MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Recurso nº : 115.979 - Voluntário
Matéria : IRPJ e outros - Exs. de 1990 a 1992
Recorrente : AUTO LOCADORA RONDÔNIA LTDA
Recorrida : DRJ em MANAUS/AM
Sessão de : 04 de junho de 1998
Acórdão nº : 103-19.471

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
LUCRO PRESUMIDO - OPÇÃO INDEVIDA
Estão excluídas do direito de optar pela tributação com base no lucro presumido as empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/FATURAMENTO
Insubsistente a contribuição lançada com fundamento nos Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ. Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995.

FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL - FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
IMPOSTO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Subsistindo a exigência fiscal formulada no processo do imposto de renda pessoa jurídica, igual sorte colhe o recurso voluntário interposto nos autos do processo, que tem por objeto auto de infração lavrado por mera decorrência daquele.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO
Nos termos do art. 106, inciso II, letra "c" do C.T.N, é de se convolar a multa de lançamento de ofício quando a nova lei estabelecer penalidade menos severa que a prevista à época da infração.
Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da contribuição ao PIS e reduzir a multa de lançamento *ex offício* de 100% para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SÍLVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA e VICTOR LUÍZ DE SALLES FREIRE.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471
Recurso nº : 115.979
Recorrente : AUTO LOCADORA RONDÔNIA LTDA

RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado, AUTO LOCADORA RONDÔNIA LTDA, já qualificada nos autos, contra a decisão proferida em primeira instância que manteve, em parte, os lançamentos consignados nos Autos de Infração de fls. 05, 172, 177, 182 e 187, relativos ao imposto de renda pessoa jurídica, ao Programa de Integração Social (PIS), ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), ao imposto na fonte sobre o lucro líquido (ILL) e à contribuição social sobre o lucro (CSL), devidos nos exercícios de 1990 a 1992.

A exigência fiscal decorre das seguintes irregularidades:

1. OMISSÃO DE RECEITA/PASSIVO FICTÍCIO: caracterizada pela não comprovação de parte da conta Fornecedores (Passivo Circulante), com infração aos arts. 157, parágrafo único, 179, 180 e 387, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80):
Exercício de 1992 ..... Cr$ 1.372.948,50

2. OMISSÃO DE RECEITA: caracterizada pela insuficiência de contabilização de bens de natureza permanente (veículos), com infração aos arts. 157, parágrafo único, 172, 179, 181 e 387, inciso II, do RIR/80:
Exercício de 1990 ..... Cr$ 147.257,93
Exercício de 1991 ..... Cr$ 2.318.998,42
Exercício de 1992 ..... Cr$ 15.934.374,62

3. OMISSÃO DE RECEITA: caracterizada pela não comprovação da contabilização de depósito bancário do cheque nº 213479 do Banco Pontual, emitido por Consumo Propaganda Ltda, com infração aos arts. 157, parágrafo único, 179, 181 e 387, inciso II, do RIR/80:
Exercício de 1991 ..... Cr$ 142.588,64

4. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO (FORMULÁRIO III): o contribuinte, no ano-base de 1989, exercício de 1990, optou indevidamente pelo recolhimento do imposto de renda segundo as regras do lucro presumido, tendo em vista sua atividade social ser essencialmente prestadora de serviços, contrariando o art. 389, § 1º e alíneas do RIR/80. Da contabilidade mantida pelo contribuinte foram extraídos a Demonstração de Resultado do Exercício de 31/12/89 e o Balanço Patrimonial de 31/12/89, os quais serviram para recompor a base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro real.
Exercício de 1990 ..... Cr$ 20.603,05

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471

As irregularidades constatadas fundamentam também as exigências decorrentes e estão assim capituladas: art. 3°, alínea "b" da Lei Complementar n° 7/70 com as alterações introduzidas pelos Decretos-lei n°s 2.445/88 e 2.449/88 (PIS); art. 1°, § 1° do Decreto-lei n° 1.940 e art. 28 da Lei n° 7.738/89 (FINSOCIAL); art. 35 da Lei n° 7.713/88 (ILL); arts. 1°, 2° e 3° da Lei n° 7.689/88 e art. 2° da Lei n° 7.856/89 (CSL). A multa aplicada no exercício de 1992 corresponde a 100% do imposto/contribuições devidos, na forma prevista no art. 4° , inciso I da Lei n° 8.218/91.

Irresignada com os lançamentos, a autuada apresentou a impugnação de fls. 143 contestando, em parte, o montante do crédito tributário constante dos Autos de Infração. Esclarece que no ano-base de 1989, exercício de 1990, fez opção pelo lucro presumido, nos termos da legislação aplicável à matéria. Alega que a atual legislação, mas especificamente a Lei n° 8.541/92, art. 13, § 2°, não mais faz restrições quanto à atividade da empresa optante, permitindo, assim, a que as empresas essencialmente prestadoras de serviços possam exercer tal opção para fins de apresentação da declaração e recolhimento do imposto de renda. Assim, continua a autuada, é de se aplicar, no caso, o princípio da retroatividade da lei mas benéfica ao contribuinte, princípio observado e consagrado em todos os ramos do Direito. Cita o art. 106 do CTN e o art. 5°, inciso XL da Constituição Federal em abono a sua tese.

Quanto a insuficiência na contabilização dos bens do ativo permanente no ano-base de 1991, alega a autuada que a fiscalização, ao efetuar o levantamento do ativo, considerou oito veículos que não foram adquiridos pela empresa, visto tratar-se de veículos objetos de contratos de arrendamento mercantil (*Leasing*) firmados com a Franlease S/A, num total de Cr$ 22.016.096,84. Anexa os contratos de *leasing* para comprovar suas alegações. Requer, ao final, a exclusão do crédito tributário do ano-base de 1989 relativo à diferença do lucro presumido para o lucro real, a exclusão da base de cálculo do crédito tributário apurado sobre o valor dos veículos objeto de contrato de arrendamento mercantil e a exclusão dos acréscimos legais relativo a correção monetária e multas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471

Termo de Diligência às fls. 222. Novos documentos foram anexados aos autos em função da mesma (fls. 227 a 262).

A autoridade monocrática, por sua vez, na decisão de fls. 265, julga parcialmente procedente a ação fiscal para excluir da base de cálculo do exercício de 1992, período-base de 1991, o valor de Cr$ 15.934.374,62 relativo aos veículos objeto de arrendamento mercantil, ajustando as demais exigências decorrentes. Sintetiza suas conclusões na seguinte ementa:

> *MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Considera-se não impugnada a matéria que não for objeto de expressa contestação, nos termos do art. 17 do Dec. 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1° da Lei n° 8.748, de 09/12/93.*
> *BENS DO ATIVO PERMANENTE NÃO CONTABILIZADOS - Caracteriza a omissão de receitas a constatação da existência de veículos adquiridos pela empresa e não registrados na conta de ativo permanente. Outrossim deve ser revisto o lançamento para excluir os valores concernentes a veículos objeto de leasing.*
> *OPÇÃO/LUCRO PRESUMIDO - O princípio da retroatividade da lei mais benéfica aplica-se apenas nos casos de leis expressamente interpretativas e nos de cominação de penalidades mais branda, o que não é o caso da legislação que prevê formas de apuração do imposto de renda.*
> *DECORRÊNCIA - O mesmo julgamento dado ao lançamento em que se exige da empresa o IRPJ deve ser extensivo aos procedimentos decorrentes, por dependerem dos mesmos suportes fáticos*

Às fls. 278, informação do Serviço de Fiscalização com a orientação de já ter sido excluído da cobrança, automaticamente, os valores referentes aos encargos calculados segundo a variação da Taxa Referencial Diária - TRD, cumprindo-se, desta feita, o disposto na IN-SRF n° 32/97.

Ciente em 09/07/97 conforme atesta o recibo de fls. 278, a autuada interpôs recurso a este Conselho protocolando seu apelo em 04/08/97. Em suas razões, questiona o não acatamento da opção pelo lucro presumido porque o julgador entendeu não ser aplicável, no caso em questão, o princípio da retroatividade previsto no art. 106 do CTN. Afirma que as restrições impostas pelo art. 389 do RIR/80 se revelam em total

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471

desarmonia com os princípios gerais que norteavam o sistema tributário nacional instituído pela nova Constituição Federal promulgada em 05/10/88, portanto, em pleno vigor no ano-base de 1989. Cita o art. 150, item II, para afirmar que o principio da isonomia deve ser dispensado aos contribuintes que se encontram em situação equivalente: princípio da igualdade de todos perante a lei. Entende que o art. 389 do RIR/80, enquanto estava em vigor, infringiu e contrariou esse princípio pois instituiu tratamento desigual. Assim, dada a total impossibilidade da recepção entre a norma legal e o princípio constitucional, a legislação superveniente regulou novamente a matéria com a edição da Lei nº 8.541/92, e, em seu art. 13, estendeu o direito de opção pelo lucro presumido também, às empresas exclusivamente prestadora de serviço.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Conforme relatei, a matéria em julgamento nesta instância restringe-se ao crédito tributário apurado em função da opção indevida pelo regime do lucro presumido no exercício de 1990. A recorrente se apega a princípios constitucionais e ao princípio da retroatividade benigna para sustentar sua tese de que a sua atividade de essencialmente prestadora de serviço não a impedia de exercer tal opção à vista da Lei nº 8.541/92.

O princípio da isonomia, inserido no art. 150, II, da CF/88, apresenta-se como um desdobramento do princípio da igualdade: *"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza."* A inclusão deste princípio, de forma expressa, dentre os que norteiam as limitações ao poder de tributar, foi uma inovação trazida ao âmbito da Sistema Tributário Nacional e tem íntima relação com o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, o comando de tais normas está endereçada primordialmente ao legislador, pois a ele impõe: (1) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; e, (2) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente. No âmbito da legislação fiscal vigora o princípio da irretroatividade da lei, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, princípio geral de Direito. Com efeito, sob a égide da nova Carta, é vedado à União cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; e no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, "a" e "b").

No caso sob exame não há qualquer ofensa aos princípios constitucionais. O fato de o legislador, ao editar a Lei nº 6.468/77 e o Decreto-lei nº 1.706/79 (matriz legal do art. 389 do RIR/80), instituindo regime simplificado de tributação (lucro presumido) apenas para os contribuintes de determinada atividade operacional e de receita au-

ferida dentro de certo limite, demonstra claramente respeito às normas constitucionais. Identificou-se plenamente o universo de contribuintes.

Neste contexto, dispõe o § 1° do art. 1° da Lei n° 6.468/77 que a forma de tributação com base no lucro presumido aplica-se exclusivamente a pessoas jurídicas cuja receita operacional provenha:

> a) da venda de produtos de sua fabricação ou de mercadorias adquiridas para revenda;
> b) da industrialização de produtos, em que a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;
> c) de atividades mistas compreendendo, além das receitas previstas nas alíneas anteriores, as provenientes da prestação de serviços, desde que haja preponderância das receitas especificadas nas mesmas alíneas.

As empresas exclusivamente prestadoras de serviços estavam, portanto, impedidas de exercerem a opção pelo regime do lucro presumido no exercício de 1989. Inaplicável as regras de tributação instituídas pela Lei n° 8.541/92, legislação que entrou em vigor em 01/01/93, como também inadmissível a adoção do princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN, norma aplicável no âmbito das penalidades e quando o fato ainda estiver pendente de julgamento.

Ressalte-se ainda que, segundo o comando do art. 144 do CTN, "o *lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*"

Por estas razões, é de se manter a tributação, no exercício de 1989, do imposto calculado segundo as regras do lucro real face ao impedimento da recorrente para optar pelo regime simplificado do lucro presumido.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471

Quanto à exigência da contribuição devida ao Programa de Integração Social, e inobstante a matéria não ter sido questionada especificamente pela recorrente, curvo-me à jurisprudência dominante neste Pretório no sentido de que a exigência fundamentada nas disposições dos Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88 é insubsistente, eis que os mencionados atos foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e retirados do mundo jurídico com a edição Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal.

Em relação à contribuição ao FINSOCIAL, à contribuição social sobre o lucro e ao imposto sobre o lucro líquido, os lançamentos são mera decorrência da ação fiscal realizada na empresa relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica. Assim, e considerando que a recorrente não produziu qualquer defesa específica, não lhes cabem outra sorte senão a do processo do imposto de renda da pessoa jurídica, tendo em vista a estreita correlação de causa e efeito existente entre os procedimentos fiscais principal e decorrente.

Por fim, e com fulcro no Código Tributário Nacional (art. 106, inciso II, alínea "c"), lei complementar que consagra o princípio da retroatividade benigna, busco guarida para reduzir a multa de lançamento de ofício aplicada, correspondente a 100% (cem por cento) na forma do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, para 75% (setenta e cinco por cento). Como se sabe, a Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao dispor sobre as multas de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, estabeleceu os seguintes percentuais a serem aplicados:

> *"I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
> *II - de cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude ....."*

Isto posto, voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para cancelar a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10240.001797/93-57
Acórdão nº : 103-19.471

exigência relativa ao Programa de Integração Social e reduzir a multa de lançamento de ofício aplicada no exercício de 1992 de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões (DF), em 04 de junho de 1998.

SANDRA MARIA DIAS NUNES