artigo 44 que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Vê-se que o termo “renda” foi expressamente utilizado não só no texto constitucional como no CTN, delineando a competência tributária, no sentido de que as leis ordinárias não poderiam ultrapassar o conceito de renda para tipificar como tributáveis fatos que não fossem considerados como renda pelo Direito Privado.

Por seu turno, a lei ordinária definiu a base de cálculo como sendo o lucro real, arbitrado ou presumido, dentro dos limites do artigo 43 anteriormente referido.

Com efeito, cabe aqui ressaltar a regra do artigo 110 do CTN que proíbe à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Com estas considerações pode-se concluir que, em face das normas da Lei nº 6.404/76, o legislador ordinário pode instituir regras sobre a disponibilidade e sua aquisição econômica ou jurídica, na medida em que elas não modifiquem as regras da lei das sociedades anônimas (aplicáveis a todas as sociedades tributadas com base no lucro real), tendo em vista o artigo 110 do CTN, como também de seu artigo 109.

Analisados estes fatos, por outro prisma, toda a legislação tributária, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, que admitiu todos os conceitos da Lei nº 6.404/76, tem a tributação da pessoa-jurídica sob o regime de competência, ou econômico, que apresenta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

como critério de apuração do lucro tributável, aquele que leva em consideração as despesas e as receitas tendo em vista os fatos a que corresponderem, no período em que tais fatos acontecem. Distinto, portanto, do regime de caixa, que leva em consideração as receitas e despesas tendo em vista os efetivos pagamentos e recebimentos.

Neste contexto, o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 veio em confronto com toda a legislação pertinente ao lucro real, ao estabelecer uma regra de tributação em separado, quando é indiscutível a apuração do lucro real pelo regime de competência. Tal flagrante desrespeito ao artigo 43 do CTN levou a administração tributária a rever esta matéria e alterar este dispositivo.

Resta, portanto, ainda, verificar se este artigo 43 poderia ser aplicado, interpretando-o à luz do ordenamento das normas que regem o imposto de renda das pessoas jurídicas e frente ao CTN, e não como um artigo isolado, pois este faz parte de um sistema de normas que constitui uma unidade, com uma estrutura hierárquica.

Como visto, não resta dúvida de que a norma do artigo 43 da Lei nº 8.541/92 é incompatível com o ordenamento da legislação do imposto sobre a renda, ao estabelecer uma tributação isolada, distante da apuração do resultado da pessoa jurídica, ou da apuração do lucro real.

Torna-se evidente, que a exigência prevista neste artigo confronta-se com o artigo 43 do CTN e como consequência é uma norma incompatível com esta lei complementar.

Nestas considerações, deparamo-nos com os casos de antinomias jurídicas, onde encontramos duas normas incompatíveis. O artigo 43 da Lei nº 8.541/92 ao exigir a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

tributação de uma receita sem verificar a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e a Lei nº 6.404/76 que, juntamente com o Decreto-lei nº 1.598/77 e suas alterações, determinaram a tributação do lucro apurado por período determinado. É, também, incompatível com o artigo 43 do CTN que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial.

Para solucionar as antinomias temos os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, aceitos em nosso direito pátrio.

Relativamente à incompatibilidade como o CTN, aplica-se o critério hierárquico, também denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicável o artigo 43 da Lei nº 8.541/92.

Analisada a incompatibilidade deste artigo com a Lei nº 6.404/76, temos a solução no próprio CTN, nos artigos 109 e 110, que em resumo determinam que a lei tributária não pode alterar os conceitos do direito privado e, a Lei 6.404/76 define a apuração do lucro pelo regime de competência.

Por conclusão, diante do que foi exposto, a exigência isolada contida no artigo 43 da Lei nº 8.541/92 ofende diretamente o artigo 43 do CTN, posto que sua aplicação resulta numa base de cálculo sem considerar o acréscimo patrimonial havido no período em que se tornam devidos o imposto questionado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

Observe-se que a tributação em separado da receita omitida, sem que a mesma se integre ao lucro real, determinará, no caso de prejuízos fiscais, a exigência de imposto sobre uma base irreal, ou seja, sem que ocorra a disponibilidade econômica ou jurídica prevista no CTN.

Assim, deve a receita omitida integrar o lucro real, e conseqüentemente ser afastada qualquer tributação em separado das receitas omitidas, de forma a que o lançamento se conforme com os dispositivos da Lei Complementar, como da sistemática de apuração do lucro real.

Pelo que foi exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de julho de 1998


MARCIO MACHADO CALDEIRA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13808.000096/94-80
Acórdão nº. : 103-19.780

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 **19 JUL 1999**

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, **18/08/1999**

NILTON CÉLTO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL