



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas.

Sessão de...26...março.....de 1990.....

ACÓRDÃO Nº...103-10-196

Recurso nº 95.917 - IRPJ - EXS: DE 1984 a 1987

Recorrente AME - ASSISTÊNCIA MÉDICA A EMPRESAS LTDA

Recorrid DRF EM JUIZ DE FORA - MG

IRPJ - NULIDADES - AUTO DE INFRAÇÃO - AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE PARA EFEITOS DE LANÇAMENTO.

Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer nulidade ou sequer cerceamento do direito de defesa pelo fato de a Fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, mesmo sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo.

OMISSÃO DE RECEITAS - ERRO NA SOMA DAS RECEITAS - VERIFICAÇÃO MEDIANTE EXAME DAS FICHAS DE CONTROLE MANTIDAS PELA PESSOA JURÍDICA.

Possuindo a pessoa jurídica fichas de controle de suas atividades, que apontam o que ela recebe por cliente, é válida a apuração de omissão de receitas verificada mediante a comparação entre o que se acha escriturado na contabilidade e o que se acha nas fichas de controle interno, cabendo prova em contrário. Neste caso, a apuração deverá ser feita por cliente e não pelo que é declarado em cada exercício.

OMISSÃO DE RECEITAS - COMPARAÇÃO ENTRE RECEITAS OMITIDAS E CUSTOS OU DESPESAS TAMBÉM OMITIDOS.

Quando se apuram receitas omitidas não cabe cogitar de compensação destas com custos ou despesas também não escriturados. Por outro lado, se a fiscalização, ao apurar omissões de receita não escriturada, verificar que os custos ou despesas levados a efeito para a obtenção destas receitas omitidas também não

Acórdão nº 103-10.196

foram escriturados, então, sim, terá que fazer incidir o tributo sobre a diferença entre a receita e o respectivo custo ou despesa, já que não se tributam receitas, mas lucros.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO FISCO.

Compete ao Fisco arbitrar o lucro do contribuinte, quando verificar que sua escrituração não merece fé, mas não cabe ao sujeito passivo exigir do Fisco que arbitre seu lucro só porque ocorreu o fenômeno da omissão de receitas.

MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS - AGRAVAMENTO - FRAUDE.

Para que se possa cobrar a multa agravada de 150% é necessário que fique provado o evidente intuito de fraude.

Recurso a que se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AME - ASSISTÊNCIA MÉDICA A EMPRESAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade ao auto de infração e da decisão de primeira instância e, no mérito, de se dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1985, a importância de Cr\$ 410.200 e, no exercício de 1986, a importância de Cr\$ 551.682, bem como reduzir a multa de 150% para 50%.

Sala das Sessões, em 26 de março de 1990

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE

ZAINITO HOLANDA BRAGA

29 MAR 1990

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e BRAZ JANUÁRIO PINTO. AUSENTES POR MO-

TIVO JUSTIFICADO OS CONSELHEIROS ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEI-
RA E FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

Recurso nº 95.917

Acórdão nº 103-10.196

Recorrente: AME - ASSISTÊNCIA MÉDICA A EMPRESAS LTDA

R E L A T Ó R I O

AME - ASSISTÊNCIA MÉDICA A EMPRESAS LTDA., com sede na cidade de Juiz de Fora, Estado de Minas Gerais, não se conformando com a decisão de fls. 2157/2190, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O pleito teve início com a impugnação à exigência tributária constante do auto de infração de fls. 1337, apontando a fiscalização as seguintes irregularidades encontradas na empresa:

1. omissão de receitas (TVF nº 1) caracterizada por erro de soma das quantias discriminadas no anexo 3 juntado à declaração de rendimentos da pessoa jurídica do exercício de 1985, no montante de Cr\$ 420.092,00;

2. omissão de receitas (TVF nº 4) caracterizada por diferença entre os valores declarados pela interessada como percebidos das empresas relacionadas no Termo de Verificação nº 01 e aqueles obtidos para as mesmas através das fichas de controle paralelo apreendidas conforme termo lavrado em 25.08.87, ajustados por intermédio dos Demonstrativos nºs 2, 3 e 4, nos exercícios de 1984 a 1987, respectivamente, nos seguintes valores: Cr\$..... 11.746.123, Cr\$ 56.154.222, Cr\$ 353.345.280 e Cz\$ 605.946,00;

3. omissão de receitas constante do TVF nº 05 correspondente a valores percebidos de empresas relacionadas no Demonstrativo nº 06, obtidos através das fichas de controle paralelo apreendidas em 25.08.87 e não oferecidas à tributação, nos exercícios de 1984 a 1987, respectivamente, nos valores de Cr\$... 46.923.716, Cr\$ 126.375.505, Cr\$ 448.878.330 e Cz\$ 1.476.121,41 ;



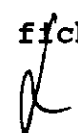
Acórdão nº 103-10.196

4. omissão de receitas constante do TVF nº 06 correspondente a valores percebidos por convênios firmados por pessoas físicas, conforme informações prestadas pela própria interessada em atendimento ao termo de intimação nº 3, de 01.09.87, nos exercícios de 1984 a 1987, nos valores de Cr\$ 35.564.000, Cr\$.... 71.129.000, Cr\$ 142.258.000 e Cz\$ 284.516,81;

5. omissão de receitas constante do TVF nº 06 caracterizada pelo não oferecimento à tributação das quantias percebidas de TELEMIG - Telecomunicações de Minas Gerais S/A, EMBRATEL - Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A e RHODIA S/A., nos exercícios de 1984 a 1987, nos valores de Cr\$ 330.615, Cr\$..... 3.908.285, Cr\$ 43.821.323 e Cz\$ 28.622,52;

6. compensação indevida, no exercício de 1986, conforme TVF nº 7, da quantia de 25,20 ORTN correspondente a imposto de renda retido na fonte.

Na impugnação de fls. 1357/1367, que ora se resume, a autuada se manifestou, inicialmente, contra a penalidade aplicada em razão de a fiscalização ter entendido que as infrações foram cometidas com evidente intuito de fraude. Faltou a prova tangível e irrefutável de as irregularidades terem sido praticadas com a intenção de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do imposto. Fraude não se presume, conforme salientado no Acórdão nº 101-73.623/82 e no de nº 103-04.865. As irregularidades, mesmo que existentes, foram causadas pelo descontrole ou pelo desentrosamento da autuada com o escritório que procedia à sua escrituração contábil. Houve omissão de receitas, mas não com o propósito de fugir ao pagamento do imposto, mas porque essas omissões tinham em mira fazer face aos custos, principalmente financeiros, para os quais não havia prova alguma de sua ocorrência. De resto, tendo sido omitidas a receita e a despesa, nenhum prejuízo sofreu o fisco. Se tivesse qualquer intenção de fraudar o fisco teria ela subtraído do recinto onde iria se operar a fiscalização todas as fichas apreendidas. Fosse de má fé o seu procedimento e não teria oferecido espontaneamente aquelas fichas à fiscalização. Por



Acórdão nº 103-10.196

outro lado, a própria Fazenda já lhe dera razão, no caso examinado no processo nº 0640/051.012/81-79.

Quanto ao mérito, alegou, em síntese, o que segue:

a) há circunstâncias que alteram os montantes de receitas consideradas omitidas em cada exercício fiscalizado. A conta Receitas Diversas (conta 1002002.4-4), no ano de 1983, demonstra que as receitas no valor de Cr\$ 11.996.005,47, são inegavelmente de natureza operacional, provenientes que são de assistência médica a associados da AME. A não inclusão dessa importância no montante das receitas operacionais nada mais é do que mero erro contábil. De resto, o lançamento dessa importância se encontra no livro Diário, conforme passou a demonstrar;

b) quanto ao exercício de 1985, a receita bruta anual é realmente de Cr\$ 350.129.786 e não Cr\$ 350.549.878, como erroneamente consta do Anexo 3. A diferença de Cr\$ 420.092 se acha registrada na conta Receitas Diversas que apresenta o montante de Cr\$ 437.596;

c) houve engano na apuração de valores constantes do item 2 do auto de infração, como segue:

- o item 2 consigna parcelas ditas tributáveis levantadas no demonstrativo nº 5, que cuida do confronto entre os elementos dos Demonstrativos 2 e 4 com as receitas declaradas para os exercícios de 1984 a 1987 e que se acham relacionados no Demonstrativo nº 01. As importâncias consideradas tributáveis no Demonstrativo nº 5 resultaram da soma algébrica dos valores positivos e negativos apurados. Acontece, porém, que no Demonstrativo nº 5 deixaram de constar os valores consignados nos Demonstrativos 1, 2 e 4, com prejuízo para a autuada. A seguir, apontou as falhas no cálculo feito pelo autuante. Além disso não houve aproveitamento, no Demonstrativo nº 5, dos valores apurados no Demonstrativo nº 4 relacionadas com as empresas AMICO E AMESP. A seguir, efetuou a demonstração numérica;

|

Acórdão nº 103-10.196

d) há valores considerados omitidos sem que, entretanto, correspondam a efetivo recebimento de receita, como segue:

- nas fichas apreendidas e relacionadas com as empresas Casa de Saúde HTO e Centrocor, ambas ligadas à impugnante, não se prestou atenção para a circunstância de que essas fichas funcionavam como conta corrente, pelo que não se poderá ter somado simplesmente todos os valores aí constantes;

- no exercício de 1986, as fichas do Centrocor somente contêm valores relativos a serviços de assistência médica, mas verifica-se erro de soma nas quantias mensais, conforme demonstrou. A mesma coisa ocorreu em relação às fichas da Casa de Saúde HTO;

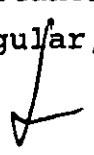
- no tocante à escrituração relacionada com a empresa FACIT, houve erro formal até o mês de novembro, no ano de 1983, não mais se repetindo semelhante erro no mês de dezembro e nos seguintes;

- no Demonstrativo nº 6, item 25, houve engano, pois as importâncias escrituradas sob a rubrica "Exames Diversos" não constituem receita da AME e sim do Laboratório Clínico ou de Raio X conveniado;

- citou ainda, outros erros de soma, encontrados no auto.

e) Há custos e despesas comprovadamente realizados, mas não escriturados. Elaborou, para isto, vários demonstrativos, apontando inúmeros custos que não tinham sido contabilizados, mas que existiram, pelo que não se poderia simplesmente tributar a respectiva receita.

Às fls. 1388/1405 foi inserida a informação fiscal, propondo-se a exclusão de algumas importâncias da exigência fiscal e que foram aceitas na decisão singular, conforme se verá.



O julgador singular iniciou sua decisão lembrando que o art. 157 e o art. 167, ambos do RIR/80, determinam que a empresa deva manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e que deve abranger todas as operações, enquanto o art. 179 do RIR/80 determina que a receita bruta de vendas e serviços compreenderá o produto da venda de bens e serviços envolvendo o produto da venda de bens de conta própria e o preço dos serviços prestados.

A impugnante comprovou que devem ser excluídas da tributação as seguintes parcelas: Cr\$ 16.625.225, no exercício de 1984, sendo Cr\$ 11.996.005 referentes a engano na contabilidade, onde constou esta importância como "receitas diversas", quando, em realidade, corresponde a parte da receita bruta de serviços de assistência médica, e Cr\$ 4.629.220 referente a honorários médicos que não foram considerados no levantamento fiscal; Cr\$ 420.092, no exercício de 1985, pois não constituiu omissão de receitas; Cr\$ 630.000, no exercício de 1986, tendo em vista erro na soma de fichas do CENTROCOR; Cz\$ 2.605,42, no exercício de 1987, referente a erro de soma.

Entendeu o julgador, no entanto, ser incabível a pretensão da interessada de se considerar em um só todo os montantes constantes dos Demonstrativos nºs 1, 2 e 4, compensando-os com os valores constantes do Demonstrativo nº 5, pois não foram apreendidas fichas para todas as empresas cujas receitas foram declaradas. A se atender a impugnante, estar-se-ia compensando omissões cometidas quanto a receitas recebidas de clientes cujas fichas foram encontradas com aquelas declaradas como auferidas por clientes cujas fichas não foram encontradas no estabelecimento da interessada. Além disso, as importâncias do Demonstrativo nº 5 não foram questionadas pela impugnante.

Os argumentos para não se considerar no Demonstrativo nº 5 os valores apurados no Demonstrativo nº 04 relacionados com as empresas AMICO e AMESP também não poderão ser acatados, tendo em vista a falta de comprovação efetiva da improcedência do



Acórdão nº 103-10.196

feito.

Sob o título "Valores considerados omitidos sem que, entretanto, correspondam a efetivo recebimento de receita", foi solicitada a exclusão de parcelas consideradas pagas a terceiros, mas a prestação dos serviços mencionadas (serviços de tipografia, cópias xerográficas e propaganda) constituem receitas tributáveis, o mesmo ocorrendo com relação às fichas de fls. 149 a 154. Com relação às fichas de fls. 362 a 365 sob a denominação de Clientes Diversos, alegou a impugnante que se referem a serviços prestados por outras empresas para as quais repassa os valores. Verificou-se, no entanto, que as despesas com tais serviços estão todas contabilizadas, o que demonstra a existência de lançamentos de despesas sem a respectiva receita.

Pretendeu a autuada que o fiscal tivesse computado também custos e despesas relacionados com as receitas consideradas omitidas. Tal pretensão é inaceitável, pois importaria em retificação da declaração de rendimentos após o início da fiscalização, contrariando o disposto no art. 616 do RIR/80. O Acórdão.... 103-04.310/82 já fixou o entendimento de que quando se apurarem receitas omitidas não cabe cogitar dos custos correspondentes. A respeito da multa de 150% lembrou a autoridade julgadora que no Termo de Verificação Fiscal nº 8 (fls. 1313/1332) encontram-se os motivos que levaram a fiscalização a promover o agravamento da multa, bem como na fala do fiscal às fls. 1397/1398, item "b", culminando com a alegação da interessada em sua peça impugnatória confessando despesas correspondentes às receitas omitidas, caracterizando, assim, o conhecimento da contribuinte das irregularidades apontadas no auto de infração.

No recurso voluntário a empresa levantou a preliminar de cerceamento do direito de defesa, pois a autoridade julgadora não examinou seus argumentos a respeito da matéria relacionada com a multa agravada, transcrevendo, na íntegra, o que fora dito a tal respeito. Nada foi dito, também, com relação ao julgamento ocorrido no processo nº 640/051.012/81-79, julgado pela mesma



Acórdão nº 103-10.196

autoridade monocrática, em que deu decisão diversa da que agora foi prolatada. Baseou-se a autoridade singular no termo nº 8, mas os fatos aí mencionados pelo autuante tanto podem levar a um posicionamento favorável à manutenção da multa, como, ao contrário, denunciar a sua inaplicabilidade, conforme o trecho que transcreve. Pelo contrário, os fatos descritos no termo nº 8 demonstram a absoluta boa fé dos dirigentes, pois do contrário teriam subtraído os elementos existentes contra eles ao conhecimento da fiscalização.

Quanto ao mérito, abordou, com inúmeros argumentos, a necessidade de serem considerados os custos relativos às receitas tidas como omitidas, invocando, inclusive, o Acórdão nº..... 101-75.677/85 e o recente julgado da Câmara Superior consubstanciado no Acórdão nº CSRF/01-0.364. Ressaltou, por outro lado, que todos os custos que pleiteia sejam considerados, estão devidamente comprovados. Teceu várias considerações acerca da alegação do fisco no sentido de que a recorrente se beneficiaria, caso o autuante tivesse arbitrado o lucro. Ao contrário do que se possa pensar, o arbitramento teria sido mais suave para a empresa. Quanto ao item 2 da autuação, voltou a insistir na necessidade de se comparar o Demonstrativo nº 5 com os de nºs 1, 2 e 4. Rebateu a alegação do julgador, no sentido de que a consideração dos custos envolveria retificação da declaração de rendimentos, invocando as razões do Acórdão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, acima citado. Reportou-se, novamente, à necessidade da exclusão das parcelas incluídas nas fichas apreendidas sob a denominação "Exames Diversos" (fls. 362 a 365). Tornou a se reportar à inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2323/87, solicitando que o tributo correspondente seja exigido em cruzados e não em OTN.

O recurso veio a julgamento, nesta Câmara, no dia 10.04.89, sendo que o Colegiado houve por bem declarar a nulidade da decisão de primeiro grau, conforme Acórdão nº 103-09.033, assim ementado:

"IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - DECISÃO DE PRIMEI-

2

Acórdão nº 103-10.196

RO GRAU - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A inexistência de exame de todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto, acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante."

Nova decisão foi prolatada, cujos fundamentos e conclusões passo a resumir.

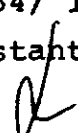
1. No tocante a omissão de receitas:

- a empresa alega que, paralelamente às omissões de receitas, omitiu custos. Em momento algum do processo a interessada citou ou mencionou custos ou despesas não escriturados. A fiscalização se iniciou em 19.08.87 e o auto de infração só foi lavrado em 22.10.87, sem que a empresa tivesse apontado custos ou despesas não contabilizadas. Se a fiscalização se ausentou, por algum tempo, foi apenas para examinar as 651 fichas apreendidas. Quanto aos elementos anexados às fls. 1434/2052, que comprovariam os custos omitidos, tiveram eles por objetivo:

a) impor ao julgador a dedutibilidade "ex officio" de despesas não contabilizadas reduzindo o montante tributável; ou

b) obrigar o julgador a proceder à desclassificação de sua escrita e, conseqüentemente, ao arbitramento de seu lucro.

A respeito dos recibos juntados às fls. 1435/2052, não foram eles apresentados por ocasião da fiscalização e a empresa não levou em consideração o disposto nos arts. 129 a 144 do Código Civil. As declarações prestadas por terceiros valem contra eles, mas não fazem prova em lugar de documentos que deveriam existir, já que o art. 157 do RIR/80 exige que a escrituração seja embasada em documentos e não o contrário, criar documentos, posteriormente, para explicar uma escrituração já realizada. Além do mais, confrontando-se os dados contidos nos elementos anexados relativos ao ano-base de 1986 (fls. 1434/1641), emitidos por profissionais, que identifica, com os constantes das declarações de



Acórdão nº 103-10.196

rendimentos desses mesmos emitentes, nota-se que eles não apontaram o recebimento de outras importâncias recebidas da impugnante, além dos que foram realmente contabilizados por ela. Finalmente, não são dedutíveis custos ou despesas não contabilizados pleiteados após o início do procedimento de lançamento de ofício, sobretudo porque isto implicaria em retificação da declaração de rendimentos, o que contraria o art. 21 do Decreto-lei nº 1.967/82. Conforme constou do Acórdão nº 103-04.310/82:

"Quando se apuram receitas não escrituradas, não cabe cogitar de custos correspondentes. O cotejo de receitas e custos determina a apuração de resultados que, numa pessoa jurídica, são apurados se houver escrituração das receitas e despesas ou custos correspondentes."

Ainda que se quisesse atender ao pleito da impugnante, haveria infringência do exercício de competência, como acontece com os docs. de fls. 1626, 1688, 1928 a 1934. Além disso, outros recibos, como os de fls. 1627, 1631, 1633 e 1634, citados a título de exemplificação, apesar de indicarem como período de competência o mês de dezembro de 1985, foram pleiteados como dedutíveis no período-base de 1986. Já os de fls. 2049 a 2052 se referem ao ano de 1982 e, por conseguinte, são indedutíveis no exercício financeiro de 1984. Existem casos, ainda, em que os elementos juntados não identificam o pagador das despesas como, por exemplo, os de fls. 1504, 1533, 1755, 1759 1919/1920. Isto sem contar o fato de, não estando tais despesas contabilizadas no momento da fiscalização, o autuante não teve oportunidade de verificar sua exatidão.

Quanto à aplicação, ao caso, do Acórdão CSRF/..... 01-0.364, basta ler-se a ementa deste para se verificar que as situações naquele caso e neste são completamente distintas.

Por outro lado, a não escrituração de custos e despesas, ao invés de ajudar, no caso, ainda levantam a possibilidade de tais gastos ocultarem receitas omitidas.

A contradição entre a contabilidade da impugnante

L

Acórdão nº 103-10.196

e a de outras empresas como a Casa de Saúde HTO não é motivo para se concluir que houve falha no registro de despesas da impugnante. As diferenças constantes de fls. 1368 a 1382 podem ser devidas ao fato de os citados exames de laboratório e radiologia não serem a mesma coisa que consultas no laboratório.

O somatório dos recibos constantes dos volumes V a VIII não coincide com aquele apontado nos documentos de fls. 1383 a 1386, conforme consta dos demonstrativos de fls. 2151 a 2154. Os mesmos foram obtidos através da soma pura e simples dos valores contidos nos recibos sem qualquer exclusão.

A respeito do arbitramento do lucro (conforme elementos de fls. 1435/2052), de acordo com o art. 142 do CTN não pode a exigência fiscal ficar sujeita a fatos e eventos incertos e que foram ocultados à época da autuação, posto que inexistente lançamento provisório e incerto. Reportou-se, de resto, às mesmas razões do autuante, às fls. 2068/2069. A omissão de receitas não é fato por si só capaz de levar ao arbitramento do lucro, conforme demonstrado sobejamento no Acórdão CSRF/01-0.017/79 e no Acórdão nº 101-74.262/83.

Quanto ao Acórdão nº 101-75.677, de 24.01.85, citado (fls. 1424/1425), o mesmo não se aplica ao caso em julgamento porque não ficou caracterizado que a escrita e respectiva documentação não representam fielmente os atos e fatos administrativos da azienda. Demonstrado ficou, pelo contrário, que a empresa não ofereceu à tributação a totalidade das receitas, o que, por si só, não é suficiente para se proceda ao arbitramento do lucro. Nem se diga que a tributação implicou em comodismo dos autuantes. Muito menos houve má-fé dos autuantes. Estes se deram ao penoso trabalho de calcular o valor da omissão e se má-fé houve, esta foi parte da autuada, que ocultou à tributação inúmeras receitas,

A respeito da incorrecção nos demonstrativos de fls. 1308 a 1335, alegou:

a) no tocante a erros decorrentes do preenchimento



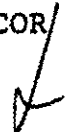
da declaração, ficou demonstrado o equívoco relativo a Cr\$... 11.996.005,47 como receitas diversas, no ano-base de 1983, importância esta que corresponde à parte da receita bruta da operação de prestação de serviços. Equívoco idêntico foi cometido no exercício financeiro de 1985 com a importância de Cr\$ 420.092. Estas duas quantias devem, pois, ser excluídas da tributação;

b) no tocante ao item 2 do auto de infração, pretende a interessada que globalizados os totais anuais constantes dos demonstrativos nºs 2 e 4 seus valores sejam confrontados com o total declarado. Isto é impossível, já que não foram apreendidas fichas de todas as empresas cujas receitas a interessada declarou. Na impugnação alegou a autuada que se as fichas não foram encontradas é porque simplesmente não existiam. Acontece que seria um absurdo desconsiderar os valores percebidos das empresas citadas que ela mesma considerou como receita. Se é verdade que as fichas das empresas listadas pelos autuantes nunca existiram, é verdade também que foram percebidos rendimentos das referidas empresas, cujo controle era efetuado por outro método que não as fichas;

c) no tocante à empresa AMICO MINAS - CLÍNICA e com relação à AMESP, discordou a interessada do autuante porque este não comparou os valores obtidos nas fichas apreendidas com os valores declarados. A alegação da autuada é genérica e se reporta a valores não lançados pelo fisco. O que pretende é retificar a declaração para reduzir as importâncias percebidas das referidas empresas, o que é impossível já que não logrou comprovar ter recebido receitas em montante inferior ao declarado. Há vedação legal no sentido da retificação após o início do procedimento fiscal de ofício, entre outros motivos;

d) no tocante à CASA DE SAÚDE HTO-HOSPITAIS REUNIDOS S/A, pelas fichas apreendidas percebe-se que além das receitas de prestação de serviços médicos há outros débitos relativos a serviços gráficos prestados, serviços de xerox, propaganda radiofônica e jornalística, etc.;

e) com relação ao CENTROCOR - INST. DE CARDIOLOGIA



Acórdão nº 103-10.196

DE JUIZ DE FORA LTDA. vale a mesma argumentação do item anterior;

f) no tocante à FACIT S/A - MÁQUINAS DE ESCRITÓRIO, tendo em vista os termos da fala fiscal (fls. 1403) há de ser excluída da tributação a quantia de Cr\$ 4.629.220,00, no exercício de 1984;

g) no tocante a Clientes Diversos, de fls. 362 a 365, as fichas demonstram que há receitas pela prestação de serviços de laboratório, ultra-sonografia, etc. A argumentação da autuada no sentido de que repassa para outras empresas essas receitas, poderia ser procedente, mas acontece que as despesas relativas a esses serviços estão todas contabilizadas, o que demonstra a inanidade da argumentação da defesa. Apesar de a interessada alegar (fls. 1429) que não contabilizou tais despesas, não provou tal alegação;

h) no tocante a erros de cálculo, conforme esclareceu o autuante (fls. 1404), devem ser excluídas da tributação as quantias de Cr\$ 630.000,00 e Cz\$ 2.604,00, nos exercícios de 1986 e 1987.

A respeito do agravamento da multa, reza o art. 743 do RIR/80 que constitui crime de sonegação fiscal o fato de inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento do imposto e o art. 728, III, do RIR/80, menciona o índice de 150% para o caso de fraude.

Na hipótese dos autos, houve fraude principalmente porque a autuada oferecia intencionalmente à tributação parcelas da sua receita total até os limites de seus interesses, utilizando-se para isto de dois instrumentos: notas fiscais e recibos. Os valores constantes das notas-fiscais sempre eram objeto de registro contábil e oferecimento à tributação, enquanto o dos recibos em caso algum eram escriturados. Além do mais, a empresa sistematicamente não contabilizava e não oferecia à tributação a totalidade das importâncias percebidas das pessoas físicas por contra -

f

Acórdão nº 103-10.196

tos de prestação de serviços médicos e as omissões no registro de receitas implicaram em redução absurda do montante do imposto devido.

Para provar a intencionalidade da fraude, comparou os valores omitidos informados às fls. 1333 a 1335 com as receitas declaradas (fls. 1264/1307).

Dado o volume da omissão e a constância com que os valores eram omitidos, não tem cabimento a alegação de que isto se deu em razão do descontrole entre a autuada e o escritório de contabilidade.

Quanto à invocação dos Acórdãos nos 101-73.623/82 e 103-4.865, o texto das ementas não conflita com o caso de agravamento da multa.

No que respeita à exigência relativa ao exercício de 1987, cabe destacar que o Decreto-lei nº 2471/88 (art. 9º, inciso V) dá razão à autuada, pelo que há de ser retificada a exigência expurgando-se a correção monetária do imposto correspondente ao período anterior ao do seu vencimento. Cabe, entretanto, a correção incidente sobre o débito tendo por tempo inicial o mês de abril de 1987, em razão do disposto no art. 1º do Decreto-lei nº 2.323/87.

Em seu recurso voluntário solicitou a empresa, inicialmente, que todos os argumentos da impugnação fossem considerados como aqui escritos. Acrescentou:

1º - no tocante a omissões de receitas e a dedutibilidade dos custos correspondentes a essas receitas, também não contabilizados, alegou o Fisco que os signatários desses recibos não ofereceram à tributação, em cada exercício, os valores consignados como recebidos pelas prestações de serviços. Neste caso, não seria plausível que essas pessoas fossem convidadas a confirmar a autenticidade de suas assinaturas nos recibos e, se fosse o caso, delas se exigir o imposto?



Acórdão nº 103-10.196

Quanto ao aproveitamento dos custos e despesas vinculados às receitas omitidas não se deu conta o julgador que no Acórdão CSRF/01-0.364 se decidiu que, demonstrado que o custo das transações que geraram as receitas não contabilizadas não foi tam bém registrado contabilmente, o valor a ser tributado é o correspondente ao lucro da operação e não a toda a importância da venda.

Há, na realidade, duas correntes: a primeira, defendendo a posição de que, havendo omissão de receita, essa deva ser tributada no seu todo; outra corrente alega que cabe ao Fisco dois caminhos: a manutenção da tributação pelo lucro real, quando possível se ajustar as irregularidades apuradas no sentido de que a diferença de rendimentos submetida à tributação seja a expressão da verdade, ou dela muito se aproxime; ou, na impossibilidade de se chegar à verdade, se valer das disposições legais, para se arbitrar o lucro. A solução é a que procura fazer justiça no caso concreto.

Ao contrário do que pensa o julgador, a recorrente jamais pretendeu impor a dedutibilidade ex officio de despesas não contabilizadas e nem obrigar o julgador a desclassificar a es crita. Pretendeu-se apenas alertar a autoridade julgadora que o caminho teria que ser outro e não o escolhido pelo autuante. Baseada no pensamento de Sylvio Rodrigues (Conselheiro), pretendeu a recorrente demonstrar que a manutenção da tributação pelo lucro real, acrescentando-se a esse lucro um lucro arbitrado pelo valor integral das receitas omitidas, confundindo-se rendimento com re ceita, sem se levar em conta os custos correspondentes, é uma arbitrariedade. É óbvio que os custos da prestação de serviços mé di cos e ambulatoriais são, naturalmente, os pagamentos de honorários aos profissionais que prestam tais tipos de serviços.

Reportou-se, mais uma vez, a questão da penalidade aplicada e ressaltou que, estando em dificuldade para obter recu sos, só conseguiu obtê-los no mercado paralelo e a custos escor chantes, sem que consiga para esses custos qualquer comprovação.

✓

Acórdão nº 103-10.196

Só resta uma saída: deixar de registrar parte das receitas para fazer face a esses custos. É a triste realidade nacional!

Ao lado desse fato, ocorre que tem de efetuar pagamentos de despesas com pessoal, principalmente horas extras, sendo que os respectivos recibos não preenchem as condições de dedutibilidade, pelo que tem de separar receitas para fazer face a tais despesas.

Onde a má-fé?

A prova da boa-fé da recorrente encontra-se, de resto, no Termo de Verificação nº 08, já que poderia ter subtraído do Fisco as fichas e demais documentos que serviram para a autuação.

A situação fiscal retratada no processo 0640-0510012/81-79 é idêntica à discutida neste processo, como se poderá comprovar, caso o Conselho queira requisitar tal processo à Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora.

Quanto à transcrição que se fez a respeito do Acórdão nº 101-75.677/85, teve em mira ressaltar o ponto de vista do Relator, figura de escol nos meios fazendários. Quis a recorrente apenas levantar uma tese sustentada por Sylvio Rodrigues, mas não teve intenção de assacar contra os autuantes a pecha de comodismo, má-fé ou ignorância.

Cuidando da irregularidade relatada no item 2 do auto de infração, não convence o pensamento do julgador, no tocante ao não aproveitamento, no Quadro 5, das quantias arroladas nos demonstrativos dos quadros 1, 2 e 4, conforme minuciosamente esclarecido no item 4.2 e subitens da impugnação e item 4 do primeiro recurso. Não se pode negar a legitimidade das alegações desenvolvidas nas peças contestatórias anteriores, simplesmente porque não teriam sido apreendidas fichas de determinadas empresas. E se essas fichas não foram apreendidas é porque nunca existiram.

É o relatório.

↓

Acórdão nº 103-10.196

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, eis que a ciência da decisão recorrida se deu em 28.08.89 (AR de fls. 2192), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 14.09.89 (doc. de fls.2193).

Passo ao mérito.

I - MANIFESTAÇÃO PRÉVIA DA FISCALIZADA

Apontou a autuada o fato de a fiscalização não ter dado oportunidade para manifestar-se durante os trabalhos levados a efeito na ação fiscal.

Não há qualquer obrigação de os auditores fiscais discutirem a matéria objeto da autuação com o contribuinte, durante os trabalhos de fiscalização, e nem estão obrigados os fiscais a abrir oportunidade para qualquer manifestação.

Pelo contrário, aos fiscais é dado o poder de, sempre que o desejarem, exigirem explicações, esclarecimentos ou quaisquer dados, mediante intimações.

Para ter idéia do que é uma ação fiscal no domicílio do contribuinte, a recorrente deverá consultar o Capítulo I do Título II do RIR/80, que compreende os arts. 641 a 652. A respeito do poder de exigir esclarecimentos ou informações do contribuinte, leia, ainda, o art. 652 desse Regulamento.

Durante algum tempo, alguns Conselheiros desejaram introduzir em seus acórdãos essa coisa esdrúxula de se reconhecer ao contribuinte o direito de acompanhar e de ser avisado sobre o que ainda talvez iria ser objeto de lançamento, mas isto não tem embasamento algum. O procedimento de lançamento de ofício é, em



Acórdão nº 103-10.196

realidade, um procedimento inquisitorial, no sentido de ser dado ao fiscal o poder de verificar os livros e documentos do contribuinte sem solicitar a opinião deste. Não se lê o que consta do art. 677 do RIR/80:

"O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no artigo 645, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de 20 (vinte) dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com acréscimo da multa cabível, no prazo de 30 (trinta) dias."

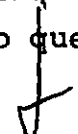
Ao dizer "quando necessários", a lei deixou à livre ~~discrecionalidade~~ do agente fiscal intimar ou não, conforme entenda ou não necessário.

Não há qualquer obrigação de os Auditores Fiscais discutirem a matéria tributável com o contribuinte, principalmente, porque o art. 142 do CTN determina que compete privativamente à autoridade administrativa proceder ao lançamento, pelo que nenhuma participação se exige do contribuinte, a não ser o que está previsto em lei como, por exemplo, as declarações de rendimentos etc.

Mesmo nas hipóteses em que o contribuinte se manifesta na fase anterior ao lançamento, ele se comporta, como diria ALBERT HENSEL, como obrigado tributário e não como parte em um processo contencioso. Este, o contencioso, só nascerá com a impugnação, conforme determina o art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

Na fase de impugnação, sim, dar-se-á ao contribuinte a oportunidade para a mais ampla defesa, como de resto aconteceu neste processo, no qual este Colegiado atendeu à preliminar de nulidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa, e anulou a decisão de primeiro grau.

É óbvio que, tendo o contribuinte procedido à escrituração de suas operações, deva saber o que fez. Se o autuante "in



Acórdão nº 103-10.196

interpretar" de modo errôneo sua contabilidade, ou se errar na apre-
ciação dos fatos, tem a empresa a oportunidade de manifestar-se ,
dentro do princípio da ampla defesa que está em nossa Constitui-
ção Federal.

Não há motivo, pois, para a estranheza manifestada
pela autuada e nem há qualquer nulidade e sequer qualquer irregu-
laridade no fato de o autuante não ter dado a conhecer suas inten-
ções e nem ter convidado a empresa a se manifestar sobre tal ou
qual objeto do lançamento.

II - OMISSÃO DE RECEITAS - ERRO NA SOMA DAS RECEI-
TAS (TVF nº 1)

Esta parte não está mais em discussão, eis que o
julgador já excluiu da tributação a importância de Cr\$ 420.092,00,
que constituía matéria de lançamento, conforme item 1 do auto de
infração ora em exame.

III - OMISSÃO DE RECEITAS - VERIFICAÇÃO MEDIANTE FI-
CHAS DE CONTROLE (TVF nº 4)

3.1 - A tese da globalização. Esta parte consta do
Demonstrativo nº 5 (TVF nº 4), no qual se confrontou o total dos
valores ajustados constante dos Demonstrativos nºs 2 e 4 com os
valores declarados pela autuada nos exercícios financeiros de 1984
a 1987 (Demonstrativo nº 1). Ressaltou o autuante que o Demonstra-
tivo nº 5 diz respeito apenas às empresas para as quais foram emi-
tidas quaisquer notas fiscais nos períodos em questão. Para as em-
presas para as quais somente foram emitidas recibos comprobató-
rios dos pagamentos efetuados foram feitos demonstrativos à parte.

Ainda que se quisesse dar provimento ao recurso vo-
luntário, jamais poderia ser provimento total, principalmente pe-
lo seguinte:

a) a própria recorrente afirma que omitiu receitas



Acórdão nº 103-10.196

para fazer face aos encargos financeiros que foi obrigada a pagar em razão de ter obtido recursos provenientes de agiotagem, etc;

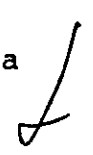
b) na impugnação reconheceu que nos exercícios de 1986 e 1987 houve diferença tributável.

A questão se situa, pois, quanto ao restante contestado.

Entendo que a metodologia empregada pela fiscalização é melhor do que a utilizada pela recorrente, conforme passo a demonstrar.

Os autuantes examinaram, empresa por empresa, o que tinha sido declarado pela autuada (conforme sua escrituração) e compararam com as receitas mencionadas nas fichas de controle que eram mantidas na sede da pessoa jurídica e que foram apresentadas. Assim, a título de exemplo, a respeito da empresa AGA S/A, que consta em primeiro lugar na lista dos fiscais, não possui qualquer receita escriturada, no exercício de 1984, e também nada foi anotado na ficha apreendida. Logo, nada foi considerado omitido, nesse exercício, com relação a receitas recebidas desta empresa. Já com relação à ASSOCIAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS DA CIA. PARAIBUNA, a segunda empresa da lista, fls. 1320, a fiscalização notou que as fichas apreendidas apontavam para receitas no montante de Cr\$..... 15.594.128, enquanto a autuada só declarara o montante de Cr\$.... 12.716.551, no exercício de 1984, o que denota omissão no valor de Cr\$ 2.877.577.

A defesa da recorrente foi em outro sentido. Ao invés de demonstrar, empresa por empresa, o que fora e o que não fora omitido, fixou-se em valores globais, por exercício. Assim, segundo a recorrente, com relação ao exercício de 1984, o cálculo deveria obedecer ao seguinte raciocínio:

- a) receita apurada pelas
fichas apreendidas, ajustada
- 

Acórdão nº 103-10.196

(V. Dem. 2 e 4)

96.310.356

- b) menos: - receita bruta operacional declarada (V. Dem. 1) 114.325.812,00
- receita diversas,
provenientes de assistência
médica (V. item 4.1 da imp.) 11.996.005

126.321.817

- c) diferença tributável
(negativa)

- 0 -

A argumentação da empresa, no entanto, esbarra contra a objeção posta pela fiscalização: não foram apreendidas fichas para todas as empresas cujas receitas foram declaradas. Logo, não representam tais valores as receitas do exercício.

Não encontrou a fiscalização as fichas das empresas como COMEPA SERVIÇOS MÉDICOS LTDA., CONSERVADORA JUIZ DE FORA LTDA., CHINCERIA SANTA MARTA, CIA. FIAÇÃO E TECELAGEM SÃO VICENTE, EMBRAPA e outras mais. Significa, portanto, que os valores apontados pela fiscalização se referiam, apenas, a uma parte da clientela da recorrente e não a todas as pessoas físicas e jurídicas que lhe propiciaram a obtenção de receitas. A declaração de rendimentos, no entanto, envolve todas as receitas, inclusive dessas empresas para as quais não existem fichas.

Afinal, a fiscalização não está sujeita ao que denomina "conta de chegada", ou seja, não se trata de saber se o valor da omissão foi menor, igual ou maior do que o declarado, mas importa saber se o que foi recebido de cada cliente foi declarado.

Alegou então a impugnante (fls. 1427/1428) que os fiscais não encontraram as fichas das empresas citadas simplesmente porque essas fichas não existiam. Embora possa ser verdadeira tal assertiva, não infirma a metodologia utilizada pela fiscalização, que foi a de se examinar o que a recorrente recebera de cada



Acórdão nº 103-10.196

empresa, mas em confronto com suas próprias anotações constantes das fichas apreendidas, e não do que foi declarado em cada exercício.

Com razão afirmou o julgador singular (fls. 2180):

"Que a contribuinte alegue a inexistência de fichas é até aceitável. Agora que ao mesmo tempo procure desconsiderar os valores percebidos das empresas anteriormente citadas pelo autuante, que ela mesma contabilizou como receita, é um despropósito.

Em momento algum a empresa negou os recebimentos das referidas empresas, o que é lógico não poderia fazer. Alega ela não ter percebido rendimentos da TELEMI S/A? E DA EMPAV? E este é o principal motivo da divergência entre o critério utilizado pelo autuante e aquele empregado pela impugnante em sua peça contestatória.

Concluindo pode-se afirmar: se é verdade que as fichas das empresas listadas pelos autuantes nunca existiram é verdade também que foram percebidos rendimentos das referidas empresas, cujo controle era efetuado por outro método que não as fichas."

3.2 - AMICO-MINAS CLÍNICA E

AMESP-ASSOCIAÇÃO MÉDICA - SÃO PAULO

Alertou a autuada para o não aproveitamento, no Demonstrativo nº 5, dos valores apurados no Demonstrativo nº 4 relacionados com essas duas empresas. O raciocínio da autuada é simples: se os autuantes se utilizaram das fichas apreendidas para apurarem omissão de receita, deveriam, igualmente, descontar o que foi declarado a maior, na comparação da contabilidade com as fichas apreendidas.

O raciocínio da autuada tem lógica, mas não corresponde à realidade dos fatos e, em direito, o que conta é o suporte fático e não teses. Entendo esclarecedora a informação constante do TVF nº 3 (fls. 1314):

"Ressalte-se ainda que as fichas de controle paralelo encontradas são as relativas aos convênios em vi



gor na data da apreensão e, sendo assim, não possuem o condão de espelhar a situação precisa nos exercícios anteriores. Como se vê no demonstrativo nº 1, a interessada declarou, por exemplo, ter percebido da empresa AMESP - Assistência Médica São Paulo no exercício financeiro de 1984, a quantia de Cr\$ 3.661.322,90 (três milhões, seiscentos e setenta e um mil, trezentos e vinte e dois cruzeiros e noventa centavos) enquanto que o somatório dos valores ajustados constante do demonstrativo de nº 4 perfaz apenas Cr\$ 274.593,68 (duzentos e setenta e quatro mil, quinhentos e noventa e três cruzeiros e sessenta e oito centavos). Tal disparidade decorre do fato de diversas empresas conveniadas à AMESP naquela oportunidade terem desfeito os conceitos e as fichas de controle correspondentes às mesmas não terem sido encontradas. Portanto, em tal caso, as informações obtidas não serão utilizadas para fins de confrontação."

Não se trata de aplicar dois pesos e duas medidas, como pensa a recorrente, ora considerando os valores das fichas, ora não. As importâncias mencionadas pela recorrente não foram objeto de lançamento. Ter-se-ia que retificar a declaração de rendimentos, para se atender à reclamação da interessada, o que não é permitido após o lançamento. Além do mais, conforme acentuou o autuante (fls. 1401):

- a empresa não logrou comprovar ter auferido receitas em montante inferior ao declarado;

- há vedação legal, no sentido da retificação da declaração após o início do procedimento de ofício;

- a fiscalização já acentuara, no TVF nº 3, que nem todas as fichas de controle foram apreendidas.

Se a recorrente tivesse observado melhor o Quadro nº 5 teria visto que a AMESP nem sequer constava desse quadro e a AMICO que aí aparece é a AMICO SÃO PAULO.

3.3 - HTO - HOSPITAIS REUNIDOS S/A E

CENTROCOR - INSTITUTO DE CARDIOLOGIA DE JUIZ



Acórdão nº 103-10.196

DE FORA LTDA.

Lembrou a autuada que nas fichas apreendidas relativas a estas duas empresas ligadas por controle societário e acionário comum, foram considerados como receita todos os valores nelas registrados como débito, sem se levar em conta que, tratando-se de empresas interligadas, tais fichas funcionam também como conta corrente e não apenas como meros registros de receitas. Assim, impõe-se a exclusão das parcelas registradas nessas fichas como pagamentos a terceiros, em nome da autuada, de serviços de tipografia, de cópias xerográficas, de propaganda radiofônica e jornalística, etc.

As fichas apreendidas referentes a CASA DE SAÚDE HTO - HOSPITAIS REUNIDOS S/A que revelam as operações entre a recorrente e a Casa de Saúde HTO se encontram às fls. 127/140. Demonstram que foram prestados serviços gráficos, xerox, propaganda radiofônica e jornalística etc.

Entendo caber razão ao fiscal autuante, quando escreveu (fls. 1402): "Ora se a Casa de Saúde HTO solicita à interessada a prestação de serviços, pagando pelos mesmos ou compensando-os com obrigações da impugnante junto a si, tais importâncias nem por isso deixam de ser receitas e como tal devem ser tributadas".

O fato de se tratar de operações relativas a empresas interligadas em nada altera a questão.

As fichas da CENTROCOR que se referem ao relacionamento da recorrente com o CETRO se encontram às fls. 149/154.

Vale, aqui, o mesmo raciocínio do item anterior.

3.4 - FACIT S/A. MÁQUINAS DE ESCRITÓRIO

Esta parte, que montava a Cr\$ 4.629.220,00, foi ex-



Acórdão nº 103-10.196

cluída pelo julgador singular.

3.5 - CLIENTES DIVERSOS

O julgador singular negou acolhida à exclusão das quantias de Cr\$ 410.200, no exercício de 1985, e Cr\$ 551.682, no exercício de 1986. Isto porque o autuante, embora reconhecendo que tais quantias não representavam receitas da autuada, não as excluíra da tributação porque estas compreendem, igualmente, a conta de resultados do exercício como despesa operacional.

Entendo caber razão à recorrente, quando afirmou às fls. 1429:

"Laborou em equívoco o honrado autor da informação fiscal. Nessa parte deve ser explicada a rotina dos serviços prestados pela AME a seus associados contribuintes: existem dois planos de prestação de serviços, sendo o primeiro integral, envolvendo consultas médicas e exames laboratoriais e radiológicos, e o segundo exclusivamente de consultas no ambulatório. No primeiro caso a empresa assume o ônus das custas de laboratório e radiologia, e no segundo emite guias para tais serviços mediante prévia entrega do valor correspondente pelo interessado, valor esse que é repassado para o verdadeiro prestador dos serviços. A fiscalização, ao verificar nos livros contábeis o rotineiro pagamento desses serviços especializados às empresas prestadoras desses serviços, não teve o cuidado de investigar se as parcelas registradas nas retro mencionadas fichas de fls. 362 a 365 estavam ou não registradas nos montantes contabilizados como despesas. Se houvesse esse cuidado, não se faria a afirmativa que se fez, pois o que se levou à conta de despesas foram os pagamentos efetivamente suportados pela fiscalizada, em razão de cláusulas contratuais. Não obstante os reduzidos valores registrados nas fichas "Exames Diversos", cabe a retificação do lançamento, por ser de justiça."

Em razão disto, devem ser excluídos da tributação, no exercício de 1985, o valor de Cr\$ 410.200 e, no exercício de 1986, o valor de Cr\$ 551.682.

Acórdão nº 103-10.196

3.6 - ERROS DE CÁLCULO

Esta matéria não está mais em discussão, eis que o julgador singular já reconheceu ter ocorrido equívoco, conforme segue:

<u>Exercício</u>	<u>Empresa</u>	<u>Erro</u>
1986	CENTROCOR	Cr\$ 630.000
1987	CS HTO	Cz\$ 175,15
	COM. E IND. RIACHUELO	Cz\$ 1.542,87
	J. B. COM. LTDA	Cz\$ 887,40

IV - CUSTOS E DESPESAS REALIZADAS MAS NÃO ESCRITURADOS.

A recorrente levanta problemática relacionada com o direito de abater das receitas omitidas o valor dos custos e despesas que, nos mesmos exercícios fiscalizados, não foram registrados.

Este entendimento não pode ser aceito por vários motivos.

Em primeiro lugar, ao confessar que deixou de escriturar custos e despesas a recorrente ainda agrava mais sua situação, pois omissão de custos e despesas é outra hipótese de omissão de receitas. Como se tem dito frequentemente neste Conselho, o fato de a pessoa jurídica deixar de registrar custos leva à presunção de que assim o fez porque o respectivo pagamento foi efetuado com recursos à margem da contabilidade (Acórdãos nºs..... 105-1.424/85, 103-7.256/86, 101-76.532/86. entre muitos outros).

Em segundo lugar, é tradição neste Conselho não aceitar esta compensação, pois, na essência, implicaria em compensação de imposto a pagar com imposto pago a maior. Cito, a título de exemplo, o Acórdão nº 105-1.424/85, em cuja ementa se disse que acrescenta-se ao lucro real, para efeito de tributação, o va-

J

Acórdão nº 103-10.196

lor da venda realizada e não escriturada, sem se cogitar dos custos e despesas correspondentes, os quais só poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, através de escrituração feita com observância das normas legis.

O que o Conselho vem admitindo é que caberá a compenção da receita omitida com o respectivo custo quando ficar comprovado que o contribuinte não só deixou de escriturar a receita mas também o respectivo custo, eis que a tributação incide sobre o lucro apurado e não sobre as receitas auferidas.

Este pormenor é que passou despercebido à recorrente, como passarei a demonstrar.

A recorrente reconhece que seria necessário provar a ilação entre custos e despesas para poder pleitear o abatimento destes do montante glosado, acrescentando: "Para comprovar a vinculação de receita e de custo, cabe apenas explicitar o óbvio: os custos da prestação de serviços médicos e ambulatoriais são, naturalmente, os pagamentos de honorários aos profissionais que prestam tais tipos de serviços". Faltou, no entanto, explicitar o óbvio: que às receitas glosadas correspondiam os custos pleiteados na impugnação.

Pela falta de ilação entre custos e receitas, não são aceitáveis, igualmente, os docs. de fls. 1368 e seguintes e que ambasaram o arrazoadado do subitem 5.2.1 da impugnação (fls. 1363), bem como o arrazoadado do subitem 5.7.1 (fls. 1366).

Entendo caber razão ao Fisco ao se negar a compensar o valor das omissões apuradas com custos e despesas que a empresa deixou de escriturar. Isto porque esta operação exigiria que se recompusesse o lucro do exercício, o que implicaria, por sua vez, retificação da declaração de rendimentos após a autuação, o que é vedado por lei. Esta Câmara tem se negado, tradicionalmente, a admitir esse tipo de recomposição do lucro como, por exemplo,



Acórdão nº 103-10.196

no Acórdão nº 103-04.310/82, citado pelo autuante às fls. 1405.

A respeito dos acórdãos divergentes, menciona a recorrente, em primeiro lugar, o de nº 101-75.677, de 24.01.85, cujo Relator foi o ilustre Conselheiro Sylvio Rodrigues, o qual está assim ementado:

"IRPJ - LUCRO TRIBUTÁVEL - Se a fiscalização ao detectar omissões de receita, se limita a proceder a ajustes no lucro real, deverá levar em conta as receitas e respectivos custos não contabilizados, ressalvada a prova de que os custos também tenha sido pagos com subtrações de receita em operações anteriores."

Conforme salientou o Relator, "a Fiscalização apreendeu no estabelecimento da recorrente diversas pastas com documentos diversos, inclusive "Fichas de Veículos" onde são especificadas as vendas de veículos novos e usados, bem como as "condições em que foi realizado o negócio, tais como: condições de pagamento e de financiamento, a entrada de carro usado como parte do pagamento etc." Ao confrontar essas fichas com a correspondente nota fiscal resultou comprovado que o valor individual de cada venda de veículo novo não era totalmente registrada nas respectivas notas fiscais.

O Relator ressaltou, ainda, ter a autuada alegado que seu procedimento não acarretou qualquer insuficiência no recolhimento do imposto de renda, uma vez que a diferença encontrada nas fichas era compensada mediante:

1. a "transferência" de receita de carro novo para receita de serviços prestados pela oficina mecânica, pois a sua contabilidade apresentava duas espécies de receita da oficina, uma correspondente a ordens de serviços verdadeiros, isto é, referente a serviços efetivamente prestados, e outra decorrente de ordem de serviço que serviu apenas a título de instrumento fiscal para dar entrada no Caixa da empresa de parte das importâncias tida como por omitidas em algumas vendas de veículos;

L

Acórdão nº 103-10.196

2. a "transferência" da receita de carro novo para receita de carro usado, mediante o faturamento a maior de veículos usados e/ou redução no valor do custo contabilizado desses mesmos veículos, como a própria fiscalização teve oportunidade de ver através da comparação dos valores constantes das "Fichas de Veículos" com os dados registrados na contabilidade;

3. não contabilização de custos financeiros, ou seja, pagamento de juros no mercado paralelo sem documentos probantes.

O que a recorrente, no caso em julgamento, não se deu conta, ao mencionar este acórdão da Primeira Câmara, é que o Conselheiro Sylvio Rodrigues admitiu os custos diretamente relacionados com as vendas omitidas, mas não admitiu a dedução das despesas financeiras. Por que? Para ser fiel ao pensamento deste Conselheiro, transcrevo o que ele disse em seu voto:

"No caso dos presentes autos, embora não seja digno de encômios o proceder adotado pela recorrente, as suas alegações corroboradas pelos documentos acostados aos autos provam que, se era certo que, por um lado, o autuado, para reduzir a carga tributária do I.C.M. acertava com os compradores de carros novos o respectivo faturamento por um preço menor do que aquele vigente na praça; por outro lado, também ficou provado que, pelo menos parcialmente, o mesmo comerciante, dava entrada no caixa, através do faturamento de serviço que a prova indiciária indiscutivelmente demonstra não haver sido prestado e ainda que os mesmos documentos que denunciam não ser real o valor constante das notas fiscais da venda dos carros novos, também revelam ser o custo dos carros usados, muito maior do que aquele constante dos registros contábeis. Portanto, ele compensava aquela redução do valor do carro novo, através da contabilização de serviços não prestados e do registro de aquisição de veículos usados, dados como entrada de carros novos, por valor inferior àquele que serviu de base para troca. Nestas condições impunha-se a consideração dos dados negativos e positivos para, finalmente, apurar-se a omissão líquida tributável.

A análise do conjunto das provas acostadas aos autos, sem dúvida, confirmam que elevadas parcelas deram entrada no Caixa a título de prestação de serviços, sem que o serviço tenha efetivamente sido prestado."

Acórdão nº 103-10.196

Mais adiante escreveu:

"Do mesmo modo, está exclusivamente provado que a apelante, nos anos-base de 1977, 1978 e 1979, com - pensou parte dos valores das vendas dos carros no vos, reduzindo os custos dos carros usados recebi - dos como parte do pagamento daqueles primeiros ou ainda superfaturando o valor dos carros novos vendi dos."

Em outros termos, verificou-se que, em certos casos, aquela recorrente acertava com os compradores de carros novos o faturamento por um preço menor do que o real; logo, omitia parte da receita de vendas. Por outro lado, também ficará comprovado que dava entrada no caixa do total recebido, sendo que o valor omitido no faturamento era escriturado como prestação de serviços que de maneira alguma tinham sido prestados. O estratagema, em realidade, não visava a omissão de receitas, no campo do imposto de renda, mas o não pagamento do I.C.M. Além disso, ficou comprovado que aquela empresa também não escriturara o custo real do veículo faturado por um valor mais baixo. A conclusão de Sylvio Rodrigues foi correta, quando salientou que os autuantes deveriam ter considerado que se parte da receita fora omitida a empresa também não escriturara o custo total do respectivo veículo. Como não se tributam receitas, mas lucros, era óbvio que a Primeira Câmara desse provimento ao recurso para admitir o cômputo dos respectivos custos ou receitas omitidas.

Já na segunda hipótese, quando não ficou comprovada a relação da receita-custo, o Conselheiro Sylvio Rodrigues não deu razão à recorrente, ao escrever:

"No que se refere à "transferência" de lucro na venda de carro usado não vinculado ao carro novo, a recorrente não logrou apresentar um só exemplo nas respectivas intervenções levadas a efeito no decorrer do presente procedimento fiscal e o citado Quadro Demonstrativo nº 03 (fls. 332, com cópias às fls. 433), ao contrário do que ocorreu com a "transferência", por meio das ordens de serviço, quando foi levado a efeito minucioso arrolamento dos valores cujo ingresso se apoiava naqueles documentos ou



Acórdão nº 103-10.196

com a compensação dos valores do carro novo vincula do ao carro usado, o citado Quadro Demonstrativo nº 03, não passa de um resumo sem qualquer demonstração analítica por onde se pudesse sequer analisar a pretensão.

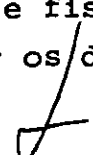
De qualquer forma, dos documentos acostados aos autos não se consegue deduzir a alegada transferência, mas apuração de lucro na venda de carros usados não se divisando, portanto, aí, qualquer recuperação de receita omitida nas vendas de carros novos."

Por isso é que o Conselheiro não comparou, nesta segunda ordem de considerações, a receita omitida com os custos omitidos.

Na terceira hipótese, ou seja, a respeito da pretensão da recorrente de compensar as receitas omitidas com as despesas financeiras não escrituradas, o Conselheiro Sylvio Rodrigues não concordou com tal espécie de compensação, escrevendo:

"No que se refere às despesas financeiras (juros pagos no mercado paralelo) não contabilizados por falta de documentos, evidentemente a pretensão da apelante não pode ser acolhida, uma vez que não havendo sido contabilizadas e inexistindo documentos que as demonstrem, mesmo que não se colocasse em dúvida a sua existência, o seu montante sempre seria incerto, o que afastaria qualquer perspectiva de direito à dedução e, em consequência, a eventual compensação com a receita não contabilizada."

Em conclusão, das três hipóteses aventadas pela então recorrente, de compensação de custos com receitas omitidas, o Conselheiro Sylvio Rodrigues só admitiu a primeira. A razão disto, repita-se, é que não se tributam receitas omitidas, mas lucros. Para tanto é necessário, portanto, que as receitas omitidas sejam comparados os respectivos custos ou despesas pagos ou incorridos para a obtenção das mesmas. Como disse Sylvio, se os autuantes não optarem pelo arbitramento do lucro, mas pela tributação das receitas omitidas, há de ter em consideração, também, os registros que não foram feitos e, caso tivessem sido escriturados, haveriam de minimizar os resultados operacionais e fiscais. Como ele escreveu: "Noutros termos: terão que considerar os dois lados da moeda."



Acórdão nº 103-10.196

A recorrente citou, igualmente, o Acórdão nº.....
CSRF/01-0.364, de 01.07.83, assim ementado:

"BASE DE CÁLCULO - OMISSÃO DE RECEITA - Demonstrado que o custo das transações, que geraram as receitas não contabilizadas, não foi levado a débito da conta de Lucros e Perdas ou suas subsidiárias: o valor a ser imputado, aos resultados do exercício é o correspondente ao lucro na operação e não a importância total da venda (custo + lucro), salvo se intima da a provar a origem dos recursos utilizados na compra, a fiscalizada não demonstrar terem eles origem em operações legítimas etc."

Conforme consta do Relatório desse acórdão, a origem do litígio se deveu ao fato de ter a Fiscalização verificado que o sujeito passivo deixara de registrar em cinco notas de compra de gasolina, correspondentes a 50.000 litros, que os preços de venda fixados pelo Conselho Nacional do Petróleo, correspondiam à prática de omissão de receitas no respectivo valor.

Alegara a autuada que, no caso, a omissão do registro das compras a prejudicara, pois esse produto fora vendido por ela e o valor da venda oferecido à tributação. Assim, a empresa estaria sendo tributada duas vezes: custo mais valor da venda.

Esse aresto foi objeto de divergências dentro da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao Relator, Conselheiro Amador Outereiro Fernández, opuseram-se os Conselheiros Jacinto de Medeiros Calmon, Urgel Pereira Lopes, Pedro Martins Fernandez e Sebastião Rodrigues Cabral.

De qualquer forma, o que certamente levou a maioria do Colegiado a votar na linha do Relator se sintetiza na ementa:

"DEMONSTRADO QUE O CUSTO DAS TRANSAÇÕES, QUE GERAM AS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS, NÃO FOI LEVADO A DÉBITO DA CONTA DE LUCROS E PERDAS..."

Em outras palavras, para que um custo seja subtraído do valor da receita omitida é necessário que fique comprovado

/

Acórdão nº 103-10.196

ter a empresa não só omitido a receita como também o respectivo custo, e não simplesmente, como pensa a ora recorrente, que tenha omitido custos em geral.

Além do mais, conforme disse o julgador singular, no presente processo, às fls. 2172:

"Quanto à aplicação da decisão proferida pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão nº 01-0.364 ao processo, pretendida pela interessada em sua peça contestatória há de se observar que o confronto entre a ementa reproduzida às fls. 1425/26 e a situação constante do presente demonstra claramente tratarem-se de espécies distintas. Naquele decidido foi aceito, conforme se depreende da citada ementa, o custo de transações não contabilizadas. Porém, na aceitação dos referidos custos consta a ressalva "salvo se intimado a comprovar a origem dos recursos utilizados na compra".

No presente caso, conforme consta às fls. 2141/2142 esta intimação foi efetuada tendo a contribuinte se limitado a responder que os recursos utilizados nos pagamentos das obrigações decorreram das "receitas omitidas e tributadas pelo lançamento objeto do litígio".

Com razão completou, adiante o julgador:

"Toda a jurisprudência administrativa existente é no sentido de que as omissões de custos constituem indício veemente de omissão no registro de receita se o contribuinte não conseguir demonstrar, de maneira clara e precisa a origem dos recursos utilizados no pagamento das obrigações correspondentes."

Deixando de lado essas considerações, saliento que também neste julgado se tratou da comparação de omissão de receitas com omissão de custos, mas do mesmo produto que estava ensejando a tributação, isto é, os 50.000 litros de gasolina, e não de custos ou despesas em geral que teriam deixado de ser contabilizados.

No caso dos presentes autos a recorrente afirma que as receitas omitidas deveriam ser comparadas com os custos e despesas não escriturados. Essa espécie de comparação não é admitida

Acórdão nº 103-10.196

nem sequer nos acórdãos acima citados e invocados pela recorrente. Isto porque, conforme consta do Acórdão CSRF/01-0.364, teria que ficar demonstrado que o custo das transações que geraram as receitas não contabilizadas não foi levado a débito da conta de Lucros ou Perdas ou conta similar.

Ainda que se pretendesse dar acolhida à tese da recorrente, acontece que ela nem sequer chegou a comprovar a existência de custos ou despesas não escriturados. Com razão o julgador monocrático, quando escreveu, às fls. 2164:

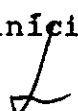
"Analisando os elementos anexados ao processo constatase que em momento algum do processo a interessada, apesar dos vários esclarecimentos prestados em obediência às intimações efetuadas, citou, ou melhor confessou a existência de despesas ou custos não contabilizados. Oportunidades para isto teve."

Para provar a existência de custos e despesas não contabilizados, a autuada juntou os recibos de fls. 1434/2052, que não foram apresentados à Fiscalização. A respeito, afirmou, com razão, o julgador singular:

"À interessada, portanto, caberia no presente caso demonstrar, citando apenas a título exemplificativo: a efetiva ocorrência dos serviços constantes dos recibos; a efetivação dos pagamentos indicados; o recolhimento dos valores oriundos de obrigações previdenciárias e trabalhistas incidentes sobre os valores pagos; as retenções, por acaso devidas, a título de imposto de renda na fonte sobre os rendimentos pagos etc."

Há um outro pormenor: o julgador singular acentuou que, confrontando-se os recibos de fls. 1434/1641 com os documentos de fls. 2144/2150, verifica-se que os profissionais aí mencionados não ofereceram essas quantias à tributação, o que leva à dúvida sobre a veracidade dos referidos recibos.

Conforme foi acentuado pelos autuantes e pelo julgador, não se admite a dedução de despesas e custos não escritura-dos, quando tal solicitação é feita após o início do procedimento



Acórdão nº 103-10.196

de ofício, por vários motivos. Em primeiro lugar, a se concordar com essa dedução, ter-se-ia que retificar a respectiva declaração de rendimentos, o que é proibido pelo art. 21 do Decreto-lei nº 1967, de 23.11.82. Em segundo lugar, os recibos juntados ao processo se referem à data do pagamento, quando o importante seria ter sido apontado o momento em que a despesa incorreu (regime de competência). Os comprovantes anexados exigiriam, pois, que a autuada tivesse provado, também, em que exercício foram devidos esses custos e despesas. Muito bem acentuou o julgador:

"Note-se que outros recibos, como os de fls. 1627, 1631, 1633 a 1634, citados a título de exemplificação, apesar de indicarem como período de competência o mês de dezembro de 1985, foram pleiteados como dedutíveis no período-base de 1986. Já os de fls. 2049 a 2052 se referem ao ano de 1982 e, por conseguinte, são indedutíveis no exercício financeiro de 1984, período-base de 1983, como pretende a impugnante. Existem casos ainda em que os elementos juntados não identificam o pagador das despesas como, a título de ilustração, os de fls. 1504, 1533, 1755, 1759, 1919/20 e o de fls. 1988 que indica desembolso por parte de pessoa estranha ao processo."

Concordo com o julgador monocrático, outrossim, quando afirmou que o conflito entre a contabilidade da autuada e das pessoas jurídicas CASA DE SAÚDE HTO - HOSPITAIS REUNIDOS S/A, CENTROCOR, PRONTIL, HOSPITAL DR. JOÃO FELÍCIO S/A, HOSPITAL BOM PASTOR, não é motivo suficiente para se concluir de imediato que houve falhas no registro de despesas ou de custos por parte da autuada. E acrescentou (fls. 2173):

"Note-se que conforme esclarece a impugnante às fls. 1429 "existem dois planos de prestação de serviços, sendo o primeiro integral, envolvendo consultas médicas e radiológicas, e o segundo exclusivamente de consultas no laboratório. No primeiro caso a empresa assume o ônus dos custos de laboratório e radiologia, e no segundo emite guias, para tais serviços mediante prévia entrega do valor correspondente pelo interessado, valor esse que é repassado para o verdadeiro prestador dos serviços."

Assim, as diferenças constantes dos elementos de fls. 1368 a 1382 podem muito bem se referir aos citados exames de laboratório e radiologia, o mesmo

acontecendo com muitos recibos anexados."

Na fase do recurso voluntário a autuada solicitou que fossem convidadas as pessoas signatárias dos recibos a prestarem depoimento. Acontece que processo fiscal não é a mesma coisa que inquérito policial. Quando o julgador afirmou que os signatários dos referidos recibos não ofereceram à tributação, em cada exercício, os valores consignados nos recibos pelas prestações de serviços não duvidou da assinatura dos signatários, mas da prestação mesma dos serviços. Estes não se provam por "depoimentos", à maneira de inquerito policial, mas mediante documentos, os quais inexistem.

V - ARBITRAMENTO

A respeito do arbitramento do lucro, a própria recorrente afirmou, às fls. 2195, que "... em nenhum momento pretendeu IMPOR ao julgador a dedutibilidade "ex-officio" de despesas não contabilizadas, e nem OBRIGAR o julgador a proceder a desclassificação de sua escrita. Seria simplesmente risível tal procedimento, se correspondesse à verdade." Conclui-se, portanto, que a recorrente apenas levantou a questão para afirmar que seria mais perfeito ter a fiscalização procedido ao arbitramento, mas se quis autuar, mantendo a apuração do imposto pelo lucro real, deveria ter atentado para os custos e despesas que não foram escriturados.

Sob qualquer ângulo que se queira apreciar a questão, cabe ressaltar que o julgador já esclareceu que o arbitramento é faculdade do lançador e não compete ao contribuinte dizer se a tributação deverá ser levada a efeito com base em arbitramento ou não. De resto faço minhas as palavras do julgador singular, como se aqui escritas estivessem. Se com a invocação da tese do arbitramento a recorrente quis apenas salientar que a autuação deveria ser feita com base, inclusive, nos custos e despesas não escriturados, esta matéria já foi abordada acima.

✓

VI - AGRAVAMENTO DA MULTA

Trata-se, aqui, de questão delicada. Para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 50% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no art. 728, inciso III, do RIR/80, e se coaduna com o velho princípio de direito no sentido de que "fraude não se presume".

O processo oferece provas sobre evidente intuito de fraude? Acredito que não, pelos motivos a seguir.

Em primeiro lugar, o que ficou evidenciado foi o fato da omissão de receitas. Essa omissão foi provada, sobretudo pela existência de fichas na própria autuada, que denunciaram a omissão. O Fisco entendeu que essas fichas representavam escrituração paralela, mas tal entendimento não me parece apoiado na realidade dos fatos.

É sabido que muitas empresas se utiliza, ao lado de sua contabilidade, de "rascunhos", "borrões", etc., sem se falar nos "livros auxiliares" e, como no caso em julgamento, em "fichários", mas isto não implica, só por si, em vontade de sonegar imposto, podendo ser apenas uma questão de metodologia, inclusive para tomada de decisões e, até, para servir de instrumento à auditoria interna. Nem sempre, portanto, as "fichas" representam o chamado "Caixa 2" ou "contabilidade paralela". Os autuantes deveriam ter trazido para o processo provas mais convincentes do "evidente intuito de fraude".

O argumento da recorrente, no sentido de que jamais teria levado os fiscais a ter conhecimento do seu fichário, caso sua intenção fosse a de fraudar o Fisco, tem sua lógica.

Entendeu o julgador singular que a fraude se caracterizou porque a empresa só contabilizou os valores constantes das notas fiscais, mas não escriturou os valores constantes dos reci-

f

Acórdão nº 103-10.196

bos. Mas isto nada tem a ver, em si, com a escrituração de fichas, pois bem pode uma empresa só escriturar os valores das notas fiscais, como sói acontecer, sem possuir contabilidade paralela nem sistema de fichas. A observação do fato leva à conclusão, simplesmente, de que a empresa só escritura as notas fiscais e não os recibos, mas isto não implica necessariamente em "evidente intuito de fraude", já que a Fiscalização sempre tem encarado tal fato como "omissão de receitas". A fraude estaria, pois, na circunstância de só se escriturar as notas fiscais, mas não no fato de se manter escrituração em fichas separadas.

Por outro lado, é compreensível que a recorrente mantivesse o fichário, já que sua contabilidade oficial é levada a efeito fora do local de sua sede, em escritório contratado para tal.

Da mesma forma, a circunstância de as omissões no registro de receitas implicarem em redução absurda do montante do imposto devido não configura fraude. podendo ser decorrência normal da infração denominada "omissão de receitas".

Entendeu o julgador que a fraude se configurou, também já que houve crime de sonegação fiscal pelo fato de a recorrente ter omitido rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais com intenção de exonerar-se do pagamento do imposto. Faltou, no entanto, a prova da intenção de sonegação. O argumento da recorrente, no sentido de que foi levada a omitir receitas para fazer face à impossibilidade de computar os juros e despesas da agiotagem na conta de resultados por não oferecerem os agiotas a documentação necessária, embora não sirva para justificar a omissão de receitas explica, a meu ver, a falta dessa "intenção" de sonegar imposto, pois não se pode negar que a desordem que tomou conta da economia provocou tal sorte de procedimento e de exploração por parte dos especuladores, que agiam na clandestinidade, de tal sorte que a empresa não demonstra, só por este fato, o "evidente intuito de fraude".

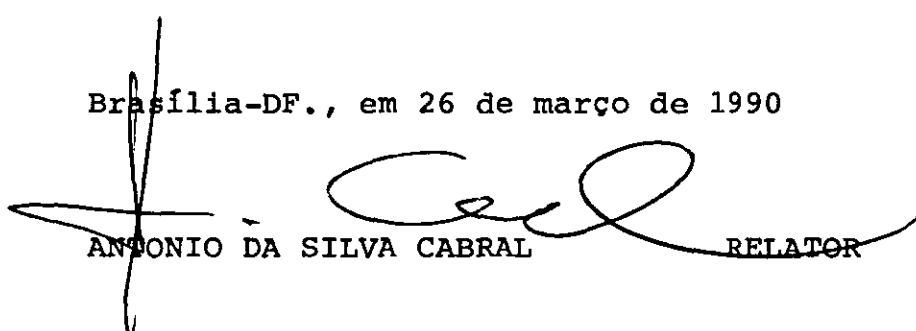
/

Acórdão nº 103-10.196

A circunstância de ser impossível que os administradores não tivessem verificado, quando da apresentação das declarações de rendimentos da pessoa jurídica a disparidade entre os valores das receitas informadas e aqueles constantes as das fichas demonstra apenas o fato da omissão de receitas, mas não a fraude.

Por todos os motivos apontados, voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e da decisão de primeira instância e, no mérito, de se dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1985, a importância de Cr\$ 410.200, e, no exercício de 1986, a importância de Cr\$ 551.682, bem como reduzir a multa de 150% para 50%.

Brasília-DF., em 26 de março de 1990



ANTONIO DA SILVA CABRAL

RELATOR