



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13808.000096/94-80
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.570 – 1ª Turma
Sessão de 13 de março de 2017
Matéria IRPJ-RECEITAS-OMISSÃO DE RECEITAS - OMISSÃO DE COMPRAS - VENDA SEM NOTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AUTO AMAZONAS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1994

ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº2).

OMISSÃO DE RECEITAS. ARTS. 43 E 44 DA LEI nº 8.541, DE 1992.

É de se restabelecer o lançamento de ofício fundamentado em omissão de receitas calculada nos termos dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992, quando a decisão *a quo* afastou a exigência sob o argumento de contrariedade ao art. 43 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

Julgamento iniciado na sessão de 12/12/2016 e concluído em 13/03/2017.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial (fls. 189/190 do volume 1 digitalizado), contra o Acórdão de nº 103-19.780 (fls. 177 e ss do volume 1 digitalizado) que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário apresentado pelo interessado, exonerando a totalidade do crédito tributário constituído. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

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.

O Recurso interposto fundamenta-se na contrariedade à lei ou à evidência de provas - visto que a votação se deu por maioria - como previa, à época, o art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998.

De acordo com as alegações da Fazenda, não haveria incompatibilidade do art. 43, da Lei nº 8.541/92 com o artigo 43 do CTN, que não define qual o período de apuração do tributo, delegando à lei ordinária defini-lo, citando, como exemplo do próprio IRPJ, cuja apuração era anual e passou a ser mensal.

Assinalou a PFN que o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, autorizou, para a hipótese ali prevista, o lançamento imediato, exigindo apenas e tão-somente que ocorresse a caracterização de que receitas da atividade foram, ou estão sendo subtraídas à escrituração fiscal, pelo contribuinte, ora recorrido, o que foi feito corretamente pela fiscalização.

Ao final, pede seja reformada a decisão recorrida, para que prevaleça no presente caso o r. voto vencido.

Pelo despacho nº 103-0.054/99 (fl. 191 do volume 1 digitalizado), o Recurso Especial da PFN foi admitido.

Houve tentativa de cientificar a interessada do REsp da PFN e do despacho que o admitiu, mas a correspondência encaminhada ao seu domicílio tributário retornou com a informação "mudou-se" (fl. 194 do volume 1 digitalizado), o que levou à intimação via Edital nº 67/2009 - fl. 195 do volume 1 digitalizado).

A interessada não apresentou contrarrazões, conforme informação da repartição de origem à fl. 196 do volume 1 digitalizado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O Recurso é tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Omissão de Receita Operacional. Mercadorias, Matérias Primas e outros Insumos não Contabilizados.

De acordo com o Relatório da Atividade Fiscal - fls. 116 e ss do volume 1 digitalizado - verifica-se que o procedimento fiscal deu-se no âmbito de "BLITZ" efetuada junto ao estabelecimento da contribuinte, programada pela SRRF da 8ª. RF, no qual apurou-se a aquisição de veículos para revenda que não se encontravam amparados por documentos fiscais de entrada, na respectiva data, tampouco contabilizados, com características e valores de avaliação citados nas FICHAS DE INVENTÁRIO FÍSICO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, e RELAÇÃO DE VEÍCULOS EXISTENTES NO ESTABELECIMENTO EM 13/10/94.

De acordo com os elementos constantes dos autos, a auditoria fiscal compareceu ao estabelecimento da empresa em 13/10/1994, com o objetivo de proceder ao levantamento físico dos estoques de veículos e assemelhados, bem como à contagem das disponibilidades existentes, naquela data.

Foram encontrados, no local, 15 (quinze) veículos, conforme relação à fl. 4 do volume 1 digitalizado, sendo que apenas 2 (dois) deles, se faziam acompanhar das respectivas notas fiscais de entrada.

O contribuinte foi intimado, em 18/10/1994, a apresentar os Documentos Únicos de Transferência - DUT - dos veículos relacionados pela auditoria fiscal, mas nada apresentou.

Os fatos determinavam a aplicação do que dispunham, à época, os arts. 195, inciso II; 197, parágrafo único, 226; 229; e 230 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº. 1.041, de 11/01/94, de seguinte teor:

Art. 195. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período-base (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º);

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.

Art. 197. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observâncias das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º).

Art. 226. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

§ 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506/64, art. 44).

§ 2º Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 229. Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decretos-Lei nºs 1.598/77, art. 12, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, II).

Art. 230. Verificada omissão de receitas, os valores serão tributados na forma dos arts. 739 e 893 (Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44).

Foram exigidos IRPJ, e demais tributos como reflexo da autuação principal, no caso, PIS, Cofins, CSLL e IRFonte.

Na impugnação apresentada, a interessada anexou documentos pretendendo a comprovação de que 08 (oito) veículos teriam sido recebidos em consignação, 02 (dois) estavam à disposição do Departamento de Trânsito, 02 (dois) encontravam-se regularmente registrados antes da ação fiscal e 03 (três) teriam sido adquiridos em 11/10/94, cuja nota fiscal não foi emitida em 12/10/94 por se tratar de feriado. Para além disso, afirmou que não estava obrigada a apurar qualquer tributo pois, por ocasião dos trabalhos da auditoria fiscal, não havia se encerrado o período base, ainda que este seja entendido como o mensal, e que, na pior das hipóteses, a penalidade a ser imposta deveria ser aquela constante do art. 38 da Lei nº 7.450/85, caso fosse correta a premissa de omissão de receita.

