

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37

RECURSO Nº: 110.187

MATÉRIA : IRPJ E OUTRO - EXS: 1989 A 1993

RECORRENTE: RESTAURANTE E CHURRASCARIA RECANTO GAÚCHO LTDA.

RECORRIDA : DRJ EM CAPINAS - SP

SESSÃO DE: 04 de dezembro de 1996

ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

**PROCESSO ADMINISTRATIVO - PROVAS** - Não contraditada de forma a permitir a identificação de vícios nas provas produzidas pelo fisco, é de ser mantida a exigência nelas baseadas, à excessão daquelas que, identificadas para mais de um exercício social e aplicadas para um deles e abandonada para os demais, sem outra qualquer justificativa, exceto pela presença de outros elementos de prova.

**LUCRO PRESUMIDO - EXERCÍCIO DE 1993** - A opção pelo lucro presumido é faculdade a ser exercida pelo contribuinte quando da tempestiva entrega da declaração de rendimentos, sendo vedado ao fisco exercê-la antes de sua manifestação tempestiva. Incabível considerar como base de cálculo a receita omitida antes do advento da Lei nº 9.064/95.

**ALÍQUOTA - LUCRO PRESUMIDO** - Na superveniência de lançamento de ofício, onde se apura omissão de receita, a alíquota aplicável após o advento do Decreto-Lei nº 1.967/82 é de 25%.

**MULTA** - Não estando presentes os atos caracterizadores de fraude, na forma dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, inaplicável a multa agravada.

**JUROS DE MORA** - Incabível sua exigência com base na TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

**PIS/FATURAMENTO** - A suspensão da execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 acarretam o cancelamento da exigência formalizada com base nestes dispositivos, por serem diversos a base de cálculo e a alíquota da contribuição, com a prevista na Lei Complementar nº 7/70 (alterada pela Lei Complementar nº 17/73).

**FINSOCIAL** - A decisão proferida para o auto de infração do IRPJ estende-se a este lançamento decorrente, devendo ser ajustada a alíquota para 0,5% a partir de setembro de 1989.

**IRF/DECORRÊNCIA** - Provido a autuação principal, igual sorte colhe este feito decorrente.

**COFINS/DECORRÊNCIA** - O decidido na autuação do IRPJ estende-se a este lançamento decorrente, exceto para o período 1993 porquanto configurado restou a omissão de receita.




PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

CSL/DECORRÊNCIA - O decidido para o auto de infração matriz estende-se a este lançamento decorrente, dada a inexistência de fatos ou argumentos que possam ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RESTAURANTE E CHURRASCARIA RECANTO GAÚCHO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso para: 1) IRPJ - excluir a exigência referente: aos períodos-bases de 1988 e 1989; aos meses de outubro e novembro de 1992; aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1993; reduzir a alíquota aplicável para 25% (vinte e cinco por cento) sobre o lucro presumido nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 1992; 2) FINSOCIAL - excluir a exigência referente ao período-base de 1988 e reduzir a alíquota aplicável para 0,5% (meio por cento); 3) PIS - excluir a exigência reflexa; 4) IRF- excluir a exigência reflexa; 5) Contribuição Social - excluir a exigência referente aos períodos-base de 1988, 1989 e 1993, e meses de outubro e novembro de 1992; 6) COFINS - excluir a exigência referente aos meses de outubro e novembro de 1992; 7) em relação aos processos matriz e reflexos excluir a multa agravada convolvendo-a para multa de lançamento de ofício normal e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991. Vencidos os Conselheiros Wilson Biadola, Murilo Rodrigues da Cunha Soares e Cândido Rodrigues Neuber, que negavam provimento em relação à exigência dos períodos-base de 1988 e 1989.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Sandra Maria Dias Nunes, Raquel Elita Alves Preto Alves Villa Real, Márcia Maria Lória Meira e Victor Luís de Salles Freire.



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

RECURSO Nº :: 110.187

RECORRENTE: RESTAURANTE E CHURRASCARIA RECANTO GAÚCHO LTDA

## RELATÓRIO

Contra empresa acima qualificada, foi lavrado Auto de Infração onde se exigiu Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas com base no lucro presumido nos exercício financeiros de 1989 e 1993 e com base no lucro arbitrado os exercícios financeiros de 1990, 1991 e 1992. No Auto de Infração acima referido os Autuantes ainda exigiram multa qualificada por entenderam ter a Autuada agido, nos períodos considerados, com evidente intuito de fraude. Ainda compõe o Processo sob análise, outro auto de infração onde se exigiu o Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas correspondente aos meses de Janeiro, Fevereiro e março de 1993, com base no lucro presumido, considerando-se como base de cálculo do tributo 100% da receita omitida

Na mesma data da lavratura dos Autos de Infrações acima referidos, foram também exigidas as Contribuições para o PIS/FATURAMENTO, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e o Imposto de Renda na Fonte. Foram aplicadas também às exigências reflexas multa qualificada, além da TRD exigida como juros de mora.

Constam também dos Autos, igualmente datados de 30.12.93 dois Termos lavrados pela fiscalização. O primeiro: "Termo de Constatação"; o segundo "Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal".

No "Termo de Constatação" os Autuantes noticiam que através de diligência fiscal foram retidos no estabelecimento da Autuada os documentos referidos no "Termo de Retenção acondicionamento e remoção de documentos. No documentário apreendido constavam os seguintes documentos:



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

a) movimentação de entradas e saídas de numerários no caixa da empresa abrangendo parte do período de 1987, o ano de 1988, parte de 1989 e parte de 1990 contendo anotações sobre o recebimento de valores referentes as vendas de almoços e jantares, identificando, tais documentos o nº das respectivas contas correntes bancárias junto ao Bamerindus, Unibanco e Bradesco, que serviram apenas para a apuração da receita no ano-base de 1988. Sustentaram ainda a existência de controle paralelo com base em sua movimentação bancária no período-base de 1988, cujos créditos somente não se identificam isoladamente em razão do seu lançamento englobar o movimento de mais de um dia;

b) três cadernos brochura denominados "Contas Correntes" contendo o resumo do movimento diário de fornecimento de almoço e jantares, relativamente ao período de 01.01.89 a 30.04.90, que serviram para apuração da receita total de 1989 e a receita de janeiro a abril de 1990. Os Autuantes, em seguida, afirmaram que na ausência de outros elementos disponíveis utilizaram para os meses de maio a junho de 1990 os mesmo valores escriturados pela Autuada que poderiam ser, posteriormente, complementados;

c) nove blocos brochura denominados "Movimento do Caixa" abrangendo o período de 01.07.90 a 30.09.92 nos quais se constatava o resumo diário dos valores referentes às vendas de almoços e jantares. Estes documentos serviram para apuração da receita de julho a dezembro de 1990, da receita total do ano de 1990 e da receita de janeiro a setembro de 1991.

Na ausência de outros elementos disponíveis, além do livro de registro de saídas que entendeu insuficiente para se determinar a receita real da Autuada, informaram os autuantes que relativamente aos meses de outubro de 1992 e novembro de 1992, adotaram para efeito de apuração da receita desses meses procedimento que correspondeu ao somatório das relações de depósitos bancários; faturas de cartão de crédito Bradesco, Comandas de Controle interno não incluídas nos itens precedentes e recibo da empresa Kanaflex;



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

Para o mês de dezembro de 1992, utilizaram-se de duas folhas avulsas do bloco denominado "Movimento do Caixa" e xerox de dois recibos da Associação Comercial e Industrial de Taboão da Serra e outro da LEGEP- Mineração Ltda. (Correspondente à Nota Fiscal "B1" nº 577, não escriturada.

Para os meses de Janeiro de 1993 ate 18 de fevereiro de 1993, afirmaram os Autuantes que apuraram a receita com base em xerox de boleto e fita de máquina de controle interno do movimento diária das vendas de almoços e jantares. Finalmente, para o período compreendido entre 19.02.93 à 28.02.93 e o mês de março de 1993, utilizaram-se de agenda identificada como "Carteira Comercial Paulista" contendo igualmente os valores de vendas de almoços e jantares.

Com base na análise de tais documentos, item "5" a b d e, itens 6, 7 e 8 do " Termo de Constatação" concluíram os Autuantes que estava caracterizado o chamado Caixa 2 da empresa, além de uma contabilidade paralela rudimentar, cujos valores de receitas são bem superiores àqueles escriturados regularmente, demonstrando dessa forma o evidente intuito de fraudar o fisco.

Finalmente, os Autuantes concluíram pela prática de calçar notas por parte da Autuada, porque identificaram nove notas emitidas, sendo 03 delas em novembro de 1991, uma em dezembro de 1991, 04 em dezembro de 1992 e uma em novembro de 1992, cujo o valor da primeira via não correspondia o valor fixo da emitente. Dentre as nove nota fiscais, três delas estavam com suas vias fixas em branco;

No "Termo de Encerramento da Ação fiscal" informaram os autuantes que na data que 30.12.93 encerravam **parcialmente** a ação fiscal levada efeito, tendo sido **verificado por amostragem** o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda das pessoas Jurídicas.

Intimada, a autuada impugnou as exigências contidas nos autos de infração matriz e reflexos levantando inicialmente seis preliminares. A saber:



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

a) Inconstitucionalidade do agravamento do coeficiente do arbitramento, porque baseada em portaria expedida pelo poder executivo antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 que no Art. 25 Dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias expressamente estabeleceu que a partir de 180 dias da promulgação da Constituição ficariam revogados todos os dispositivos legais que atribuíssem ou delegassem a órgão do poder executivo competência assinalada pela constituição ao Congresso Nacional.

b) inconstitucionalidade por enquadramento contrário ao princípio legal da exigência referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1993 que determinou a exigência do imposto como se fosse uma penalidade, ferindo o expressamente disposto no Art. 3º do Código Tributário Nacional que determina que o imposto é toda prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito. A regra do Art. 43 da Lei nº 8.541/92 somente poderia se revestir de legalidade se aplicada exclusivamente as empresas optantes pela tributação com base no lucro real. As empresas que optantes pela tributação com base no lucro presumido, arbitrado ou que estivessem recolhendo por estimativa não poderiam estar sujeita à regra contida no Art. 43 da Lei nº 8.541/92, caso a fiscalização encerrasse seus trabalhos do término do período-base de 1993;

c) nulidade do "Termo de Exibição, Abertura de Volumes e Retenção de Documentos" porque a abertura das caixas sem a presença das pessoas que acompanharam sua lacração implica nulidade do ato administrativo bem como de todas as peças que do termo foram originadas. Ainda foi consignado que o papel que serviu de base do lacre, conforme se depreende pela leitura do referido termo, não foi a cópia desse, e, sim, uma folha de papel em branco;

d) nulidade do auto de infração por não atendimento a lei, porque os autos não foram lavrados no local onde se verificou a falta como previsto nos Arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72;



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

e) cerceamento de direito de defesa pela exiguidade de prazo para oferecimento da impugnação; pela dificuldade imposta pela fiscalização para conhecimento dos elementos do processo; pela não concessão de prazo para manifestação da Autuada a fim de que pudesse confrontar dados, explicar as diferenças alegadas e se manifestar acerca dos documentos que considera estranhos a empresa; pela formalização da exigência baseadas em documentos alheios à Autuada; pela referência genérica a dispositivos legais infringidos; pela referência de elementos dos autos não evidenciados pela Autuada; pela expressão adotada no Termo de Encerramento da Fiscalização, "Encerramento Parcial";

f) superação da capacidade contributiva, confisco.

No mérito após, descrever os fatos que ocorreram durante a ação fiscal, alegou a Autuada que dentre centenas de recibos emitidos a existência de alguns onde não foram citados número da nota fiscal correspondente, não caracteriza que a falta cometida pudesse ter caráter doloso. Entretanto a fiscalização procedeu o enquadramento dessa falha entre os casos de evidente intuito de fraude. Igualmente, citando Acórdão da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 105-4.203/90, a existência de depósitos bancários pode caracterizar até omissão no registro de receita não sendo no entanto fato que caracteriza intuito de fraude. Citou ainda vários acórdãos com o objetivo de caracterizar que a fraude não houvera sido comprovada, vez que não fora minuciosamente justificada

Em seguida passou a analisar a natureza dos contratos celebrados através de recibos alegando que quando uma pessoa física ou jurídica paga antecipadamente pela contratação de um evento o recibo submete-se aos seguintes elementos:

a) garantia dos preços dos produtos;



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

b) reserva, a título de garantia dos pertences e equipamentos da Autuada que seriam utilizados. Os depósitos dos clientes protegem a empresa por eventuais desaparecimentos e danos sofridos no seu mobiliário;

c) garantia de um número mínimo de pessoas, a fim de que a empresa prepare os alimentos e contrate a mão-de-obra necessária ao evento.

Conclusão, somente após a realização do evento é procedido o levantamento daquilo que foi consumido devolvendo-se ao cliente aquilo que permanecia a título de depósito.

Informou, ainda, a Autuada que para a realização de determinados acontecimentos, festas de associações, times de futebol, etc. era habitual, inclusive, a obrigatoriedade de um seguro de danos. Por isso é quase impossível que haja consonância entre o valor expresso no recibo, com aquele que está consignado na nota fiscal pertinente.

Alegou ainda que alguns clientes realizam diversas refeições no estabelecimento do contribuinte recebendo a cada momento a respectiva nota fiscal.

Nesta nota está consignado que o documento fiscal não vale como recibo para quitação. Para quitação das despesas é exigido, pelo cliente, um recibo pelo valor global do período. Nem a nota fiscal vale como recibo, nem o recibo serve como documento fiscal para contabilização.

O restaurante atende a caminhoneiros, ônibus de turismo que pagam as despesas próprias, bem como a dos passageiros através de cheques, previamente emitidos pela empresa em questão. Assim, somente após o levantamento efetivo das despesas efetuadas o restaurante através de um fundo de caixa próprio devolve o troco respectivo. Conclusão, as entradas não corresponde a efetiva receita da empresa.



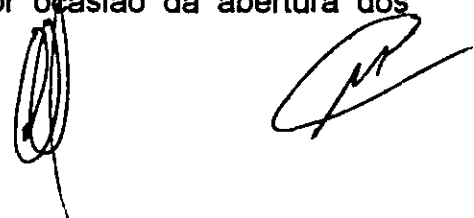
PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

Com relação as notas fiscais calçadas alegou a então impugnante que , diante da quantidade total de notas emitidas no decorrer de seis exercícios fiscalizados, apenas seis notas poderiam ser enquadradas como tais, pois as outras notas em suas vias fixas, estavam em branco. Observou ainda que as supostas notas fiscais calçadas ocorrera, no final do ano, em novembro e dezembro, época em que aumenta a freqüência dos clientes pela proximidade das festas de natal e fim de ano e onde são contratados garçons extras., Assim, a empresa pode ter sido vítima de fraude com a emissão de nota cujo valor efetivo pago foi reduzido na via fixa, tendo o emitente embolsado a diferença. Ou ainda, o valor correto pode ter sido o da via fixa, tendo valor da primeira via sido preenchido e fornecido por solicitação do cliente . Todo esse procedimento, ocorreu, segundo a autuada, sem o conhecimento dos seus sócios. Os talões das notas fiscais série D1 ficam a disposição para que os garçons efetuem o preenchimento dos valores prestados e seus valores correspondentes. De qualquer sorte, a autuada reconhecendo que de fato os tributos eram devidos procedeu o recolhimento dos mesmo conforme DARFs, anexos, insurgindo-se apenas contra a multa agravada.

No mais, analisando o "Termo de Constatação":

a) para o ano de 1988 questionou a validade do documentário apreendido, composto de cinco livros "brochura" capas pretas referentes aos movimentos de entrada e saída do Caixa, contendo anotações sobre recebimentos de valores e alguns extratos bancários, uma vez que os mesmos não tinham a identificação da empresa, nome de quem fez ou visto de qualquer sócio, somente tendo sido exigido carimbo e assinatura na 1a. e última folha no ato da lavratura do termo da abertura dos volumes apreendidos, conforme observação constante do próprio Termo;

b) para o ano de 1989, questionou também os três cadernos brochura denominados "Contas Correntes" vez que igualmente não identificam a empresa, alegando que o carimbo e assinatura foram colocados por ocasião da abertura dos volumes apreendidos;



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

c) para o ano de 1990, igual arguição;

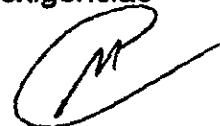
d) para de 1991, igual arguição;

e) para o ano de 1992, igual arguição para o período de janeiro a setembro. Para os meses de outubro e novembro, cuja a receita foi apurado com base no somatório de depósitos bancários, cartões de crédito e comendas arguiu que nos depósitos bancários poderiam estar computados os valores referentes aos cartões de crédito, comandas e recibos, simultaneamente. Para o mês de dezembro de 1992, arguiu que as folhas de bloco não contêm a identificação da autuada, silenciando acerca dos recibos fornecidos para a Associação Comercial e Industrial do Taboão da Serra no valor de Cr\$ 20.825.000,00 e para LEGEP - Mineração Ltda. no valor de Cr\$ 43.800.000,00 ;

f) para o ano de 1993 questionou os boletos e fitas de máquinas, afirmando serem comandas que não podem ser consideradas como vendas de bens ou serviços, mas como controle do movimento financeiro. Esses boletos tem uma característica toda especial. Conforme pode ser observado, todas as contas não pagas no dia, constam do item a pagar. Entretanto, por ocasião do recebimento, elas são incluídas novamente no item dinheiro ou cheques, critério adotado para melhor controlar o movimento financeiro não representando venda de bens ou serviços. Além disso no movimento diário estão incluídas todas as refeições fornecidas aos funcionários e aquelas dadas como cortesia aos convidados. A necessidade de incluir no cálculo diário é para efeito de cálculo dos funcionários.

Por fim, após contestar as tributações reflexas, a então impugnante questionou a existência da TRD exigida como juros de mora.

Apreciada a peça impugnatória pela autoridade julgadora de primeira instancia, foram rejeitadas as preliminares levantadas e no mérito mantidas as exigências fiscais constantes dos autos matriz e reflexos.

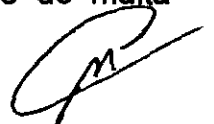


PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

Na análise de mérito a autoridade de primeira instancia alegou que em nada aproveitava a impugnaste a publicação do extravio de seu documentos em vários jornais . O que se cogita nesse processo é de fato e assim sendo necessário é a juntada de documentos que se contraponham a esses fatos. A ação fiscal; demonstrou a matéria de fato omissão de receitas detectadas a partir de controles paralelos mantidos pela empresa. Esse fato - omissão de receitas - ocorreu. deveria pois, o contribuinte se resumir a demonstrar que não houve omissão de receita, apresentando elementos de ordem material, vez que quando se fala de prova é a respeito de um fato que se cogita. O fato repetido, foi um só. - a manutenção de um verdadeiro caixa 2 a partir do qual a fiscalização levantou valores de receitas superiores em no mínimo três vezes aqueles declarados. Todos os elementos materiais relacionados a esse fato encontram-se juntados aos autos e a impugnante deveriam ater-se aos mesmos contestando a sua veracidade. Isso, por óbvio, ela não o fez, eis que a análise de cada um desses documentos, a conduziria na assunção de controles paralelos, cujo objetivo era um só, ocultar o conhecimento da ocorrência do fato gerador. Não quis ela se fixar nos fatos e por conseqüência não discutiu os valores apurados pela fiscalização como receitas omitidas. Em síntese a impugnante até aqui não elidiu as razões que fundamentaram a autuação, nem houve apresentação de provas quanto a matéria de fato.

Tenta a contribuinte justificar a existência de recibos de correspondente nota fiscal ou discrepância entre eles. Seus documentos mostram-se sem consistência posto que desacompanhados de provas.

Quanto as notas fiscais calçadas, reconhece os tributos devidos, contudo procura convencer que as faltas cometidas não tiveram caráter doloso. Além disso, acrescenta a ainda que resta incontestado que a autuada ao manter controles paralelos, agiu com dolo, objetivando unicamente fraudar o fisco. subtraiu lucros a tributação mediante expedientes desprezíveis que devem ser repelidos. Omitiu informações contidas em controles internos reveladores do universo invisível dos seus negócios, inclusive calçando notas. Nesse caso justificava-se a imposição de multa qualificada.



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

Diz ainda que na soma dos depósitos bancários pode está computado os valores das faturas de cartão de créditos, comandas e recibos simultaneamente, mais não apresente sequer um exemplo. Descreve a característica dos boletos, mas não aponta valores que poderiam estar sendo considerados mais de uma vez.

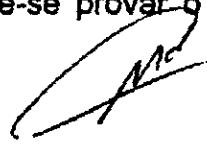
Inconformada a recorrente interpôs recurso para este Conselho, levantando preliminares da nulidade da decisão de primeira instancia porque julgou procedente as exigências ao mesmo tempo em que excluía no bojo da decisão as exigência do PIS e COFINS no ano de 1993. e igualmente nula a decisão face a omissão no exame das razões tempestivamente apresentadas e, finalmente, nulidade do auto de infração porque baseada em provas obtidas de forma ilícita sem comprovação de que se referissem à contabilidade da recorrente; desatendendo os requisitos obrigatórios previstos no decreto 70.235/72.

Em seguida reiterou a preliminares oferecidas quando de sua impugnação para efeito de vê-las apreciadas por este Conselho.

No mérito, além de reiterar os termos de sua impugnação, alega que em nenhum momento o julgador nega veracidade dos fatos alegados. A Recorrente em sua peça impugnatória indicou vários documentos que serviram de base para a Atuação e que claramente não pertenciam a Autuada.

Foram mencionados até mesmo as folhas onde tais se encontravam (fls. 2.162 a 2 205 e 2.280 a 2.302 dos autos). Além destes outros documentos são estranhos a empresa, assim como os documentos de fls. 307 e 308 que pertencem a Padaria e Confeitaria Sourense.

A Decisão, porém, invertendo o ônus da prova chegou a informar que a impugnação deveria resumir-se em demonstrar por todos os meios que não houve omissão de receitas. Esta afirmação é absurda, porque não se prova o impossível. É como se mandasse uma pessoa provar que não pagou uma conta. Pose-se provar q



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

pagamento através de várias formas (recibo, cópia de cheque, etc.) mas não se prova o não pagamento. O que restou provado, pela evidência dos Autos é que o fundamento do lançamento apresentado pelos Srs AFTNS não são suficientes para caracterizar a omissão de receita.

Acrescentou, ainda, a Recorrente, que embora o critério de arbitramento com base em extratos bancários seja ilegal e rejeitado pelo judiciário, observa-se que em relação ao período-base de 1988, o referido critério foi adotado pelos fiscais autuantes. De fato, se analisarmos os demonstrativos de fls. 74 e seguintes (Levantamento das Receitas através de Controles Bancários) podemos contatar a escolha de tal critério.

Apontou ainda que os Autuantes variaram de critério, porque para o ano de 1988 levou-se em conta os extratos bancários e nos anos seguintes abandonaram tal critério sem qualquer explicação, embora tivessem em seu poder os extratos bancários dos demais anos, resolveram dar excessivo valor aos cadernos e livros rascunhos, apreendidos irregularmente na dependência, anexo ao prédio.

Por outro lado a alegação de que a contribuinte deixou de impugnar os fatos apontados pelas autoridade fiscal é totalmente inverídica, vez que o fez, como se pode notar, na peça impugnatória regularmente oferecida. Em seguida ofereceu novas argumentações dentro da mesma linha já adotada em sua peça impugnatória, pelo que se pode observar às fls. 2.907 a 2.932 dos autos.

Em seguida, noticiou as irregularidades que entendeu haverem sido cometidas pelos Autuantes quando da lavratura dos Autos de infração reflexos, se insurgiu contra a exigência da TRD como juro e contra a imputação da multa qualificada.

É o relatório.



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo. Satisfeitos todos os pressupostos necessários ao desenvolvimento válido e regular do processo, dele tomo conhecimento.

Argüi preliminarmente a recorrente a nulidade da decisão, porque manteve exigência reconhecida pela Autuada quando da apresentação de sua peça impugnatória, provada pelo pagamento. Entendo não assistir razão à recorrente, visto que o recolhimento de parte da exigência não significa que a decisão tenha que reconhecer sua improcedência. Pelo contrário, manifesta a procedência da autuação quando a própria Autuada efetua o recolhimento de parte da exigência. O ato da Autoridade Recorrida, é perfeitamente válido. O que se poderia argüir é que a parcela já paga pôr ocasião da execução do julgado, não poderia ser novamente exigida, visto que já quitada.

Igualmente inaceitável a argüição de nulidade da decisão porque julgou procedente as exigências fiscais para em seguida anular os Autos de Infração reflexos do PIS/FATURAMENTO, fls. 2.759 e do COFINS, fls. 2.789, porque as exigências neles contidas já haviam sido consideradas nos Autos de Infração de fls. 2.739 e 2.781. O fato está claramente contido no julgamento proferido pela Autoridade de Primeira Instância e, por conseqüência, identificável quando da execução do julgado.

Entendo, ainda, que não deva ser considerado como impeditivo ao desenvolvimento válido e regular do processo a alegação de prazo exíguo para apresentação de defesa, porque, em que pese ser razoável as razões oferecidas, o prazo para cumprimento de atos processuais, estão expressamente previstos em lei, não cabendo juízo a respeito, mas, tão somente o cumprimento da regra processual. Exíguo ou não, o prazo deve ser cumprido pela parte. Além disso, não lhe foi negada a apresentação de razões adicionais à sua peça impugnatória, pelo que e por essa razão



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

não acolho a alegação de cerceamento ao direito de defesa. Acrescente-se, que no processo administrativo fiscal as oportunidades de comparecimento a lide são mais amplas e informais que no processo civil. Nenhuma alegação posterior a apresentação da peça impugnatória deve ser desconsiderada pelo julgador. Assistiria razão, à Recorrente se houvesse tentado comparecer ao processo após a apresentação de sua peça impugnatória e essa oportunidade lhe houvesse sido negada.

Entendo, ainda, que a nulidade da Decisão, argüida por falta de apreciação da defesa, não se aplica a apreciação da prova. Se a autoridade de primeira instancia não aprecia a prova da forma que deveria, a questão não é de nulidade, mas de alteração de julgado. Neste caso, questão de mérito.

No mais, as preliminares suscitadas não merecem ser acolhidas como tais porque não se constituem em impeditivos ao desenvolvimento válido e regular do processo. Na verdade possuem a natureza de mérito. Neste caso, aprecio as preliminares de ilegalidade e inconstitucionalidade do agravamento dos coeficientes de arbitramento, inconstitucionalidade por enquadramento contrário ao princípio legal do Imposto sobre a Renda e Reflexos referentes ao ano de 1993, como questões de mérito.

Por fim, no que se refere a apreensão de documentário no estabelecimento do contribuinte, a medida está expressamente prevista da legislação de regência, cabendo ao fisco, na salvaguarda de seus interesses proceder tais apreensões. A alegação de que é inadmissível a prova obtida por meio ilícito igualmente não constitui questão que impeça o desenvolvimento válido e regular do processo, matéria a ser apreciada em preliminar, mas de valoração da prova. Mais uma vez questão de mérito.

Face ao exposto, rejeito todas a preliminares argüidas.

No mérito, passo a análise da questão do agravamento dos coeficientes de arbitramento. Argüiu a Recorrente que a Portaria Ministerial nº 22/79 de que se valeram os Autuantes para proceder tal agravamento não poderia ser aplicada



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

porque expressamente revogada pelo disposto no Art. 25 Dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias que determinou estarem revogados, após 180 dias da Promulgação da Constituição todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do poder executivo, competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional.

No caso, o citado art. 25 revogou o dispositivo que delegou competência ao Ministro da Fazenda para alterar os coeficientes, impedindo-o de editar nova portaria, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição. A Portaria já editada não foi atingida por este artigo, continuando, portando, em vigor.

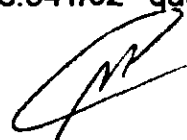
Assim, os percentuais de arbitramento de lucros podem sofrer a majoração, como determinado pela Portaria MF nº 22/79.

Outra questão preliminar que constitui matéria de mérito se refere a exigência de tributo, com base no Lucro presumido nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1993. Os Autuantes exigiram o tributo calculando o lucro presumido com base no percentual de 100% aplicado sobre a receita que entenderam haver sido omitida.

Os Autos de Infração foram lavrados em dezembro de 1993, portanto antes da entrega tempestiva da declaração. Por força da sistemática introduzida pela Lei nº 8.541/92 a opção pela tributação com base no lucro presumido somente seria exercida por ocasião da entrega tempestiva da declaração.

Nos meses correspondentes ao ano de 1993 o imposto seria pago ou com base no lucro real ou com base no lucro estimado. Contudo a opção pelo lucro presumido sempre seria uma prerrogativa a ser exercida pelo contribuinte.

A questão como posta pelas partes sequer necessita de uma apreciação mais aprofundada da legalidade do Art. 43 da Lei nº 8.541/92 que



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

estabeleceu que nos casos de omissão de receita esta seria considerada base de cálculo do tributo.

A questão é mais simples, a tributação com base no lucro presumido somente se legitima após a entrega tempestiva da declaração. Se o contribuinte vem recolhendo o imposto estimado por valor inferior ao devido somente a diferença apurada é que poderia ser exigida, com os acréscimos legais, e calculada com base nas regras estabelecidas para sua apuração.

Errou o fisco quando exigiu imposto com base no lucro presumido nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1993, aplicando, para efeito de tributação, a regra contida no Art. 43 da Lei nº 8.541/92. A própria Decisão recorrida afirmou que a receita omitida é tributada integralmente e de forma isolada do resultado declarado. Ora, como a declaração não fora apresentada, até porque ainda não encerrado o ano de 1993 quando lavrado o Auto de Infração, resulta claro que a exigência como concebida, sequer respeitou a legislação de regência que pretendeu aplicar.

Observe-se, também, que a tributação, como posta, somente veio ao mundo jurídico com o artigo 3º da Lei nº 9.064/95, vigente até 31 de dezembro deste mesmo ano

Face ao exposto, entendo que deva ser excluída da tributação as exigências contidas nos Autos Matriz e Reflexos, referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1993, exceto para a exigência da COFINS, uma vez configurada a omissão de receita.

Resolvidas as preliminares tratadas no mérito mais duas questões merecem ser apreciadas, desde logo.



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

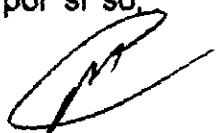
A primeira, se refere a pertinência da aplicação da multa agravada. A segunda se refere a valoração da prova produzida pelo fisco para efeito da constatação de omissão de receita e conseqüente tributação.

Quanto a primeira questão, mesmo reconhecendo as pertinentes arguições produzidas pela Autuada quando apontou o fato que em seis exercícios fiscalizados apenas seis notas fiscais foram emitidas de forma irregular. Mesmo admitindo que as razões da recorrente no sentido de atribuir a terceiros a prática da fraude em prejuízo da própria Recorrente, todas essas arguições carecem de relevância na medida em que a própria Recorrente procedeu o recolhimento do imposto com os acréscimos legais como apontado pela decisão recorrida, através dos DARFs de fls. 2.854 a 2.869 dos autos.

Entretanto, cabe analisar se as receitas apuradas pelo fisco com base no documentário apreendido caracteriza infração qualificada com fulcro no artigo 743, inciso II do RIR/80.

De se notar que os documentos apreendidos não constituem documentário da escrituração regular da Autuada. O artigo 743, inciso II do RIR/80, estabelece que constitui crime de sonegação fiscal inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais com a intenção de exonerar-se do pagamento do imposto. Ora, a autuada estava desobrigada, em princípio, de escrituração fiscal, portanto materialmente impossível deixar de registrar rendimentos ou operações em livros exigidos pelas leis fiscais. Para efeito da imputação de multa agravada necessário é a identificação da falsidade dos documentos fiscais ou ainda falsidade ideológica caracterizada pela produção de documentos que não correspondem a efetivas operações com o objetivo de reduzir tributos.

Na esteira do raciocínio adotado pelos autuantes, toda e qualquer omissão de receita, deveria se sujeitar ao agravamento de multa. A omissão por si só,



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

não acompanhada dos elementos caracterizadores da fraude, dolo específico, não autoriza o agravamento. Despiciendo, arrolar a farta jurisprudência deste Conselho sempre no sentido de confirmar e consagrar o entendimento de que não se ajustando os fatos descritos a hipótese de evidente intuito de fraude na forma prevista nos artigos 71 a 73 da lei 4.502/64, descabe a aplicação da multa qualificada prevista no regulamento do imposto de renda.

A prova produzida pelo fisco para efeito de alegação de omissão de receita por parte da autuada não se reveste das características próprias de falsidade documental exigida para imputação da penalidade como concebida. Face ao exposto, entendo ausentes os pressupostos de evidente intuito de fraude, falsidade ideológica e dolo específico que autorizariam o agravamento como pretendido pelos Autuantes.

Da análise dos documentos, acostados aos autos, resulta patente que a omissão apurada no ano-base de 1988 se deu com base em cinco livros brochuras referentes ao movimento de entradas e saídas de numerários no caixa de empresa que abrangiam parte do período de 1987 todo ano de 1988 parte de 1989 e parte de 1990, cuja legitimidade para este fim estava baseada em existência de extratos bancários e demais contas da movimentação bancária da Recorrente.

Ocorre, que os próprios Autuantes em seu "Termo de Constatação" afirmaram que tais livros somente foram utilizados para apuração de omissão de receitas no ano-base de 1988, apesar de terem relatado que o registro neles contidos alcançavam os períodos-bases de 1989 e 1990. Como em 1989 e 1990 os Autuantes também apuraram omissão de receitas com base em outros elementos, resulta claro que abandonaram esta prova para aquele exercício sem que trouxesse ao Autos qualquer razão que justificasse tal procedimento.

Ou a prova era boa ou não era. Inaceitável que determinado elemento de prova sirva para apurar omissão de receita em determinado período-base e não sirva

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
CÓRDÃO Nº: 103-18.120

para apurar omissão de receita em períodos-bases subsequentes. Este aspecto foi apontado pela Recorrente.

Entendo, que as próprias autoridades fiscais a adotarem tal procedimento viciaram a própria prova produzida sendo dispensável a análise de seu conteúdo e a abordagem acerca da alegação de ilegitimidade porque obtidas de forma ilegal. Concluo, no sentido de excluir da tributação a exigência referente ao período-base de 1988, porque abandonada a prova pelo próprio fisco para os períodos base de 1989 e 1990 sem qualquer justificativa, inaceitável sua validade parcial.

No ano de 1989, a omissão de receita apontada pelos Autuantes foi apurada com base em outros elementos de prova. Ocorre, que face a alegação de que em 1988 a Recorrente já houvera ultrapassado o limite para tributação com base no lucro presumido, neste período o imposto foi exigido com base no lucro arbitrado, porque também o limite de receita, para efeito da opção, fora ultrapassado.

Como a exigência para o ano de 1988, no entender deste relator não deveria prosperar, não resta outra alternativa senão a de considerar a tributação com base no lucro arbitrado incorreta. De se notar, que não cabe a este colegiado alterar o lançamento para efetivá-lo com base no lucro presumido, mesmo partindo-se da premissa de que provada foi a omissão de receita. Com base nestes fatos decido pela improcedência do arbitramento do lucro referente ao período-base de 1989.

Contudo, passo a análise da prova para efeito de confirmar, ou não, o arbitramento efetivado nos períodos-bases de 1990 e 1991. Durante todo o processo a Autuada sustentou que os documentos apreendidos no anexo do seu estabelecimento não lhe pertenciam. Em seguida produziu minuciosa análise dos documentos apreendidos com o objetivo de demonstrar que os mesmos possuíam características que não permitiam a apuração de sua receita de forma conclusiva. Ou os documentos lhe pertenciam ou não lhe pertenciam. A análise dos mesmos por parte de Autuada acab



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

por representar uma efetiva confissão de que os mesmos se referiam a movimentação de vendas ocorridas em seu estabelecimento.

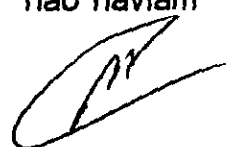
Como as arguições feitas pela Recorrente não foram acompanhadas de demonstrativos capazes de permitir a exclusão de valores que porventura tenham sido considerados em duplicidade pelos Autuantes entendo, que a contestação em tese não tem o condão de ilegitimar a apuração da omissão de receita efetivada pelo Fisco.

Mesmo, reconhecendo ilegítima a tributação com base no lucro arbitrado no período-base de 1989, reconheço a omissão praticada, para efeito de reconhecer que em 1989 ocorreu pela primeira vez excesso de receita em função do limite considerado para efeito da opção com base no lucro presumido.

Como em 1990 e 1991 também ocorreram excessos, reconheço a legitimidade da tributação com base no lucro arbitrado. O reconhecimento da legitimidade do arbitramento nestes períodos decorre do fato da Recorrente não ter logrado desqualificar a prova produzida limitando-se a arguir que os documentos não lhe pertenciam quando de fato foram apreendidos em anexo ao seu estabelecimento.

Mantido o arbitramento nestes anos, é de se ajustar os coeficientes de apuração da base de cálculo, uma vez que desconsiderados os arbitramentos de 1988 e 1989. Assim, o lucro arbitrado será de 15% e 18% respectivamente, para os anos de 1990 e 1991.

No período-base de 1992 exercício financeiro de 1993 as receitas referentes aos meses de outubro e novembro foram apuradas com base no somatório dos depósitos bancários, cartão de crédito, comandas e recibos. Entendo que assiste razão à recorrente quando argui que o critério adotado permite a conclusão que dentre os depósitos bancários poderiam estar incluídos os demais itens, parcelas da operação. A alegação não foi contraditada pela Decisão recorrida de forma a garantir que entre os valores considerados na parcela correspondente aos "depósitos bancários" não haviam



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

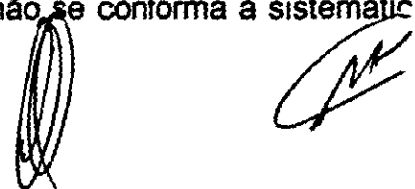
sido expurgados os demais itens. À falta de análise conclusiva sobre a questão, afasto da tributação neste período os valores de Cr.\$ 307.455.552,00 referente ao mês de outubro de 1992 e de Cr\$ 421.802.524,00 referente ao mês de novembro de 1992.

Neste período a tributação se deu com base no lucro presumido, à alíquota de 30%. Deve ser melhor analisada a aplicação da alíquota de 30% (trinta por cento) sobre a base de cálculo de empresas optantes pela tributação com base no lucro presumido, na hipótese de superveniência de lançamento de ofício, onde se apure omissão de receitas.

Entendo não estar revestido de juridicidade o procedimento adotado na autuação e mantido pela Decisão Recorrida no sentido de confirmar que a alíquota aplicável ao lucro presumido, no caso de superveniência de lançamento de ofício decorrente da apuração de omissão de receita, é a de 30% (trinta por cento) e não a de 25% (vinte e cinco por cento) prevista para efeito de sua tributação regular.

Poder-se-ia argüir que o Decreto-lei nº 1.967/82 somente determinou a redução da alíquota prevista no Art. 2º e 7º, Parágrafo único, da Lei nº 6.468/77 e legislação posterior, uma vez que o supra citado diploma legal não fez referência expressa ao disposto no Art. 6º da Lei nº 6.468/77, sendo legítima a exigência efetuada com base na alíquota de 30% (trinta por cento).

A apuração do imposto devido decorre da aplicação da alíquota sobre sua base de cálculo. A adoção de alíquota diversa da prevista para a efeito de sua regular apuração acaba conferindo à obrigação principal características próprias das penalidades. Deve ser rejeitada qualquer situação em que a alíquota do imposto seja diferenciada em virtude das circunstância de sua apuração. Este entendimento está consagrado pela jurisprudência e doutrina. Mesmo não tendo sido revogado expressamente, o disposto no Art. 6º da Lei nº 6.468/77 não se conforma à sistemática introduzida pelo Decreto-lei nº 1.967/82



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

Como a alíquota regular prevista é de 25%, conclui-se que esta é a alíquota que deve ser adotada, mesmo quando a base de cálculo seja apurada por procedimento de ofício, onde se constate a prática de omissão de receitas.

No que se refere a TRD exigida como juros a Câmara Superior de Recursos Fiscais já consagrou o entendimento de que sua exigência somente se legitima a partir de agosto de 1991, portanto quando passou a vigor a Lei nº 8.218/91.

### **EXIGÊNCIAS REFLEXAS**


#### **\*PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)**

Considerando que foi excluída da tributação no Auto de Infração Matriz a exigência referente ao período-base de 1988, porque desconsiderada a prova da omissão de receitas naquele período-base, somente subsistiu para efeito da tributação reflexa as omissões apuradas nos períodos bases subsequentes com base nos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88.

Os Decretos-lei que fundamentaram a exigência fiscal tiveram sua execução suspensa por força da Resolução do Senado Federal nº 40 de 09 de outubro de 1995. De se notar que não compete a segunda instância administrativa, órgão colegiado e paritário, a prática de ato privativo de Autoridade administrativa investida da competência de efetuar lançamento.

Como a revisão do lançamento, nestes casos, implica na determinação de nova base de cálculo, alíquota aplicável, capitulação legal e definição de prazos de recolhimento, resulta claro a necessidade da prática de novo ato administrativo de competência privativa da autoridade lançadora.

Com efeito, a exclusão da parte que exceda ao valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07 de 07 de setembro de 1970, como determina o Inciso VIII do Art. 17 da Medida Provisória nº 1.281/96, somente se viabiliza se cancelado o



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

lançamento anterior, procedendo-se novo lançamento na boa e devida forma. Além do mais, a exclusão de valores da base de cálculo, autorizada pela Medida Provisória, dependê, necessariamente, de atos de Auditoria, que fogem a competência deste colegiado.

A par de tudo quanto já alegado deve-se ainda ressaltar que a exigência na forma da Lei Complementar nº 07/70, possui sistemática própria não contemplada nos presentes Autos, notadamente no que se refere a definição da base de cálculo, resultando não raras vezes em agravamento da exigência, o que também foge a competência desse colegiado.

Com efeito a sistemática da Lei Complementar nº 07 diverge sensivelmente dos decretos acima arrolados, no que se refere a determinação da base de determinado período de apuração, bem como no que se refere a determinação da alíquota aplicável.

A Lei Complementar nº 07 expressamente dispõe:

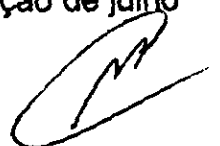
LEI COMPLEMENTAR 7 DE 07/09/1970

DOU 08/09/1970

"ART. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do ART. 3º será processada mensalmente a partir de 1 de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente."

Não se pode argüir que à regra que emana do disposto no Art. 6º, parágrafo único da Lei Complementar nº 07/70 pretenda definir prazo de recolhimento. O objeto da norma sob análise é a definição da base de cálculo da Contribuição. Pode a Lei ordinária estabelecer que a contribuição de julho seja paga em agosto, na data que determine, não pode é alterar a regra de que a base de cálculo da Contribuição de julho seja o faturamento de janeiro e assim sucessivamente.



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

Por todo o exposto, concluo pela improcedência da exigência reflexa em comento, referentes aos períodos-bases de 1989,1990,1991,1992 e 1993.

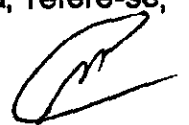
**\*FINSOCIAL/FATURAMENTO**

Considerando que foi excluída da tributação no Auto de Infração Matriz a exigência referente ao período-base de 1988, porque desconsiderada a prova da omissão de receitas naquele período-base, somente subsistiu, para efeito da tributação reflexa as omissões apuradas nos períodos bases subsequentes.

Tem, esta Câmara, entendido, face a jurisprudência interativa do Supremo Tribunal Federal, que recusa a aplicação das alíquotas que a partir do ano de 1989 excedam a 0,5%, para efeito do cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL instituída pelo Decreto-lei 1.940/82, que a adoção do mesmo caminho por parte da administração não significa que esteja apreciando a inconstitucionalidade das normas jurídicas, pelo contrário, estará aplicando preceito maior, auto-executável, e desprezando preceito inferior que o contrarie.

Ademais, esta tem sido a linha adotada pelo próprio Supremo Tribunal Federal. Com efeito a questão constitucional alegada nos processos objeto de julgamento por aquele Tribunal não se constitui em mérito da lide. Ela não é o objeto do litígio, mas, simplesmente, um dos seus fundamentos, podendo até ser o principal, mas não o único. Em suma, quando argüida a questão constitucional o objeto do litígio não é a constitucionalidade, esta é invocada apenas como fundamento da ação do contribuinte. Vitorioso o contribuinte, em juízo, por alegar a inconstitucionalidade de uma lei tributária, a decisão judicial faz coisa julgada quanto ao caso concreto, objeto da relação jurídica impugnada.

A função do judiciário no é julgar a lei, declarando-a nula, mas sim, subtrair-lhe a aplicação, quando ela está viciada de inconstitucionalidade. Resulta de tudo isso que na prejudicial de inconstitucionalidade não se pode dizer que a coisa julgada se refere, propriamente, a inconstitucionalidade argüida como defesa; refere-se,



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

sim, ao caso concreto levado a juízo pelo contribuinte, para exonerá-lo da obrigação tributária.

Além do mais, o contribuinte não é titular da ação direta de inconstitucionalidade. Como a ação direta é privativa, se a alegação de inconstitucionalidade, pelo contribuinte, fosse o objeto do julgado, a ação direta estaria burlada, porque, por via oblíqua, seria alcançado o mesmo objetivo.

O que de fato ocorre nestes casos é que o juiz deixa de aplicar preceito menor que contraria preceito maior, auto-executável.

Contudo, após o advento das medidas provisórias 1.142/95, 1.175/95 e 1281/96, a questão está superada, porque incorporada à lei o entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal e seguido por este Conselho, no sentido de reconhecer a ilegalidade da exigência da Contribuição para o FINSOCIAL em alíquota superior a 0,5% a partir de 1989.

#### MEDIDA PROVISÓRIA 1.281/96


Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais, e dá outras Providências.

ART. 17 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

I - à contribuição de que trata a Lei número 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988;

II - ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei número 2.288, de 23 de julho de 1986, sobre a aquisição de veículos automotores e de combustível;

III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

mistas, com fundamento no ART. 9 da Lei número 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis números 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do ART. 22 do Decreto-lei número 2.397, de 21 de dezembro de 1987."

A Decisão proferida pela Autoridade Recorrida, por todo o exposto merece ser revista, porque exigiu a Contribuição com base em alíquota superior a 0,5%. Além disso, deve ser igualmente excluída da tributação, dado tratar-se de tributação reflexa, a exigência correspondente ao ano de 1988, bem como a imputação de multa agravada visto que ausentes os pressupostos necessários à sua legitimação.

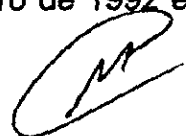
Por outro lado, tem esta Câmara, no que se refere a exigência da TRD, seguido a orientação da Câmara Superior de Recursos Fiscais que só reconhece a legitimidade da exigência da TRD como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, portanto quando passou a vigor a Lei nº 8.218/91.

#### **\*COFINS - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

Tratando-se de tributação reflexa deve-se adequar a exigência ao decidido nos processos Matrizes. Neste caso, deve-se excluir da tributação os meses de outubro e novembro de 1992, vez que excluídos no Auto de Infração Matriz, observando-se que fica mantida a tributação correspondente aos meses de 1993, porque sua exclusão da tributação foi motivada por erro na apuração de cálculo do IRPJ, estando configurada a omissão de receita. Exclui-se, também, a multa agravada, vez que ausentes os elementos necessários à sua legitimação.

#### **\*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Tratando-se de tributação reflexa deve-se adequar a exigência ao decidido nos Processos Matrizes. Neste caso, deve-se excluir da tributação as exigências referentes aos períodos-bases de 1988, 1989, meses de outubro e novembro de 1992 e



PROCESSO Nº: 13899/000.011/94-37  
ACÓRDÃO Nº: 103-18.120

janeiro, fevereiro e março de 1993. Deve ser igualmente rejeitada a imputação da multa qualificada e excluída a TRD exigida como juros no período de fevereiro a julho de 1991.

**\*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE**

Trata-se de tributação reflexa do Auto de Infração Matriz referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 1993, cuja a exigência foi inteiramente excluída da tributação.

Desta forma igualmente improcedente a tributação reflexa na fonte.

Face ao exposto voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso para: excluir da tributação o Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, referente aos períodos-bases de 1988 e 1989 e meses de outubro e novembro de 1992 e janeiro, fevereiro e março de 1993; reduzir a alíquota aplicável para 25% do imposto de renda calculado com base no lucro presumido nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 1992; excluir das exigências contidas no Autos de Infração Matriz e Reflexos a multa agravada; excluir a TRD exigida como juros no período compreendido entre fevereiro a julho de 1991 nos Autos de Infração Matriz e Reflexos; excluir da exigência o Finsocial referente ao período-base de 1988 e reduzir a alíquota aplicável, para 0,5%; excluir da exigência a tributação reflexa do PIS; excluir da exigência a tributação reflexa referente ao imposto de renda na fonte; excluir da exigência a Contribuição social sobre o lucro referente aos períodos-bases de 1988,1989 e 1993 e meses de outubro e novembro de 1992; excluir da exigência o COFINS referente aos meses de outubro e novembro de 1992.

Brasília (DF), em 04 de dezembro de 1996

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR

