

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

SESSAO DE 12 DE JUNHO DE 1996

ACORDAO Nº 101-89.844

RECURSO Nº: 109.588 - IRPJ/PIS-FATURAMENTO/FINSOCIAL-FATURAMENTO
COFINS/IRF/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO

RECORRENTE: ENTERMAQ - ENGENHARIA, TERRAPLENAGEM E LOCAÇÃO DE
MAQUINAS LTDA.

RECORRIDA: DRF EM OSASCO (SP)

PRELIMINAR - Nulidade do Procedimento Fiscal e da Decisão de Primeira Instância - Só se pode cogitar da declaração de nulidade desses atos, quando o auto de infração for lavrado por pessoa incompetente e quando a decisão for proferida por autoridade incompetente com preterição do direito de defesa.

ARBITRAMENTO DE LUCROS - TRANSPORTE DE CARGAS - O arbitramento de lucros provenientes de receitas de transporte de cargas, inclusive com uso de trator, guindaste e assemelhados, é feito com suporte no percentual de 10% (dez por cento), "ex vi" o disposto na Portaria MF nº 22/79, item III, alínea "b", c/c a Portaria MF nº 76/79, não se aplicando à essa atividade o agravamento do coeficiente de 10%, que permanecerá fixo por todo período alcançado pelo arbitramento, conforme orientação constante do PN CST nº 68/79.

LUCRO ARBITRADO - OMISSÃO DE RECEITA - As receitas constantes de notas fiscais de prestação de serviços emitidas, porém não incluídas na declaração de rendimentos da pessoa jurídica, para cálculo do lucro presumido ou do lucro arbitrado, não se confundem com a omissão de receita a que se referem os artigos 396 e 400, par. 6º, do RIR/80, devendo o lucro correspondente ser calculado aos coeficientes normais, ou, sendo o caso, integrar a base de cálculo do arbitramento.

LUCRO ARBITRADO - VARIAÇÕES MONETARIAS ATIVAS - Até o ano-calendário iniciado em 1º/01/93, o valor das variações monetárias ativas, decorrentes da atualização dos direitos de crédito com base nos índices aplicáveis por

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 1899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

disposição legal ou contratual, não integravam a base do lucro arbitrado, por falta de previsão legal, conforme orientação da SRF, constante do MAJUR/92, no qual as mesmas figuram, expressamente, como receitas não tributáveis para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado. Somente a partir do ano-calendário de 1993 é que os resultados positivos apurados pela diferença entre as variações monetárias ativas e passivas, passaram a integrar o lucro arbitrado (Port.MF 524/93 e IN SRF 79/93).

ARBITRAMENTO DE LUCRO NO CURSO DO ANO-BASE (1993) - LEI Nº 8.541/92 - Se a pessoa jurídica preenche as condições legais para opção pelo lucro presumido, e procede regularmente ao recolhimento do imposto mensal por estimativa, não prospera o arbitramento mensal de lucro calcado em ausência ou atraso na escrituração antes do momento fixado para o exercício da opção, qual seja, a data fixada para a entrega da declaração de rendimentos (IRPJ/LUCRO PRESUMIDO).

EXIGENCIAS REFLEXAS OU DECORRENTES (PIS/FATURAMENTO, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS, I.R.R. S/LUCRO LIQUIDO, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL) - Salvo o decidido especificamente, quando da apreciação de cada uma delas, aplica-se às exigências decorrentes a solução adotada na apreciação da incidência do IRPJ, desde que repousem sobre o mesmo suporte fático.

PIS/FATURAMENTO (D.L.'s 2.445/88 e 2.449/88) - Tendo o Pleno do Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e também cada uma de suas Turmas desse Colendo Tribunal declarado a inconstitucionalidade desses diplomas (RE 148.754-2-RJ; RE 161.474-9-BA; RE 161.300-9-RJ), improcede a exigência formalizada com fundamento nas alterações prescritas naqueles diplomas.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

FINSOCIAL/FATURAMENTO - Tendo o Pleno do Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL declarado a inconstitucionalidade dos diplomas legais que aumentaram as alíquotas dessa contribuição, após a vigência da Constituição de 1988 (RE 150.764-1-PE), a alíquota a ser aplicada para o cálculo da exigência é a de 0,5% (meio por cento), conforme decidido por aquele tribunal constitucional.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXERCÍCIO DE 1989 - Tendo em vista o disposto no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal, a Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689, de 15/12/88, não incide sobre os resultados apurados em 31 de dezembro de 1988, uma vez que mencionada Lei só entrou em vigor após ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

TRD - VIGENCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA - INCIDENCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 1º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso Voluntário interposto por ENTERMAQ - ENGENHARIA, TERRAPLENAGEM E LOCAÇÃO DE MAQUINAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para: a) tornar insubsistentes as exigências do IRPJ e todos os seus reflexos, relativas ao ano calendário de 1993, por inobservância dos pressupostos legais para sua formulação; b) reduzir o coeficiente de arbitramento para 10% (dez por cento) nos demais períodos-base alcançados pela ação fiscal, quais sejam, de 1989 a 1992; c) excluir da incidência do IRPJ e das exigências decorrentes ou reflexas os valores das receitas omitidas; d) excluir da base de cálculo das exigências decorrentes ou reflexas o lucro arbitrado que exceda a aplicação do coeficiente de 10% nos períodos-base de 1989 a 1992;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

e) excluir totalmente a incidência do PIS/FATURAMENTO; f) determinar que o FINSOCIAL/FATURAMENTO sobre as parcelas remanescentes seja calculado com base na alíquota de 0,5% (meio por cento); g) excluir a exigência da contribuição social sobre o lucro relativa ao exercício de 1989; h) excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), 12 de junho de 1996


EDISON PEREIRA RODRIGUES

- PRESIDENTE


JEXER DE OLIVEIRA CANDIDO

- RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Francisco de Assis Miranda, Kazuki Shiobara, Sebastião Rodrigues Cabral, Raul Pimentel, Sandra Maria Faroni e Celso Alves Feitosa.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

RECURSO Nº: 109.588 - IRPJ/PIS-FATURAMENTO/FINSOCIAL-FATURAMENTO
COFINS/IRF/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO

ACORDAD Nº: 101-89.844

RECORRENTE: ENTERMAQ - ENGENHARIA, TERRAPLENAGEM E LOCAÇÃO DE
MAQUINAS LTDA.

RECORRIDA: DRF EM OSASCO (SP)

R E L A T O R I O

ENTERMAQ - ENGENHARIA, TERRAPLENAGEM E LOCAÇÃO DE MAQUINAS LTDA., empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Osasco (SP), que julgou procedente as exigências fiscais que lhe foram imputadas através dos Autos de Infração de fls. 1436/1461 (IRPJ/periodos-base 1988-1992), 1.462/1.469 (IRPJ-ano calendário 1993), fls. 1.470/1.493 (Contribuição para o PIS/FATURAMENTO - periodos-base 1988-1993), fls. 1.494/1.514 (Contribuição para o FINSOCIAL/FATURAMENTO - periodos-base de 1988 a março de 1992), fls. 1.515/1.523 (Contribuição para o COFINS - periodos-base de abril de 1992 a outubro de 1993), fls. 1.524/1.533 (Contribuição Social sobre o Lucro - periodos-base de 1988 a 1992), fls. 1.534/1.539 (Contribuição Social sobre o Lucros - período de janeiro a outubro de 1993), fls. 1.540/1.546 (Imposto de Renda na Fonte sobre Lucros Distribuídos - período de janeiro a outubro de 1993) e fls. 1.547/1.553 (Imposto de Renda na Fonte sobre Lucros Distribuídos - período de janeiro a dezembro de 1992).

Citados créditos tributários resultaram das irregularidades a seguir descritas, apuradas em ação fiscal levada a efeito junto à Recorrente:

a) arbitramento do lucro, tendo em vista a falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração da empresa, apesar de ter sido regularmente intimada para tal;

b) omissão de receitas de prestação de serviços e receitas financeiras sem retenção do imposto de renda na fonte, apuradas mediante confronto dos valores constantes das Notas Fiscais de Prestação de Serviços, duplicatas e recibos emitidos pela Recorrente contra a COSIPA, pelos serviços que prestou

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13.899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

àquela empresa, e os informados pela Contribuinte nas Declarações de Rendimentos dos exercícios fiscalizados.

Contestando os lançamentos, a autuada ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 1.585/1.610, acompanhada dos documentos de fls. 1.661/1.771, alegando, em preliminar ao mérito, nulidade dos Autos de Infração, por estarem os mesmos destituídos de fundamentação legal e/ou invocação de dispositivos legais insuficientes ou inadequados para respaldar os lançamentos, no tocante aos seguintes procedimentos: a) arbitramento no curso do ano-base, relativamente a 1993; b) utilização do coeficiente de 30% para o arbitramento no 1º período fiscalizado; c) agravamento do coeficiente de arbitramento nos demais exercícios. Diz que a falta de capitulação ou capitulação inadequada acarreta o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, incidindo na nulidade prevista no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.232/72.

No tocante ao mérito, alega, em síntese, que:

- foi constituída em 19/06/75, tendo como objeto social a exploração de engenharia de agrimensura, terraplenagem e locação de máquinas e que, no período abrangido pela fiscalização (janeiro de 1988 a outubro de 1993), a empresa prestou serviços de transporte de carga nos pátios da Cia. Siderúrgica Paulista - COSIPA e, eventualmente, os serviços de terraplenagem para outras organizações;

- tendo sido anteriormente fiscalizada por diversos órgãos, ocasião em que fora obrigada a transportar documentos, livros comerciais e fiscais, não teve o cuidado de guardar os mesmos em local determinado, acarretando o seu extravio, o que a impossibilitou de exibí-los aos Srs. autuantes;

- por diversas vezes esclareceu ao Fisco o extravio de tais elementos, justificativa essa que não foi aceita, culminando na lavratura de auto de infração por falta de atendimento à intimação, auto esse impugnado pela contribuinte, cujo julgamento não tem notícia até a presente data;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAD Nº 101-89.844

- relativamente à declaração de rendimentos do ano calendário de 1992, apresentada no curso da ação fiscal, ou seja em 25/08/93, sustenta que, naquela data, encontrava-se no gozo da espontaneidade a que se refere o art. 7º, pars. 1º e 2º do Dec. nº 70.235/72, posto que a Fiscalização produziu como último ato, que indicava a continuidade do procedimento fiscal, o Termo de Intimação lavrado em 28/06/93 e que os atos praticados pela Auditoria Fiscal perderam sua validade em 27/08/93, dia em que o prazo de 60 dias se esgotou; defende, desta forma, que todos os atos por ela praticados no período de 28/08 a 13/09/93, quando tiveram reinício os trabalhos da fiscalização, transformaram-se em atos espontâneos;

- quanto a atividade exercida pela empresa, afirma ser de transporte de carga, não estando obrigada à inscrição no ICMS, como pretende o Fisco, vez que não exerce atividade de transporte Interestadual ou Intermunicipal, a qual, por maior esforço que se faça, não pode ser confundida com a atividade que efetivamente explora, que é transporte de carga e terraplenagem;

- sustenta que não é a inscrição no CGC/MF que dá característica de pessoa jurídica, mas sim a natureza dos serviços que o contribuinte presta (PN's CST 80/71 e 38/75), e que, ao declarar a receita do ano-calendário de 1992, fez constar corretamente "transporte de cargas", porque a totalidade do faturamento daquele ano foi proveniente da prestação de serviço de transporte;

- em apoio à sua tese de que presta serviços de transporte, a contribuinte cita o entendimento da Secretaria da Receita Federal exarado no PN CST nº 30/75, bem assim, dispositivos do RIR/80, que cuidam da tributação na fonte do trabalho no transporte de carga, aí incluídos os serviços com trator, máquina de terraplenagem e assemelhados;

- arremata este tópico, afirmando que os serviços prestados à COSIPA são os constantes dos contratos, e que não tendo a legislação feito qualquer distinção entre as diversas modalidades de transporte e nem da distância transportada, é vedado ao intérprete distinguir, razão porque requer o reconhecimento pela autoridade julgadora de que os serviços prestados durante o período fiscalizado são de transporte de carga;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

- prosseguindo sua defesa, alega inexistir omissão de receita, afirmando que os valores tributados a este título resultaram de confusão no critério de tributação adotado pelo Fisco, que incluiu no faturamento de janeiro de 1988 as notas fiscais emitidas nesse mês por serviços prestados em novembro de 1987, bem como as notas fiscais emitidas em fevereiro de 1988, cujos serviços foram prestados em dezembro de 1987 e janeiro de 1988: agindo assim, o Fisco adotou dois diferentes critérios para tributar a pretensa omissão, ora tributando pelo mês de emissão da nota fiscal e, ao mesmo tempo, pelo mês em que o serviço foi prestado;

- aduz que o procedimento fiscal, neste particular, não observou o regime de competência consagrado pela legislação de regência para apuração dos resultados das pessoas jurídicas;

- cita, por outro lado, o artigo 43 do CTN, que dispõe sobre o fato gerador do imposto de renda, para observar que o levantamento fiscal não fixou de maneira clara em que momento ocorreu o fato gerador da obrigação tributária resultante da omissão de receita apontada: se no momento da emissão das notas fiscais ou se no momento da prestação dos serviços;

- esclarece que, de acordo com os contratos que firmou com a COSIPA, não há a mínima condição de emitir nota fiscal no próprio mês da prestação dos serviços, conforme cláusula contratual que disciplina as condições de pagamento, segundo a qual os valores a faturar só se tornam disponíveis no mês seguinte ao da prestação de serviços, somente a partir daí é que a contribuinte poderá emitir o documento fiscal, momento em que ocorre o fato gerador da obrigação fiscal;

- ao regredir o momento do fato gerador para o mês da prestação do serviço, o fisco não observou a cláusula do contrato que cuida do custo financeiro embutido nas notas fiscais, que prevê a utilização de um índice de atualização, para pagamento em 60 dias, que leva em consideração além do prazo de pagamento, os dias deslocados de mês de prestação de serviços até o momento de faturamento;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

- nos quatro primeiros períodos-base objeto da autuação (1988 a 1991), o Fisco tributou a importância total de Cr\$ 2.150.591.209,88, quando o correto seria tributar Cr\$ 1.185.481.781,92, uma vez que a importância de Cr\$965.109.427,96 refere-se a receitas pertencentes ao período-base de 1992, tendo sido devidamente oferecidas à tributação pela impugnante nesse ano; no mesmo período, ou seja, 1988 a 1992, a contribuinte tributou em suas declarações a importância total de Cr\$ 1.294.985.267,86, montante esse que ultrapassa o valor apurado pelo Fisco, o que afasta definitivamente a pretensa omissão de receita;

- quanto a declaração de rendimentos correspondente ao ano-base de 1992, entregue em 25/08/93, foi feita com várias incorreções, devido a fatores alheios à sua vontade, sem contudo, acarretar qualquer prejuízo à Fazenda Nacional, vez que a empresa apurou valores bem inferiores aos declarados;

- relativamente às diferenças evidenciadas entre os levantamentos efetuados pela Auditoria Fiscal e os declarados, esclarece que as mesmas provêm da diferença de critério de tributação: o Fisco tributou no mês da prestação dos serviços, enquanto o contribuinte tributou pelo mês da emissão da nota fiscal;

- com referência ao ano-calendário de 1993, alega que, por tratar-se de lucro do ano corrente, não há como falar em valores declarados nem omitidos, até porque o imposto de renda sobre os faturamentos de cada mês estão sendo recolhidos regularmente, conforme comprovantes acostados aos autos;

- sustenta que de acordo com o art. 13 da Lei nº 8.541/92, a empresa reúne condições de optar pelo lucro presumido, pois auferiu no ano calendário de 1992 receita bruta, acrescida de outras receitas e variação monetária ativa, num total de 7.411.692,79 UFIR, inferior, portanto, ao limite fixado em lei para opção por essa modalidade de tributação, que era de 9.600.000 UFIR;

- sendo assim, por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, a autuada poderia optar em apresentá-la pelo lucro presumido ou real, consoantes estabelecido nos artigos 23 e 24 da Lei nº 8.541/92;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

- quanto à tributação das variações monetárias ativas tributadas como omissão de receitas, alega a contribuinte que referidos valores correspondem à correção monetária paga pela COSIPA, por atraso na liquidação das faturas, conforme expressamente contemplado em cláusulas do contrato que firmou com aquela empresa;

- segundo orientação constante dos Manuais de Instruções para preenchimento do Formulário III MAJUR/ LUCRO ARBITRADO OU PRESUMIDO, dos exercícios alcançados pela tributação, as variações monetárias ativas constituem receitas não tributáveis, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado;

- ademais, os autos de infração lavrados não apontam nenhum dispositivo legal para a tributação dos valores em causa, devendo, assim, ser cancelada a exigência neste particular;

- relativamente ao agravamento dos coeficientes de arbitramento, alega que tal procedimento carece de fundamento legal, tanto é assim, que o PN CST nº 68/79, subitem 7.3, esclarece que a elevação gradual dos coeficientes de arbitramento não se aplica à atividade de transporte;

- no que pertine às exigências reflexas, além de reportar-se aos argumentos expendidos em relação ao IRPJ, argui, ainda, que:

a) Contribuição Social sobre o Lucro - a base de cálculo da contribuição não está correta, por ter a Fiscalização incluído a variação monetária ativa, conforme estabelecido no par. 2º, do art. 2º da Lei nº 7.689/88;

b) FINSOCIAL - contesta as majorações de alíquota, bem como a exigência da contribuição no período-base de 1988, por se tratar de empresa prestadora de serviço, para as quais a contribuição só foi instituída pela Lei nº 7.738/89;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAD Nº 101-89.844

c) PIS/FATURAMENTO - alega ser inconstitucional a exigência, tendo em vista as alterações introduzidas pelos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88.

Ao final, contesta a exigência da TRD, como indutor, por entendê-la inconstitucional, bem como a utilização da UFIR no período de maio a outubro de 1992.

Em decisão às fls. 1.778/1.818, a autoridade de primeira instância julgou procedentes os lançamentos, pelos fundamentos a seguir sintetizados:

"CONSIDERANDO QUE:

- a recorrente não esclarece em que circunstância ocorreu o extravio de seus livros contábeis, fiscais e documentação probatória de suas atividades empresariais, deixando de cumprir as prescrições legais previstas na legislação fiscal;

- não pode prosperar e nem ser acolhida a preliminar de nulidade "in initio lide" sustentada pela recorrente, vez que a auditoria fiscal tipificou com clareza e objetividade os dispositivos infringidos pela suplicante;

- os critérios para o arbitramento do lucro estão perfeitamente descritos nos arts. 399 e 400 do Decreto nº 85.450/80 - Regulamento do Imposto de Renda;

- é defeso a administração fiscal e tributária proceder o lançamento do imposto de renda dentro de um período em curso, arbitrando o lucro;

- não houve espontaneidade na apresentação da declaração de rendimentos referente ao Exercício de 1993 - Ano-base de 1992, vez que a mesma foi entregue no curso de ação fiscal instaurada contra a recorrente;

- sobeja, irrefutável e incontestavelmente foi provado que a recorrente não é uma empresa de transporte de carga, mas sim, presta serviços de

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

transporte de carga, capitulado como "Serviços Auxiliares Diversos", codificado, atualmente, como "55.42 - Serviço do transporte rodoferroviário";

- a recorrente em suas declarações de rendimentos referentes aos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992, Anos-base de 1988, 1989, 1990 e 1991, fez constar como atividade principal os serviços de Terraplenagem - Código 32.20 e 33.26, constantes até o presente em suas informações cadastrais registradas junto ao órgão da Receita Federal de sua jurisdição;

- os levantamentos efetuados pela Auditoria Fiscal tomaram por base documentação fornecida principal e, provavelmente, única cliente, ou seja, a COSIPA;

- a luz da documentação que consta nos autos do processo, está perfeitamente caracterizada a omissão de receita praticada pela recorrente;

- a fiscalização considerou a receita no período de sua incorrência, respeitando do consagrado princípio de competência dos exercícios sociais, reconhecidos pela doutrina contábil e materializado nas leis comerciais e fiscais;

- não houve agressão aos princípios jurídicos prescritos no art. 43 da Lei 5.172, de 25/10/66 - Código Tributário Nacional, tendo sido respeitado o momento do fato gerador do imposto de renda;

- é estranhável ter a recorrente mantido em seu patrimônio 16 guindastes para prestar serviços à uma única cliente utilizando no período de 1988 a 1993 somente 7 destes equipamentos e, mais, locando outros que geraram vultosas quantias a título de locação de máquinas, contidas em suas declarações de rendimentos, motivo porque, houve o encerramento parcial da ação fiscal, conforme consta do Termo de Encerramento Parcial da Ação Fiscal, lavrado pela Auditoria Fiscal;

- o arbitramento do lucro tomou por base a receita auferida pela recorrente junto à COSIPA;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

- a recorrente não reúne condições legais para optar pela tributação com base no lucro presumido - Exercício de 1993 - Ano-base de 1992;

- a partir do ano calendário de 1993, na forma do disposto na Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, as pessoas jurídicas passaram a ser tributadas com base no lucro real e/ou presumido;

- em todos os contratos firmados entre a recorrente e a COSIPA, existe cláusula contratual de cobrança de encargos financeiros, titulados como despesas financeiras, as quais deveriam ser registradas na contabilidade da suplicante como "Receitas Financeiras" e, como tal, servir de base para a determinação do lucro operacional;

- ser cabível no caso em julgamento o agravamento do coeficiente de arbitramento, posto que, a recorrente está sujeita à tributação com base no lucro real e serem os contratos firmados com a COSIPA de prestação de serviços com o emprego de equipamentos, portanto "serviços do transporte rodoferroviário - carga e descarga com emprego de guindastes";

- a exigência tributária do Imposto de Renda Retido na Fonte, Contribuição Social, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS E PIS/FATURAMENTO, são de natureza reflexa em decorrência do Auto de Infração exigindo o recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

- a arguição de constitucionalidade das leis têm foro privilegiado na forma das prescrições contidas na Carta Magna, cabendo a administração fiscal e tributária o estrito cumprimento das leis em vigor, sob pena de responder funcionalmente por seus atos;

- que a imputação da Taxa Referencial bem como a aplicação da Unidade Fiscal de Referência estão tipificadas na legislação que rege a matéria."

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 17/10/94 e, irressignada, interpôs em 14/11/94 o recurso voluntário de fls. 2.046/2.068, acompanhado dos documentos de

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAD Nº 101-89.844

fls. 2.069/2.111, postulando a sua reforma e consequente cancelamento das exigências fiscais.

Além do recurso, apresentou memorial, juntado aos autos às fls. , no qual, além de reiterar as razões expendidas na impugnação e recurso apresentados, aduz que:

- já no curso dos trabalhos fiscais esclareceu que no período abrangido pela autuação limitou suas atividades à prestação de serviços transporte de cargas para a COSIPA, representado pela movimentação de placas e lingoteiras e assentos, com emprego de guindastes sobre-esteiras com lanças treliçadas, equipados com moto-geradores e eletroímã, serviço esse expressamente previsto nos contratos sociais que firmou com aquela empresa;

- nem a Fiscalização, muito menos a Autoridade recorrida negam esse fato, apenas insistem em descaracterizá-lo como serviço de transporte, socorrendo-se, para tanto, até de figuras semânticas, como quando afirma o julgador singular, tratar-se essa atividade de serviço "do transporte" e não "de transporte";

- o esforço das r. autoridades fiscais, entretanto, não tem como prosperar à vista de toda realidade representada pela robusta documentação acostada aos autos, tais como: contratos firmados pela Recorrente com a COSIPA, desde 1988, tendo como objeto a prestação desses serviços de transporte de cargas; notas fiscais emitidas pela Recorrente especificando tais serviços, pareceres técnicos concluindo que os serviços prestados correspondem a "transporte de cargas" e, finalmente, declaração prestada pela COSIPA, fls. 2.111, confirmando que a Recorrente é sua contratada, tendo sido vencedora em licitações públicas, para "prestação de serviços de transporte de movimentação de cargas de sucata, placas, coque, carvão, lingotes, lingoteiras e assentos, bem como carga e descarga de carretas e vagões ferroviários internos e externos", serviços esses que vinham sendo prestados desde 1988, através de outras licitações;

- diante de todas essas evidências, por questão de direito e justiça, a Recorrente espera que esse egrégio Colegiado acolha suas razões no sentido de reduzir o percentual de arbitra-

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAD Nº 101-89.844

mento para 10%, sem qualquer agravamento, consoante estabelecido na legislação fiscal de regência (Portaria 22/79 e Parecer Normativo nº 68/79.

- quanto as receitas de prestação de serviços, autuadas como receitas omitidas, desde o início a Recorrente esclareceu que as diferenças eventualmente apuradas resultaram das diferentes sistemáticas de apropriação de receitas adotadas pelo fisco e pela contribuinte; enquanto o Fisco apropriou as receitas pela data da prestação de serviços, a empresa as apropriou pela data de emissão das notas fiscais, uma vez que somente a partir daí surgia seu direito à cobrança dos serviços;

- além disso, a sistemática adotada pelo Fisco, não foi uniforme, já que segundo fez consignar no próprio Termo de Verificação e Constatação, adotou concomitantemente os regimes de competência e caixa na apuração dos valores que considerou como receitas omitidas, ou seja, na quantificação das receitas de serviços observou o regime de competência e na apuração das receitas que intitulou financeiras, observou o regime de caixa;

- tal procedimento, por si só, é bastante para a declaração de improcedência e inconsistência do lançamento fiscal, vez que lhe tira toda consistência e segurança que devem nortear a constituição do crédito tributário;

- de outro lado, ressalta que, se a Recorrente incidiu em alguma falha, no que respeita a esse item, foi quanto ao período-base de escrituração das receitas, ou seja, quando muito teria seu procedimento acarretado postergação no pagamento do imposto devido de um ano para o outro, pela apropriação incorreta das receitas segundo a data da emissão da nota fiscal, mas nunca em omissão de receita, já que escriturou e tributou o montante total das receitas que auferiu ao longo do período fiscalizado;

- não bastasse isso, há outro fato que abala de morte a pretensão fiscal neste particular, senão vejamos: tendo o Fisco arbitrado os seus lucros no período, não poderia, em nenhuma hipótese pretender tributar as variações monetárias relativas à atualização dos créditos junto à COSIPA, decorrentes do atraso no pagamento das faturas, eis que, segundo orientação

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

da própria Receita Federal, tais receitas não eram tributadas nas pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro arbitrado, conforme consignado no MAJUR/92, tratamento esse que vigorou até o ano calendário de 1993, quando então, pela Portaria MF nº 524/93, o valor das variações ativas deduzidas das passivas passaram a ser incluídas na base de cálculo do lucro arbitrado;

- portanto, somente a partir do ano-calendário de 1993, poder-se-ia cogitar da tributação, não das variações monetárias ativas, mas sim, do resultado obtido da diferença destas deduzidas das variações passivas, e ainda assim, não a título de omissão de receita, mas como parcela a ser adicionada ao lucro arbitrado, o que acarreta resultado substancialmente diferente do pretendido pelo Fisco.

- também em relação às receitas de prestação de serviços a pretensão fiscal carece de qualquer fundamento: a uma porque, conforme já enfatizado, quando muito teria ocorrido postergação no pagamento do imposto, mas nunca omissão de receita, sendo autorizado ao fisco, neste caso, apenas a exigência de eventual diferença de imposto; a duas porque, tratando-se de receita de prestação de serviço, na pior das hipóteses, ou seja, caso o Fisco tivesse comprovado a sua não inclusão na declaração de rendimento, caberia a sua inclusão na base de cálculo do arbitramento, mas não tributá-la como receita omitida nos termos do par. 6º do art. 400 do RIR/80;

- com efeito, é mansa e pacífica a jurisprudência desse egrégio Conselho sobre a matéria, no sentido de que a receita constante das notas fiscais, porém não incluída na declaração de rendimentos, para cálculo do lucro presumido ou do lucro arbitrado, não se confunde com a omissão de receita a que se referem os artigos 396 e 400, par. 6º, do RIR/80, devendo o lucro correspondente ser calculado aos coeficientes normais, ou, sendo o caso, integrar a base de cálculo do arbitramento, como fazem certo, dentre outros, os Acórdãos 104-3.322/82, 105-6.030/91, 103-10.788/90, 101-77.565/88, etc.;

- de igual modo, o arbitramento pretendido em relação ao ano-calendário de 1993, que à época da ação fiscal encontrava-se ainda em curso, é totalmente infundado e desprovido de autorização legal;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

- primeiro, porque não houve qualquer solicitação ou intimação por parte do Fisco para obtenção de elementos relativamente a esse período, o qual limitou-se, nos termos que lavrou a solicitar livros, documentos e outros elementos em relação apenas aos anos-base de 1988 a 1992. Portanto, implicitamente, o ano-calendário de 1993 não foi objeto de fiscalização, até porque encontrava-se em curso;

- segundo, porque a Recorrente, naquele período, por enquadrar-se na categoria de contribuintes autorizados a optar pelo Lucro Presumido, exerceu previamente tal opção e vinha recolhendo, regularmente, o imposto mensal nos termos estabelecidos em lei. A opção definitiva, obviamente, segundo mandamento legal, só é feita na data da entrega da declaração de rendimentos, portanto, no início do ano de 1994;

- assim, não poderia o Fisco, antes dessa data promover qualquer lançamento de ofício, especialmente por alegada falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, já que nesse regime de tributação o contribuinte fica dispensado de manter a escrituração regular;

- aliás, a própria autoridade recorrida, nos considerandos que consignou na decisão que prolatou, reconheceu ser "defeso a administração fiscal e tributária proceder o lançamento do imposto de renda dentro de um período em curso, arbitrando o lucro"; não obstante, concluiu pela manutenção integral da exigência, o que, em verdade, evidencia flagrante erro material em sua conclusão;

- também neste particular a jurisprudência desse Conselho milita em favor da Recorrente, reconhecendo ser incabível, em hipóteses como esta, promover ao lançamento de ofício no próprio período-base anual, ou seja, antes de encerrado o prazo para apuração do lucro anual, que coincide, neste caso, com a data da entrega da declaração de rendimentos;

- quanto aos lançamentos reflexos, alega que a par de sua improcedência pelas razões expendidas quanto ao lançamento que os originou (IRPJ), há outros fatores que determinam a sua improcedência, quais sejam:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

a) PIS/FATURAMENTO - o lançamento desta contribuição não tem como prosperar, uma vez que pautado nos Decretos-leis nos 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, o que vem sendo acolhido nesse Colendo Colegiado;

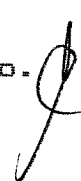
b) FINSOCIAL/FATURAMENTO - de igual modo, as majorações de alíquotas promovidas a partir de 1989 foram declaradas inconstitucionais pela Suprema Corte, que limitou a incidência dessa Contribuição ao percentual de 0,5% sobre o faturamento;

c) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE 1989 - Por ter sido exigida no mesmo ano em que foi instituída, ferindo o princípio da anterioridade, o STF declarou a exigência dessa contribuição em relação aos lucros apurados em 31/12/88, exercício 1989, devendo, pois ser afastada a autuação neste particular;

- finalmente, reitera a alegação quanto a inaplicabilidade da TRD, como juros de mora, no período anterior à edição da Lei nº 8.218, de 29/08/91, por ferir o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Arrematando, requer o provimento do seu apelo.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAD Nº 101.89.844

V O T O

Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, Relator

O recurso observou o prazo e demais pressupostos legais, merecendo ser conhecido.

No tocante às preliminares arguídas pela recorrente, na pretensão de ver declarada a nulidade dos procedimentos fiscais e/ou decisão "a quo", não merecem prosperar, eis que:

Primeiro porque os dispositivos citados pelo autor do feito na peça vestibular para embasar a exigência guardam perfeita consonância com a matéria, sendo certo, por outro lado, que, conforme remansosa jurisprudência deste Colegiado, a capitulação inadequada da infração não dá aso à nulidade da ação fiscal, já que a autuada se defende dos fatos descritos no Auto de Infração e não dos dispositivos legais invocados. Estando os fatos descritos de forma clara e completa, não há que se cogitar da nulidade do procedimento fiscal.

Segundo, porque nenhum dos pontos arguidos figura entre as causas de nulidade de atos previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que são: "a) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; b) os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente com preterição do direito de defesa".

Ora, sendo indiscutível a competência do autor do feito, e tendo a contribuinte ingressado, tempestivamente, com a impugnação de fls. 1.585/1.610, demonstrando, de forma inequívoca, seu pleno conhecimento do processo fiscal, contra o qual exerceu o mais amplo direito de defesa, não vejo como acolher as nulidades arguídas.

No que pertine ao mérito, são várias as matérias em litígio, as quais serão examinadas na ordem em que figuraram no relatório, a saber:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

I - IMPROCEDENCIA DOS COEFICIENTES DO ARBITRAMENTO
E RESPECTIVOS AGRAVAMENTOS NOS EXERCICIOS SUBSEQUENTES.

A Recorrente, neste tópico, insurge-se contra o coeficiente de 30%, agravado em 20% a cada ano, até o limite máximo de 60%, sobre a receita bruta conhecida, utilizado pelo Fisco no arbitramento dos lucros, nos períodos-base de 1988 a 1993, sob o argumento de que, no respectivos períodos o montante, quase integral, das receitas que auferiu, foram provenientes de serviços de transporte de cargas que prestou à COSIPA, em cumprimento a contratos firmados com aquela empresa, tendo como objeto tais serviços.

Não obstante à farta documentação acostada aos autos, quer pelo fisco, quer pela Recorrente, evidenciadores da realização dos serviços em questão, tais como: Notas Fiscais/Fatura de Serviços, emitidos pela Recorrente contra a COSIPA; Contrato firmado entre as duas empresas prevendo a execução desses serviços; Pareceres Técnicos elaborados, um por dois engenheiros, e outro por um tributarista, concluindo pela natureza de transporte de carga dos serviços executados pela Recorrente à COSIPA e, finalmente, declaração da recebedora dos serviços (COSIPA), atestando a sua realização, a autoridade "a quo" não reconheceu referidos serviços como sendo de transporte de carga, mas sim "serviços do transporte", ou seja, de apoio àquele, mantendo, assim, os coeficientes utilizados pelo Fisco, inclusive, quanto ao seu agravamento nos exercícios que se sucederam.

Com a devida venia da r. autoridade recorrida, entendo assistir razão à Recorrente, neste particular, tendo em vista que:

a) segundo acordado com a COSIPA, nos diversos contratos que firmou, a Recorrente obrigava-se a prestar serviços de movimentação de carga e descarga no transporte dos materiais que se encontravam nos diversos pátios da contratante (sucatas, assentos, placas, coque, carvão, lingotes, etc., com fornecimento de máquinas, equipamentos (guindastes sobre-esteiras com lanças treliçadas, equipados com motor geradores e eletro-ímãs) e mão de obra especializada (operadores de máquina), obrigação contratual esta em nenhum momento contestada pelas autoridades fiscal e julgadora;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

b) Consoante definições jurídicas, a atividade de transporte tem por objeto, em sua essência, o deslocamento de pessoas ou coisas de um ponto a outro, nos termos a seguir transcritos:

"TRANSPORTE (Contrato de)

Celebra-se contrato de transporte toda vez que uma pessoa física ou jurídica, o transportador, se obriga perante outra, o interessado do transporte, a deslocar pessoas ou coisas de um ponto a outro ou ao mesmo. O objeto do contrato de transporte é o deslocamento, i.e., a transferência de alguém ou de determinado objeto no espaço. Outra coisa é o objeto transportado. Aqui, sim, podem ser pessoas ou coisas.

Se uma pessoa sobrevoa determinada localidade, voltando ao ponto de partida, há contrato de transporte." (Enciclopédia Saraiva do Direito, Vol. 74, pag. 414, Justino Adriano F. da Silva).

"TRANSPORTE - No conceito do Direito Civil e do Direito Comercial, transporte designa o contrato, em virtude do qual um dos contratantes, denominado transportador ou condutor, se obriga a conduzir ou a levar de um ponto a outro, coisas ou pessoas, mediante pagamento pelo outro contratante, conhecido pelo nome de expedidor, carregador, ou passageiro, de uma certa importância, ou determinado preço." (Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, Ed. Forense, Vol. IV, pag. 411).

"TRANSPORTE, SISTEMA DE - Para deslocar pessoas e objetos de um lugar a outro, por terra, água ou ar, empregam-se máquinas e instrumentais mais ou menos complexos, que compõem, em conjunto, os diferentes sistemas de transporte". (Enciclopédia Abril, Vol. 12, pag. 169).

c) tem-se, pois, pelas definições acima, a confirmação cabal de que os serviços prestados pela Recorrente à COSIPA, consistente na movimentação de placas, sucatas, lingoteiras e assentos em seus pátios, com emprego de guindastes

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

sobre-esteiras e demais acessórios, configuram serviços de transporte de cargas, para todos os efeitos legais, sendo irrelevante, para sua caracterização, o meio de transporte utilizado e as distâncias percorridas, mas sim, a atividade de deslocamento, movimentação de um objeto de um ponto a outro, que constitui o amago da questão, e tal atividade, sem dúvida foi plenamente executada;

d) com efeito, o próprio Regulamento do Imposto de Renda, art. 48 do RIR/80 e RIR/94, ao tratar da tributação diferenciada dos rendimentos decorrentes de transporte de carga, nele incluiu os realizados com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, incluindo-se, neste rol, indubitavelmente, por semelhança, o guindaste;

e) é de igual modo irrelevante, na definição da natureza dos serviços prestados pela pessoa jurídica, o objeto constante do seu contrato social ou mesmo o codificado em sua declaração de rendimentos, importando, isto sim, a atividade efetivamente exercida pela empresa, conforme consagrado na jurisprudência deste Colegiado, bem como nos dispositivos legais consolidados no Regulamento do Imposto de Renda, os quais referem-se, sempre, à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.

Face ao exposto, entendo que a razão está com a Recorrente quando contesta os coeficientes de arbitramento utilizados e respectivos agravamentos, posto que, segundo atos administrativos reguladores da matéria (Portarias MF n.ºs 22/79 e alterações posteriores, o arbitramento do lucro das pessoas jurídicas que exerçam atividade de transporte, será efetuada pela aplicação do coeficiente de 10% (dez por cento) sobre a receita bruta conhecida, que deverá permanecer fixo, ou seja, sem qualquer agravamento no período alcançado pela autuação, consoante expressa determinação da Secretaria da Receita Federal constante do PN CST nº 68/79.

Assim, a decisão recorrida deve ser reformada neste item, a fim de que os percentuais de arbitramento utilizados nos períodos-base de 1988 a 1992 sejam reduzidos para 10% (dez por cento), excluindo-se, em consequência, da base de cálculo da exigência o valor que exceder a aplicação desse coeficiente.

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

II - INEXISTENCIA DE RECEITA OMITIDA

Neste tópico, a Recorrente insurge-se contra a pretensão fiscal tendente a tributar como omissão de receita, com fundamento no art. 400, par. 6º do RIR/80, os valores consignados nas Notas Fiscais/Faturas que emitiu contra a COSIPA, pelos serviços que prestou àquela empresa, adicionados ao valor das variações monetárias ativas relativas à atualização dos créditos junto à COSIPA, decorrentes do atraso no pagamento das faturas, os quais não teriam sido declarados.

Alega em sua defesa que, não houve qualquer receita omitida, e que eventuais diferenças apuradas teriam resultado das diferentes sistemáticas de apropriação das receitas: enquanto o Fisco considerou as receitas pela data da prestação dos serviços, a empresa as apropriou pela data de emissão das notas fiscais, o que, quando muito, resultaria em postergação no pagamento de tributo. Ademais, ressalta que segundo jurisprudência deste Conselho, a receita constante da nota fiscal, porém não incluída na declaração de rendimentos, não se confunde com a omissão de receita a que se refere o art. 400, par. 6º, do RIR/80, devendo o seu valor integrar a base de cálculo do arbitramento. Quanto as variações monetárias ativas, argumenta que segundo orientação constante do MAJUR/92, não são tributáveis nas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado.

Também neste tópico a Recorrente tem razão, senão vejamos.

O Fisco, na verdade, não demonstrou que as receitas de prestação de serviços não estavam escrituradas ou que não foram declaradas. E nem teria como fazê-lo, pois o arbitramento resultou exatamente da falta de apresentação dos livros fiscais e comerciais. Nas averiguações a que procedeu, apurou simplesmente diferenças entre a receita declarada e a receita constante das notas fiscais e dos recibos.

Assim, podem, perfeitamente, tais diferenças terem resultado de diferentes sistemáticas de apropriação das receitas, ou seja, de um lado pela data da prestação dos serviços, esta considerada pelo Fisco, e de outro, pela data de emissão da nota

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

fiscal, sistemática essa que teria sido observada pela contribuinte, e se assim ocorreu, realmente o resultado prático seria apenas a postergação no pagamento do imposto, em razão da postergação pela contribuinte na apropriação das receitas, o que autorizaria a Fiscalização a exigência da diferença de imposto, ventualmente ocorrida, acrescida dos encargos legais cabíveis, mas nunca a tributação do montante integral da receita como omitida.

Não se dispõe, contudo, de meios para confirmar tal procedimento, posto que, conforme acima enfatizado, a medida extrema do arbitramento foi utilizada justamente em razão da falta de apresentação dos livros fiscais e comerciais e documentos que respaldam a escrituração.

No entanto, a falta desses elementos não prejudica o deslinde da questão, vez que, tratando-se de receitas de prestação de serviços, constantes das notas fiscais emitidas pela Recorrente, em nenhuma hipótese, segundo mansa e pacífica jurisprudência deste Conselho, poderiam ser tratadas como receitas omitidas e tributadas nos termos do artigo 400, par.6º, do RIR/80, por não se enquadrarem no conceito de receita omitida a que alude referido dispositivo, já que constavam das notas fiscais de sua emissão. Assim, ainda que a diferença apurada não tenha constado da declaração de rendimentos originalmente entregue, inclui-se no conceito de receita conhecida, para os efeitos da base de cálculo do arbitramento, já que a venda não foi subtraída ao conhecimento do Fisco, mas apenas erroneamente transcrita na declaração, provocando redução indevida do lucro tributável, conforme destacado no elucidativo voto condutor do Acórdão nº 101-76.361, de 14/01/86, "in verbis":

" Como desde há muito e reiteradamente vem entendendo as Câmaras deste Conselho, quando o contribuinte, propositadamente ou não, indica na sua declaração de rendimentos valores diferentes daqueles que constam de sua escrita fiscal (talonários de notas fiscais e livros de registro de vendas, no caso), tecnicamente, não se pode afirmar que o sujeito passivo pratique "omissão de receita", que o sujeito ao "arbitramento do lucro".

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

Nesses casos, ocorre redução indevida do lucro tributável por declaração inexata, sujeitando-se o infrator à multa de lançamento "ex officio", incidente sobre a diferença de imposto devida, como ocorre nas reduções indevidas do lucro tributável levadas à efeito pelos contribuintes sujeitos à incidência com base no lucro real, ou no lucro arbitrado.

A "omissão de receita", tecnicamente falando, só ocorre quando o contribuinte pratica vendas, porém subtrai ao conhecimento do fisco, total ou parcialmente, a operação correspondente, nos demais casos ocorre redução indevida do lucro tributável, quer por incorreta passagem dos valores constantes do documento fiscal que lastreou a venda para os livros comerciais, ou fiscais, quer por errônea transferência dos valores constantes dos livros para a declaração de rendimentos.

Utilizar-se o termo "omissão de receita" para conceituar qualquer redução indevida do lucro tributável, além de implicar em dar à expressão uma amplitude incomensurável e, portanto, inespecificar a irregularidade fiscal realmente ocorrida, no caso é totalmente intolerável por contrariar a "ratio essendi" do disposto legal que estabelece dever-se conceituar como lucro o valor correspondente a 50% da receita omitida.

Isto porque: em primeiro lugar, quando a lei parte para autorizar um arbitramento é porque desconhece um dos componentes da equação do lucro (custo ou receita) e no caso de simples erro na transcrição dos valores da nota fiscal para os livros ou destes para o formulário da declaração, tal não ocorre.

Em segundo lugar, não se pode desconhecer que, segundo reiterada e fundamentada jurisprudência, o arbitramento do lucro, como medida de defesa do Fisco, vez que, em tese, a lei, quando estabelece os percentuais de arbitramento, estima o lucro máximo que o contribuinte poderia ter na operação, somente deve ser aplicado no caso extremo previsto na lei, ou seja, quando ela reconhece a impossibilidade de ter ciência do preciso valor de certas operações em razão da inidoneidade dos

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

assentos fiscais e contábeis, não há como legalmente concluir-se pela exatidão das operações praticadas, o que também não é o caso de simples erro na copiagem de valores."

Nestas circunstâncias, considero improcedente a tributação do valor dos serviços constantes das notas fiscais como omissão de receita, nos termos em que foi procedido, uma vez que corresponde a receita conhecida, e como tal, deveria mencionado valor compor a base de cálculo do lucro arbitrado.

Assim, não obstante concordar que mencionado valor deixou de ser submetido ao crivo da tributação, não pode este Conselho proceder a sua transposição de um item para o outro, pois, indubitavelmente, tal procedimento corresponderia a um novo lançamento, já que obedeceria a critério e fundamento distintos daqueles adotados no lançamento levado a efeito, o que transcende a competência legal deste Colegiado.

Nesta ordem de juízos, devem ser excluídos da tributação os valores das receitas relativas aos serviços prestados, constantes das notas fiscais, em todos os períodos-base objeto da atualização.

Também a tributação da variação monetária ativa, de igual modo, caracterizada pelo fisco como receita omitida, não tem como prosperar, por absoluta falta de amparo legal.

Com efeito, o artigo 254, inciso I, do RIR/80, invocado pela autoridade "a quo", em sua decisão, para manter a exigência não é aplicável à espécie dos autos, vez que referido dispositivo alcança tão somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, as quais tem o dever de incluir, de um lado, as variações monetárias ativas, ao resultado passível de tributação, sendo-lhe facultado, contudo, de outro lado, a exclusão das variações monetárias passivas, o que neutraliza e, por vezes, até anula, o efeito das variações ativas.

Portanto, a tributação dos valores decorrentes da atualização monetária dos direitos e obrigações da pessoa jurídica prevista na legislação tributária, em nenhuma hipótese,

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

incide simplesmente sobre as variações ativas, mas sim sobre o resultado líquido destas deduzidas das variações passivas, posto que o objetivo da lei é alcançar, no universo dos contribuintes, o resultado positivo do efeito inflacionário, para evitar especulações empresariais, representadas pelas aplicações financeiras em detrimento das atividades operacionais.

Logicamente, somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real possuem condições materiais de apurar o resultado líquido das variações monetárias decorrentes da atualização dos seus direitos e obrigações, mediante a escrituração regular de suas operações, o que não ocorre com as empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, as quais ou estão desobrigadas por lei de possuí-la ou por outras razões não a possuem, ou mesmo mantendo-a, a mesma apresenta falhas ou vícios que a tornam imprestável. De um modo, ou de outro, essas empresas, por falta do meio material capaz de apurar com segurança o resultado de suas operações, sujeitam-se à tributação dos seus resultados de modo globalizado, mediante aplicação de coeficientes estabelecidos em lei sobre a receita conhecida, ou outro parâmetro previsto em lei, para apurar o lucro sujeito a tributação, não se cogitando, nesses casos, de tributação de receitas específicas em separado, como pretende no presente caso o Fisco, em relação às variações monetárias ativas resultantes do pagamento de faturas fora do prazo pela COSIPA.

Aliás, a intributabilidade dessas receitas consta de orientações emanadas da própria Receita Federal, nos Manuais de Orientação para Preenchimento das Declarações de Rendimentos entregues no Formulário III-LUCRO PRESUMIDO/ARBITRADO/1992, nos termos a seguir transcritos:

"Item 10 - RECEITAS NAO TRIBUTAVEIS
Indicar, nesse item, apenas as receitas correspondentes a:

.....
c) variações monetárias ativas, ou sejam, os ganhos apurados em razão de variações monetárias decorrentes da atualização dos direitos de crédito e das obrigações, com base em índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual ou por variações na taxa de câmbio."

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

Nestas circunstâncias, entendo assistir inteira razão à Recorrente neste item, vez que, no período objeto da autuação teve seus lucros arbitrados, sendo que as variações submetidas à tributação correspondem exatamente à atualização de direitos de crédito que possuía junto à COSIPA, cuja incidência era prevista nos contratos firmados entre as duas empresas, nos casos de pagamentos dos serviços fora do prazo, enquadrando-se, pois, na categoria das receitas não tributáveis previstas na legislação de regência.

Finalmente, vale ressaltar, que somente a partir do ano-calendário passou-se a cogitar da adição ao lucro arbitrado, dos resultados positivos de outras receitas, que não a receita da venda de mercadorias ou serviços, conforme previsto na Portaria MF nº 524/93, art. 6º e IN SRF nº 79/93, art. 6º, corroborado pela Lei nº 8.981/95, art. 52, que assim estabelece:

"Serão acrescidos ao lucro arbitrado:

a) o ganho de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes das receitas não compreendidas na receita bruta conhecida. Nesta hipótese, a não comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará adição integral da receita ao lucro arbitrado."

Vê-se, pois, que mesmo a nova disposição prevê a inclusão do resultado positivo, ou seja, da variação monetária ativa deduzida da passiva, como pretende o Fisco, que em nenhum momento se preocupou em oportunizar ao contribuinte comprovar as variações monetárias passivas.

Assim sendo, devem ser excluídas da tributação a totalidade das variações monetárias ativas, consideradas como receitas omitidas, em todos os períodos-base fiscalizados.

IV - ARBITRAMENTO NO CURSO DO ANO-BASE DE 1993

No tocante a este tópico, a Recorrente alega que o arbitramento pretendido em relação ao ano-calendário de 1993, que à época da ação fiscal encontrava-se ainda em curso, é totalmente infundado e desprovido de autorização legal.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

Ressalta, primeiramente, que não houve qualquer solicitação ou intimação por parte do Fisco para obtenção de elementos relativamente a esse período, o qual limitou-se, nos termos que lavrou a solicitar livros, documentos e outros elementos em relação apenas aos anos-base de 1988 a 1992. Portanto, implicitamente, o ano-calendário de 1993 não foi objeto de fiscalização, até porque encontrava-se em curso.

De outro lado, observa a Recorrente, que naquele período, por enquadrar-se na categoria de contribuintes autorizados a optar pelo Lucro Presumido, exerceu previamente tal opção e vinha recolhendo, regularmente, o imposto mensal nos termos estabelecidos em lei. A opção definitiva, obviamente, segundo mandamento legal, só é feita na data da entrega da declaração de rendimentos, portanto, no início do ano de 1994;

Conclui assim, que não poderia o Fisco, antes dessa data promover qualquer lançamento de ofício, especialmente por alegada falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, já que nesse regime de tributação o contribuinte fica dispensado de manter a escrituração regular.

De fato, é totalmente infundado e desprovido de base legal o arbitramento levado a efeito pelo Fisco no ano-calendário de 1993, pois, a par de as intimações não terem solicitado qualquer elemento relativo a esse ano calendário, que encontrava-se, à época, em curso, comprovadamente a Recorrente possuía todas as condições para optar pela tributação com base no lucro presumido, ou seja, não estava obrigada à tributação com base no lucro real e auferiu no ano-calendário anterior (1992), receita bruta total inferior a 9.600.000 UFIR.

A propósito das receitas auferidas pela Recorrente no ano-calendário de 1992, segundo se constata do próprio Demonstrativo de receita mensal elaborado pela Fiscalização, fls. 1.414/1.420, o montante total das receitas de prestação de serviços foi de, aproximadamente, 7.623.173 UFIR, portanto, muito abaixo do limite de 9.600.000 UFIR, fixado na lei.

Nem se argumente que na apuração do limite incluem-se as variações monetárias ativas, pois segundo a legislação de regência, na verificação do limite da receita bruta total,

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89/844

para fins de opção com base no lucro presumido até 31 de dezembro de 1994 (até a edição da Lei nº 8.981/95), não serão computadas as variações monetárias ativas, representadas pelos ganhos apurados em razão de variações monetárias decorrentes da atualização dos direitos de crédito e das obrigações, com base em índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, vez que tais receitas não eram tributadas na pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, conforme estabelecido na IN SRF nº 21/92, arts. 4º e 10.

Portanto, a opção exercida pela Recorrente, no ano-calendário de 1993, pela tributação com base no lucro presumido estava em completa consonância com a legislação de regência, principalmente quando se constata que a mesma vinha procedendo ao regular recolhimento do tributo, por estimativa, fato que não foi de nenhum modo contestado pelas autoridades fiscal ou julgadora singular.

Ora, segundo dispositivos legais em vigor, as pessoas jurídicas que optam pelo recolhimento por estimativa ou pelo lucro presumido, continuam submetidas ao regime de apuração dos resultados anual, já que, somente por ocasião do encerramento do exercício, procederão ao ajuste para verificar o valor exato do imposto devido, efetuando, sendo o caso, ao complemento do imposto devido ou a compensação do imposto eventualmente recolhido a maior. No caso do lucro presumido, na verdade, a opção definitiva só ocorre na data fixada para entrega da declaração de rendimento, significando com isso que o Fisco só pode pretender proceder ao lançamento de ofício de eventuais diferenças de imposto recolhido a menor ou arbitramento dos lucros por falta de condições da empresa para opção exercida, após o encerramento do período-base de apuração, e no caso, após a data fixada para entrega da declaração de rendimentos.

Com efeito, como bem ressaltou a Recorrente em seu recurso, a própria autoridade recorrida, nos considerandos que consignou na decisão que prolatou, reconheceu ser "defeso a administração fiscal e tributária proceder o lançamento do imposto de renda dentro de um período em curso, arbitrando o lucro"; não obstante, concluiu pela manutenção integral da exigência, em flagrante contradição com os fundamentos da decisão.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

A jurisprudência deste Conselho também reconhece ser incabível, em hipóteses como esta, promover ao lançamento de ofício antes de encerrado o período-base anual, que coincide, neste caso, com a data da entrega da declaração de rendimentos, como fazem certo as ementas dos Acórdãos abaixo transcritas, valendo observar que em todos os julgados cuidou-se de arbitramento no curso do ano-calendário de 1993, tal como ocorre no presente caso:

"IRPJ - ARBITRAMENTO - Sendo o arbitramento dos lucros medida extrema que só deve ser utilizada por ausência absoluta de se apurar o imposto pelo lucro real, é imprescindível por parte do fisco a abertura formal de prazo, para atualização da escrituração em atraso, sob pena de se invalidar o lançamento prematuramente formalizado." (Ac. 103-16.463, de 25/07/95)

"IRPJ - EXERCICIO DE 1993 - ARBITRAMENTO DE LUCROS - INEFICACIA - E ineficaz a adoção do arbitramento para efeito da apuração do lucro tributável, em conformidade com o artigo 41, inciso II, da Lei 8.541, quando o contribuinte solicita prazo razoável para apresentação de sua documentação e, ademais, exhibe desde logo certos elementos que permitiriam ao Fisco proceder à sua tributação pelo lucro presumido." (Ac. 103-17.133, de 26/02/96)

Nos votos condutores dos arestos acima, ressaltam os seguintes fundamentos:

a) que o CTN e demais dispositivos da legislação do Imposto de Renda, consagram três formas de tributação: lucro real, presumido ou arbitrado, sendo que esta última só deve se utilizar na impossibilidade de apuração do lucro pelas outras duas formas;

b) que o arbitramento só deve ser efetivado quando, apesar de concedido um prazo razoável para a apresentação ou a atualização da escrituração, a contribuinte não logra fazê-lo;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

c) pela sistemática da Lei nº 8.541/92, principalmente porque o sistemática do lucro presumido é uma forma de arrecadação aprioristicamente estimada, o contribuinte só está obrigado a ter pronta sua documentação contábil, para exame pelo Fisco, ao final do ano-calendário, quando, inclusive, se sujeita à declaração anual de ajuste.

Confrontando-se os fundamentos acima às circunstâncias do caso em exame, conclui-se que o arbitramento no ano-calendário de 1993, não foi precedido de nenhum dos pressupostos para sua adoção, ou seja: i) a autuada não foi intimada, em nenhum dos termos de intimação lavrados, a apresentar documentos ou qualquer elemento relativo àquele período; ii) apesar de ter informado a sua opção pelo lucro presumido, exibindo, inclusive os DARF's de recolhimento dos tributos por estimativa, o Fisco abandonou esta forma de apuração e adotou, a priori, a medida extrema do arbitramento; c) em nenhum momento foi questionado pelo fisco falta ou insuficiência nos recolhimentos mensais que vinham sendo efetuados pela contribuinte, muito menos demonstrou não possuir a mesmas condições para optar por esse tipo de regime.

Para arrematar a questão, vale aqui transcrever a ementa do Acórdão nº 101-86.669, de 14/06/94, idêntica a inúmeros outros julgados por esta Câmara, versando sobre a vedação legal de proceder-se ao lançamento de ofício, antes do encerramento do período-base, quando o contribuinte opta pelo recolhimento por estimativa e se sujeita à apuração anual dos resultados, no regime consagrado pela Lei nº 8.541/92, in verbis:

"I.R.P.J. - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO "EX OFFICIO". TRIBUTAÇÃO. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL - "Ex vi" do disposto nos artigos 25 e 28 da Lei nº 8.541, de 1992, as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real e que optarem pelo recolhimento do Imposto de Renda por estimativa, deverão apurar o Lucro Real no dia 31 de dezembro de cada ano, e a eventual diferença entre o Imposto de Renda devido na declaração e o montante recolhido durante os meses do período-base anual, se favorável à Fazenda Pública Federal, será recolhida em cota única, até o último dia útil do mês de abril do exercício financeiro no qual ocorreu a entrega da declaração. Incabível, na

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAD Nº 101-89.844

hipótese, exigência de diferença de imposto mediante lançamento de ofício efetuado no próprio período-base anual, ou seja, antes de encerrado o prazo para apuração do lucro real."

O aresto acima é taxativo na conclusão de que é vedado ao Fisco exigir qualquer diferença de imposto, mediante lançamento de ofício, antes de encerrado o prazo para apuração do lucro real, para as empresas que optam pelo recolhimento do imposto mensal por estimativa, vez que a Lei refere-se ao ajuste apenas por ocasião do encerramento do ano-calendário. Ora, se assim é para as empresas que apuram seus resultados pelo lucro real, quanto mais para as empresas que optam pelo lucro presumido, que além de se sujeitarem as regras idênticas, quanto ao recolhimento mensal e ajuste anual, tais empresas são dispensadas, inclusive, da escrituração regular de suas operações, o que torna despicienda qualquer pretensão fiscal voltada a arbitrar os lucros por falta ou atraso na escrituração, antes de encerrado o período-base de apuração, que ocorre em 31 de dezembro, ainda mais quando não foi apurado qualquer falta ou insuficiência nos recolhimentos mensais, muito menos demonstrado que a Recorrente não preenchia as condições para optar pelo lucro presumido.

A vista do exposto, é de se declarar improcedente o arbitramento do lucro procedido no curso do ano-calendário de 1993, por absoluta falta de amparo legal.

V - EXIGENCIAS DECORRENTES OU REFLEXAS

No que respeita às exigências reflexas, preliminarmente, as exclusões acima, desde que tenham sido utilizadas como base de cálculo dos processos ditos decorrentes ou reflexos, aplicam-se por inteiro na solução desses processos, uma vez que ambas as exigências (do IRPJ e lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Em relação ao suporte jurídico de cada um desses tributos, temos que:

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

a) A da CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL está fundamentada nas normas do art. 1º do Decreto-lei nº 2.445/88 c/c o art. 1º do Decreto-lei nº 2.449/88. Ocorre que esses diplomas legais que, inclusive, substituíram o chamado PIS/REPIQUE (5% sobre o IRPJ devido ou como se devido fosse), por um percentual sobre a receita operacional, alterou os prazos de recolhimento, passando de semestral para mensal, etc.): foram julgados inconstitucionais por vários Tribunais Regionais Federais, pelas três Turmas do Colendo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e pelo próprio Pleno deste Sodalício, como se comprova com as transcrições das ementas dos julgados da CORTE SUPREMA, verbis:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento pelo Supremo Tribunal federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II - Trato por meio de Decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS". (Ementa do RE nº 148.754-2-Rio de Janeiro, in DJU, Seção I, pág. 13.046, de 30.06.93).

"PIS: Contribuição para o Programa de Integração Social: inconstitucionalidade formal dos Decretos-leis ngs 2.445 e 2.449, de 1988, que lhes alteram a legislação de regência, à luz da ordem constitucional sob a qual editados (STF, RE 148.754, Plen., 24.06.93, Rezek). Segundo a juris prudência consolidada do STF, sob o regime constitucional pretérito, e desde a EC 8/77, as contribuições sociais como a destinada ao PIS deixaram de caracterizar tributo; por isso e também porque, a outro título, aquela contribuição social não se compreenderia no âmbito material das

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

finanças públicas, não poderia a sua disciplina legal ter sido alterada por decretos-leis pretensamente fundados no art. 55, II, da Carta 69: donde, a constitucionalidade formal dos Decretos-leis ngs 2.445 e 2.449, de 1988, declarada, no julgamento do RE 148.754, pelo Plenário do Tribunal, precedente que é de aplicar-se no caso concreto". (Ementa do Ac. da 1ª T. do STF, RE nº 161.474-9-BA, publicada na Seção I do DJU, de 08.10.93, pag. 21.018).

"PIS - NATUREZA JURIDICA - DECRETOS-LEIS NºS 2.445 E 2.449/88 - INCONSTITUCIONALIDADE. Programa de Integração Social - Disciplina por Decreto-lei. A teor da jurisprudência sedimentada do Supremo Tribunal Federal, o PIS tem natureza jurídica de contribuição. Assim, descabe perquirir do envolvimento de normas tributárias, sendo que o objetivo visado com os recolhimentos afasta a possibilidade de se cogitar de finanças públicas. Inconstitucionalidade dos Decretos-leis ngs 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988. Precedentes: Recurso Extraordinário nº 148.754-2, relatado pelo Ministro Carlos Velloso e julgado pelo Tribunal Pleno em 24 de junho de 1993". (Ementa do Ac. da 2ª T. do STF, RE nº 161.300-9-RJ, publicada na Seção I do DJU de 10.09.93, pag. 18.361).

E evidente que as autoridades administrativas, como recomenda o bom senso, devem seguir, desde logo, a orientação especialmente firmada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, sobretudo quando este interpreta a Constituição Federal.

Com fundamento nesses decisórios da mais alta Corte, este Conselho tem rejeitado a exigência da Contribuição para o PIS em procedimento de ofício fundado nos aludidos Decretos-leis, tendo em vista o seguinte:

a) embora as decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas em Recursos Extraordinários não tenham efeito "erga omnes", são definitivas e irrecorríveis, já que provindas da Suprema Corte da Justiça;

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

b) se, de um lado, em nosso sistema jurídico, a jurisprudência não obriga além dos limites objetivos e subjetivos da coisa julgada, sem vincular os Tribunais Inferiores aos julgamentos dos Tribunais Superiores, temos, por outro lado, que, em casos semelhantes ou análogos, os precedentes desempenham, nos Tribunais ou na Administração, papel de significativo relevo;

c) a própria Administração Federal, através da Consultoria Geral da República, tem reafirmado, ao longo dos tempos, o posicionamento de que a orientação administrativa não há de estar em conflito com a jurisprudência dos Tribunais em questões de Direito.

A propósito, o Parecer C-15, de 13/12/60, não revogado, do Consultor Geral da República, Dr. Leonardo Cesar de Miranda Lima Filho, já recomendava ao Poder Executivo não prosseguir "a vogar contra a torrente de decisões judiciais", conforme realça do trecho do mencionado Parecer, a seguir transcrito:

"Se, no entanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo, tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressam os Tribunais a firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável será não renita a Administração, em hipóteses iguais, em manter a sua posição, adversando a jurisprudência solidamente firmada.

Teimar a Administração em aberta oposição à norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, por sem dúvida. Fazê-lo será alimentar ou crescer litígios, inutilmente, roubando-se, e à Justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhes cabem, como instrumento de realização do interesse coletivo."

d) orientação idêntica, foi dada pelo Tribunal Regional Federal - 1ª Região, em 30/04/94, no Ac. 9401.11819-1-MG, "in verbis":

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDAO Nº 101-89.844

"A decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que em Recurso Extraordinário, declarando a inconstitucionalidade de uma norma, deve, na verdade, por questão de praticidade e bom senso, ser obedecida pelas autoridades administrativas e judiciárias, em razão de ser a Corte que dá a última palavra sobre constitucionalidade ou não de uma lei. Não se deve, assim, esperar que o Senado exercite a atribuição prevista no art. 52, inc. X, para não cumprir a lei tida por inconstitucional."

e) a própria Secretaria da Receita Federal, perfilando-se nessa linha, autorizou o parcelamento dos débitos relativos à contribuição para o FINSOCIAL de acordo com as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, com a ressalva expressa quanto a possibilidade de a diferença de débito parcelado vir a ser cobrada, caso o Supremo Tribunal Federal altere o seu entendimento (Boletim Extraordinário nº 048, de 06.05.93 e nº 094, de 12.11.93).

Sendo assim, e objetivando operacionalizar o princípio da economicidade na aplicação de recursos públicos, prevista no artigo 70 da Constituição Federal, coibindo à União desnecessários gastos com honorários de sucumbência, acaso a matéria extrapole ao judiciário, filio-me a jurisprudência remanescente deste Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de considerar inexigíveis as majorações de base de cálculo e alíquota definidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Deste modo, não pode subsistir a presente exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social.

b) A exigência da Contribuição para o FINSOCIAL /FATURAMENTO está alicerçada no art. 28 da Lei nº 7.738, de 09.03.89. Ocorre que o tributo não foi calculado de acordo com o disposto nesse diploma, onde se dispos *ipsis litteris*:

"Art. 28 - Observado o disposto no art. 195, par. 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta."

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

Acórdão nº 101-89.844

No entanto, o cálculo da contribuição não obedeceu a esse parâmetro, vez que para o cálculo da contribuição foram utilizadas as alíquotas de 1,2% e 2%.

O argumento central da defesa apresentada é no sentido de que é inconstitucional qualquer exigência que extrapole a alíquota de 0,5% (meio por cento), pois embora o FINSOCIAL tenha sido instituído pelo Decreto-lei nº 1.940/82 e fosse recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Contribuição Social, foram declarados inconstitucionais todos os dispositivos dos diplomas posteriores à Carta de 1988 (Art. 9º da Lei nº 7.689, de 15.12.88; Art. 7º da Lei nº 7.787, de 30.06.89; Art. 1º da Lei nº 7.894, de 24.11.89, e art. 1º da Lei nº 8.147, de 28.12.90 que, alterando a base de cálculo e majorando as alíquotas, não observaram a exigência constitucional de lei de quorum qualificado - Lei Complementar (art. 195, par. 4º, c/c o art. 154, inc. I, da Constituição Federal).

E certo que não compete às autoridades administrativas apreciarem questões vinculadas à inconstitucionalidade das leis. Entretanto, é também incontroverso que, uma vez declarada inconstitucional determinada lei pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em recurso extraordinário, por medida de praticidade, bom senso e economia processual, até mesmo para evitar o ônus de sucumbência que certamente será atribuído à União, caso o contribuinte recorra ao Judiciário, este Conselho vem entendendo ser recomendável obedecer a decisão da Corte Suprema, pois é ela quem dá a última palavra sobre a constitucionalidade ou não de uma lei.

Com efeito, o próprio Poder Executivo, reconhecendo serem improficuos tais lançamentos, dispensou a sua formulação, bem como o cancelamento dos já constituídos, através da Medida Provisória nº 1.209, de 28/11/95, reeditada nos meses sucessivos, sendo a última reedição em 10/05/96, que tomou o nº MP 1.442.

Nesta conformidade, a contribuição para o FINSOCIAL sobre as parcelas remanescentes deve ser calculada mediante a aplicação da alíquota de 0,5%, excluindo-se, em consequência, os montantes do crédito que excederem a esse percentual.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

c) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LEI Nº
7.689/88

Também no tocante a esta Contribuição, foram reiteradas as decisões do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de sua cobrança em relação aos lucros apurados em 31/12/88, ou seja, no ano em que foi instituída, vindo a colimar com Resolução do Senado Federal, que suspendeu a eficácia do dispositivo da lei que determinada a sua incidência naquele exercício.

Com vistas a evitar o ônus de sucumbência em que vinha incidindo, e com vistas, ainda a desafogar as esferas administrativas e judiciais desse tipo de exigência, sabidamente improficuo, o Poder Executivo, pelas mesmas Medidas Provisórias acima citadas, determinou o cancelamento dos lançamentos da Contribuição Social relativa ao exercício de 1989, qual seja, incidente sobre o lucro apurado em 31/12/88.

Assim, além da redução da base de cálculo da contribuição dos montantes excluídos no lançamento procedido na área do IRP, que tenham servido de base para a exigência da contribuição em causa, deve ser afastada em sua totalidade a contribuição social relativa ao exercício de 1989.

VI - TAXA REFERENCIAL DIARIA - TRD

No que pertine à cobrança da Taxa Referencial como indexador, com fundamento na Lei nº 8.177/91, é totalmente descabida, posto que, como bem ressaltou a recorrente, o dispositivo que dispôs sobre a matéria foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e acatada pelo Poder Executivo. Tanto assim, que foi editada a Lei nº 8.218, em agosto de 1991, adequando a cobrança do mencionado encargo à decisão da Suprema Corte, passando a tratá-lo como juros de mora, cobrança essa que só pode se cogitada a partir da edição da nova lei, conforme decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão nº CSRF/01-01.773, de 17/10/94, em cuja ementa se declara:

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13899/000.020/94-28

ACORDÃO Nº 101-89.844

"VIGENCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA - INCIDENCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no par. 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218."

Tendo em vista que a exigência do questionado encargo, segundo capitulação legal constante do Auto de Infração, foi feita ao amparo da nova Lei, é de se excluir do seu cômputo a importância relativa ao período de fevereiro a julho de 1991.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, DOU provimento parcial ao recurso para: a) tornar insubsistentes as exigências do IRPJ e todos os seus reflexos, relativas ao ano calendário de 1993, por inobservância dos pressupostos legais para sua formulação; b) reduzir o coeficiente de arbitramento para 10% (dez por cento) nos demais períodos-base alcançados pela ação fiscal, quais sejam, de 1989 a 1992; c) excluir da incidência do IRPJ e das exigências decorrentes ou reflexas os valores das receitas omitidas; d) excluir da base de cálculo das exigências decorrentes ou reflexas o lucro arbitrado que exceda a aplicação do coeficiente de 10% nos períodos-base de 1989 a 1992; e) excluir totalmente a incidência do PIS/FATURAMENTO; f) determinar que o FINSOCIAL/FATURAMENTO sobre as parcelas remanescentes seja calculado com base na alíquota de 0,5% (meio por cento); g) excluir a exigência da contribuição social sobre o lucro relativa ao exercício de 1989; h) excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília, DF, 12 de junho de 1996


JEYZER DE OLIVEIRA CANDIDO - RELATOR