Mantido o lançamento pela decisão da autoridade julgadora de primeira instância, a interessada alegou em seu Recurso Voluntário preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, porque adotou fundamento diverso da autuação, defendeu-se contra a acusação de omissão de receitas, aduzindo que os documentos acostados por ocasião da impugnação demonstram que não houve aquisição irregular dos treze veículos e, como a decisão de primeira instância não aceitou essa documentação, em que demonstrava tratar-se de

consignações, a então recorrente juntou ao seu recurso documentação que indicaria o término da consignação pleiteada.

Ocorre que o colegiado *a quo*, ao apreciar as razões da defesa, afastou o lançamento, afirmando que o art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, base legal do art. 230 do RIR/1994, utilizado como fundamentação do lançamento, seria inaplicável "*não só porque incompatível com os artigos 43 e 44 do CTN, mas porquanto ofende não só estes artigos quanto todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*"

Ao final, concluiu o colegiado que não poderia haver tributação em separado da receita omitida, sem que a mesma se integre ao lucro real, eis que a exigência se daria sobre uma base irreal, e entendeu que os valores omitidos deveriam integral o lucro real. Observou, ainda, que o flagrante desrespeito ao art. 43, do CTN, teria levado a Administração a rever a matéria e alterar o dispositivo, o que determinou exoneração da exigência.

Ressalto, porém, que este entendimento do colegiado *a quo* contraria entendimento que posteriormente veio a ser sumulado por meio da Súmula CARF nº 2, segundo a qual:

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, para analisarmos o recurso especial da Fazenda Nacional por contrariedade à lei, devemos verificar se a decisão é contrária, no caso, ao art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992.

Observo que, à época dos fatos, a legislação ordenava a tributação, em separado, do valor das receitas omitidas. Esta era a redação dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992, base legal do art. 230 do RIR/1994:

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.

Vê-se, então, que a legislação de regência, por ocasião da formalização do lançamento, determinava que a exigência de IRPJ sobre a receita omitida se desse em separado da apuração do lucro real, implicando na definitividade do imposto apurado sobre as receitas omitidas. Ou seja, a apuração era diária.

Ora, o colegiado *a quo* decidiu afastar dispositivo legal por interpretar que referido comando legal seria incompatível com o ordenamento jurídico que rege o imposto sobre a renda, considerando-o antinomia jurídica, que para ser solucionada deveria ser analisada à luz dos critérios cronológico, hierárquico e da especialidade das leis, concluindo que o referido comando seria incompatível com o art. 43, do CTN, norma hierarquicamente superior, a prevalecer sobre a inferior, no caso, o art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992.

Em resumo, a maior parte da turma considerou o dispositivo legal em comento **ilegal**, apesar de plenamente vigente e eficaz no momento em que foi aplicado.

Esta instância não é adequada para tal questionamento, porque emana da estrutura do processo administrativo fiscal nítida fronteira para que não seja permitido a um órgão do Poder Executivo negar vigência à lei editada de forma constitucionalmente perfeita, por tratar-se de matéria pertinente ao Poder Judiciário.

A lei quando ingressa no mundo jurídico presume-se perfeita e acabada e é para ser cumprida, até o momento em que seja invalidada pelos meios disponíveis

A posição firmada neste Órgão Colegiado é, e sempre foi, no sentido de que não compete à Administração analisar a validade de leis frente à Constituição ou ao ordenamento jurídico, mas simplesmente aplicar aos casos postos sob o seu crivo os diplomas que se encontram em vigência.

Por isso, a decisão recorrida merece ser reformada.

Por oportuno, observo ainda que a decisão de primeira instância não inovou na capitulação legal da infração, porque o auto de infração do IRPJ tem como fundamento legal, dentre outros, os seguintes artigos, como já dito acima:

Art. 229. Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decretos-Lei nºs 1.598/77, art. 12, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, II).

Art. 230. Verificada omissão de receitas, os valores serão tributados na forma dos arts. 739 e 893 (Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44).

Como a matriz legal do art. 230 era justamente os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992, e como a então impugnante se insurgia quanto ao aspecto de que lhe fora exigido tributo antes do término do período de apuração, a autoridade julgadora de primeira instância enfrentou, e com muita propriedade, este argumento, para dizer que tais dispositivos legais determinavam que a apuração fosse diária.

Quanto ao aspecto das provas trazidas pela contribuinte em sua impugnação e recurso voluntário, o que se verifica é que a contribuinte não escriturou a entrada desses veículos, ou a escriturou após o procedimento fiscal. A autuação é por colocar à venda veículos sem registrar a entrada dos mesmos no estabelecimento industrial. A emissão das notas fiscais após a operação da Fiscalização, que ocorreu em 13/10/1994, não invalida o lançamento, porque o contribuinte já tinha perdido a sua espontaneidade, à luz do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Correta, portanto, a decisão de primeira instância.

Conclusão

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer as exigências.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo