MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.	:	13925.000004/97-78
Recurso nº.	:	114.116
Matéria	:	IRPJ E OUTROS - EXS: 1991 a 1993
Recorrente	:	RETÍFICA DE MOTORES DIESEL OESTE LTDA.
Recorrida	:	DRJ EM FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de	:	02 de junho de 1998
Acórdão nº.	:	103-19.420

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO-CALENDÁRIO DE 1993 - Improcede a exigência de imposto de renda pessoa jurídica e imposto de renda na fonte calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal as normas constantes dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO-CALENDÁRIO DE 1992 - Descabe a exigência do imposto de renda pessoa jurídica, determinado semestralmente, nos termos preconizados pela Portaria MEFP nº 441, de 27 de maio de 1992, quando nos autos não há prova de que a empresa tenha optado por este regime de apuração de resultados.

IRPJ - DESPESAS COM COMISSÕES - Se o documentário fiscal não identifica de forma clara e objetiva os serviços prestados, a simples alegação de que tais valores referem-se a despesas com comissões, sem qualquer comprovação da operação que deu origem àqueles pagamentos, implica na indedutibilidade dos valores contabilizados a este título.

IRPJ - DESPESAS COM CONSERVAÇÃO - em se tratando de meras despesas de conservação e reparos correntes - pinturas de prédio e de veículos - admite-se que os custos respectivos sejam levados diretamente à conta de resultado, como despesa operacional.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Art. 35 da Lei nº 7.713/88 - No caso de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, o fato gerador do imposto de renda na fonte se concretiza quando o contrato social prevê a disponibilidade imediata do rendimento. Não demonstrada a ocorrência deste fato - disponibilidade imediata do rendimento - improcede a exigência do imposto de renda sobre o lucro líquido.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Art. 44 da Lei nº 8.541/92 - Improcede a exigência de imposto de renda pessoa jurídica e imposto

de renda na fonte calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal as normas constantes dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITA - É devida a contribuição social sobre o lucro calculada sobre a receita omitida apurada em procedimento de ofício levado a efeito contra a recorrente para exigência do imposto de renda da pessoa jurídica.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - GLOSA DE DESPESAS - O fato de uma determinada despesa ser indedutível, para efeito de determinação do lucro real, em face do não atendimento dos requisitos previstos na legislação do imposto de renda da pessoa jurídica, não implica na adição desse valor ao lucro líquido, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, exceto se comprovada a sua inexistência, situação em que o fisco deve recompor o resultado contábil, com reflexo imediato na determinação da base de cálculo dessa contribuição social.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - COFINS - DECORRÊNCIA - É devida a contribuição social para a seguridade social - COFINS calculada sobre a receita omitida, apurada em procedimento de ofício levado a efeito contra a recorrente para exigência do imposto de renda da pessoa jurídica.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL-PIS - DECRETOS-LEIS N°S 2.445/88 E 2.449/88 - Em face da edição da Resolução nº 49, de 9 de outubro de 1995, do Presidente do Senado Federal (D.O.U. de 10.10.95), suspendendo a execução do disposto nos Decretos-leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, a exigência contida nos autos, relativa à contribuição para o PIS, modalidade Receita Operacional, é insubsistente.

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13925.000004/97-78
Acórdão nº. : 103-19.420

MULTA AGRAVADA - não havendo nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento de prática de fraude ou qualquer outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar não prospera a multa agravada.

MULTAS - PENALIDADE - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário provido parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RETÍFICA DE MOTORES DIESEL OESTE LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas, e no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: IRPJ - excluir da tributação a importância de Cr$ 5.735.000,00, no exercício financeiro de 1991, e excluir a exigência relativa aos anos-calendário de 1992 e 1993; 2) - excluir a exigência relativa ao IRF; 3) - Contribuição Social - excluir a exigência referente ao ano calendário de 1992 e ajustar a exigência referente ao exercício financeiro de 1991 ao decidido em relação ao IRPJ; 4) - excluir a exigência relativa ao PIS; 5) - excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991; e 6) - reduzir as multas de lançamento *ex officio* de 300% e de 100% para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13925.000004/97-78
Acórdão nº. : 103-19.420

FORMALIZADO EM: 17 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Processo nº. : 13925.000004/97-78
Acórdão nº. : 103-19.420
Recurso nº. : 114.116
Recorrente : RETÍFICA DE MOTORES DIESEL OESTE LTDA.

RELATÓRIO

RETÍFICA DE MOTORES DIESEL OESTE LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu-PR (fls. 302/326), que, manteve, em parte o crédito tributário constante dos Autos de Infração de fls. 210/273.

2. A exigência fiscal decorre da constatação das seguintes irregularidades:

a) glosa de despesas com comissões sobre vendas, tendo em vista a falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem como do respectivo pagamento;

b) valores imobilizáveis contabilizados como despesas operacionais;

c) opção indevida pelo lucro presumido nos períodos-base de 1991 e 1992;

d) omissão de receitas nos períodos-base de 1991 a 1993.

3. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 212/215, as infrações foram assim descritas pelos fiscais autuantes:

"a) a fiscalizada, nos períodos-base de 1991 e 1992, apresentou suas declarações de rendimentos no Formulário III (Lucro Presumido), conforme cópias anexas (fls. 09/18), indevidamente, eis que, conforme quadro demonstrativo de fls. 019, no exercício financeiro de 1991, a receita total ultrapassou o limite de Cr$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de cruzeiros) previsto no art. 24 da Lei nº 8.218/91, e no de 1992 em face de o lucro da empresa, no ano anterior, ter sido submetido ao adicional de que trata o art. 25 da Lei nº 7.450/85, conforme disposto no art. 40 da Lei nº 8.383/91 e art. 9º da Instrução Normativa nº 21/92.

em razão da apreensão de diversos documentos, principalmente, de relatórios financeiros denominados "RELAÇÃO DE SERVIÇOS POR VIAJANTE", RELAÇÃO MENSAL DE DUPLICATAS/CONTAS A RECEBER" E "ORDENS DE SERVIÇO", fls. 01/343 do Anexo I, conforme Termo de Apreensão de fls. 03, foram efetuadas diligências junto a alguns clientes da fiscalizada, fls. 91/130, no sentido de solicitar dos mesmos as Notas Fiscais e respectivas duplicatas relacionadas naqueles documentos.

Procedendo-se a análise dos relatórios financeiros, ordens de serviço, das notas fiscais e duplicatas, juntamente com a escrituração contábil e fiscal, conclui-se que os valores constantes das notas fiscais registradas na "Relação de Serviços por Viajante"- SÉRIE YYY, que correspondem as Notas Fiscais da Série B-1 de nºs 7.000 a 10.000 e da Série F (Prestação de Serviços) de Nºs 4.901 a 5.000 e de nºs 7.000 a 10.000, e duplicatas na "Relação de Duplicatas/Contas a Receber" de numeração acima de 100.000 (cem mil), são originários, sem sombra de dúvida, de operações mercantis que realiza e mantidas a margem da escrituração.

as fls. 65/90 foram anexadas cópias das duplicatas, por amostragem, a fim de comprovar a inexistência em sua contabilidade das mesmas com a numeração acima de 100.000 (cem mil).

Diante de tal fato, foi elaborado o quadro demonstrativo de fls. 131/199, englobando todos os valores das citadas notas fiscais, duplicatas a receber e ordens de serviço, mês a mês, no sentido de se apurar o montante da omissão de receita.

abaixo são discriminadas as matérias tributáveis, em decorrência da fiscalização:

Exercício de 1991 - ano-base de 1990 - Glosa de despesas operacionais contabilizadas a título de "Comissões s/Vendas" no importe de Cr$ 8.415.000,00 (oito milhões e quatrocentos e quinze mil cruzeiros) em 31 de dezembro de 1990, pela não comprovação da prestação de serviços e respectivo pagamento, e correspondentes as Notas Fiscais abaixo (fls. 45/48)

(...)

- Glosa de despesas operacionais contabilizadas como "Despesas c/Veículos" e Manut. e Cons. de Bens e Imobilizado" no montante de Cr$ 10.384.480,00 (dez milhões, trezentos e oitenta e quatro mil, quatrocentos e oitenta cruzeiros), por se tratarem de valores imobilizáveis classificáveis no Ativo Permanente, e correspondentes as Notas Fiscais abaixo (fls. 34/44):

(...)

Exercício de 1992 - ano-base de 1991 - A empresa deixou de apresentar declaração de rendimentos do Imposto de Renda no Formulário I, bem como de recolher o imposto correspondente, conforme descrito no item 1 acima, incidente sobre o Lucro Real no importe de Cr$ 33.231.922,47 (trinta e três milhões, duzentos e trinta e um mil, novecentos e vinte e dois cruzeiros e quarenta e sete centavos), constante da Demonstração de Resultados de fls. 20/22, conforme abaixo demonstrado:

(...)

- Omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização, apurada conforme quadro demonstrativo de fls. 131/137:

(...)

Ano-calendário de 1992 - Omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização, apurada conforme quadro demonstrativo de fls. 138/184:

(...)

- Compensação de prejuízo apurado em 31 de dezembro de 1992, no valor de Cr$ 171.624.489,18 (...), de conformidade com o disposto no art. 384 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, fls. 50/64.

Ano-calendário de 1993 - Omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização, apurada conforme quadro demonstrativo de fls. 185/199:

(...)"

4. Além do Auto de Infração relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, foram lavrados Autos de Infração para exigência das contribuições ao PIS, ao FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS e da Contribuição Social sobre o Lucro, bem como do imposto de renda retido na fonte (fls. 210/211).

5. Cientificada da exigência em 6 de dezembro de 1994, conforme assinatura aposta às fls. 276, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 278/299, protocolada em 04 de janeiro de 1995, cujos argumentos, citados na decisão prolatada pela autoridade julgadora, abaixo reproduzimos:

> "- Inobservância do Direito Constitucional à Ampla Defesa - Preliminarmente a Impugnante alega que foi desrespeitado o referido princípio, uma vez que a Fiscalização levou 04 meses para concluir seus trabalhos, e foi concedido somente 30 dias, improrrogáveis, para a impugnação.
>
> A descrição incompleta dos fatos, a insuficiência/equívocos no enquadramento legal, e existência de valores que não podem ser conferidos, tornaram impossível a defesa.
>
> - Ilegalidade das apreensões de documentos feitas por meio dos Termos de fls. 100/130 - As apreensões foram realizadas em empresas diversas e não na impugnante, isto impossibilitou o acompanhamento por parte da fiscalizada.
>
> Referidas apreensões não tem valor, pois, segundo os artigos 955 e 950 do RIR/94 somente poderiam se realizar no domicílio da Contribuinte.
>
> No mínimo a Contribuinte deveria ser comunicada da realização das diligências para o devido acompanhamento.
>
> Portanto, a Impugnante não reconhece a legalidade dos mesmos.
>
> Impossibilidade de utilização dos disquetes e fita magnética de computador apreendidos como meio de prova - Os arquivos em meio

magnético, ao contrário dos livros fiscais podem sofrer alterações, e também não há como identificar sua origem.

Como tais elementos foram utilizados com ênfase no auto lavrado, e não tem a validade probatória necessária, a Impugnante protesta para que sejam desprezados como prova.

Nulidade total do auto de infração pela impossibilidade de verificação dos valores apresentados - Em inúmeras passagens dos Autos de Infração não se pode ter a visão necessária dos valores e números envolvidos. Porque falta a indicação do "dies a *quo*", sobre o qual houve intenção de se apurar determinado valor, ou porque falta o "dies *ad* quem" até o qual o valor originário seria corrigido, bem como diante das diversas alterações de fatores de atualização (OTN, TR, UFIR) qual delas foi utilizada e em quais períodos.

Tanto nos Autos de Infração como no Termo de Verificação são citados inúmeros textos legais, referente à atualização dos débitos. Assim, sem a indicação precisa dos períodos de incidência e datas a partir das quais passaram a incidir correção e juros, fica totalmente impossível a apresentação de um impugnação.

Desta forma a Impugnante solicita a realização de perícia para conferência dos valores, e para verificar se os autos de infração atendemos preceitos do Decreto 70.235/72. Para tanto a impugnante formula os quesitos e indica um perito contador.

A desproporcionalidade entre os valores autuados e a capacidade contributiva da Contribuinte - Os valores exigidos significam a decretação da pena de morte da empresa.

Comparando-se os números das declarações de imposto de renda da empresa com os valores das multas ilegais exigidas, constata-se que as mesmas determinam o fim da própria pessoa jurídica.

O inaplicável critério das multas utilizado - À contribuinte foram impostas multas de diversos percentuais: 50%, 100% e 300%.

A jurisprudência administrativa não acolhe os critérios utilizados para a exigência da multa de 300%. A omissão de receitas por meio de documentos à margem da contabilidade não justifica a multa de 300%.

Simples "Ordens de Serviço" não constituem prova de rendimentos - Nos relatórios da fiscalização uma das conclusões diz respeito a receitas que teriam origem em "ordens de serviço". Tais documentos, por si só, não indicam a exigência de receitas.

A Impugnante requer a realização de perícia para apurar se as ordens de serviços tiveram a conseqüente realização dos e o efetivo pagamento.

Houve preocupação somente de apurar "receitas" sem referência às "despesas"- Há que se levar em conta a necessidade de deduzir-se as despesas, caso ao final do processo ainda se consiga manter alguma omissão de receita.

Tanto sob o ponto de vista lógico como legal não se admite a existência de receitas sem despesas.

Da análise do artigo 242 do RIR/94, a Impugnante entende que deverá ser fixado um percentual sobre as receitas, a título de despesa, a fim de que se possa apontar um valor líquido, real e justo a ser tributado.

Para apuração do referido percentual a Impugnante requer a realização de uma perícia.

Glosa de Despesas Operacionais por não comprovação do pagamento - As notas fiscais de fls. 45/48 não podem ser glosadas, pois, há na contabilidade da empresa documentos idôneos que sustentam a presunção de veracidade das operações.

Os documentos que comprovam as despesas são notas fiscais hábeis e idôneas, e os serviços prestados necessários à atividade da empresa.

- Improcedência da glosa de despesas que deveriam ser imobilizados - as notas fiscais de fls. 34/44, se referem a despesas operacionais. Os serviços ali descritos como pintura, colação de pisos, coadunam com a atividade da impugnante.

Como admitir a atividade da impugnante sem a atividades auxiliares descritas nas notas?

- não foi considerado o imposto já pago - O imposto de renda e a contribuição social pagos pelo lucro presumido não foram subtraídos dos valores dos autos de infração.

Exigência da apresentação da declaração no formulário I. Lucro Real - Esta exigência seria decorrente dos reflexos da autuação, que retiraria da impugnante a possibilidade de utilizar-se do lucro presumido.

Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido - O Imposto de Renda na fonte, nos termos do artigo 35 da Lei 7.713/88, é inconstitucional, conforme já decidido em nossos tribunais.

- Demais Autos de Infração reflexos - Devem ter o mesmo destino do principal (princípio da decorrência). "

7. A decisão de fls. 292/316, pela qual a autoridade de primeira instância julgou parcialmente procedente a ação fiscal, está assim ementada:

" 02.00.00.00 - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - - LUCRO REAL - - LUCRO PRESUMIDO

02.25.01.00 - OMISSÃO DE RECEITAS - EMENTA - INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - Descabe à Autoridade Julgadora de Primeira Instância apreciar alegações de inconstitucionalidade de leis ordinárias, atribuição reservada ao Supremo Tribunal Federal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Estando os autos de infração formalizados nos ditames do artigo 10 do Decreto 70.235/72, descabe a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITAS - VALORES NÃO CONTABILIZADOS - Uma vez que a contribuinte não efetuou a correta escrituração de todos os valores efetivamente recebidos, relativos a venda de produtos e prestação de serviços, correta é a tributação como omissão de receitas.

MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Aplica-se a multa de 300%, prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei 8.281/91, quando a

Fiscalização comprovar o evidente intuito de fraude pela contribuinte, caracterizado pela utilização de "esquema premeditado" na prática de omissão de receitas.

LUCRO PRESUMIDO - A opção pela tributação do lucro presumido somente pode ser exercida quando a contribuinte preenche todos os requisitos previstos na legislação, especialmente quanto ao total da receita anual. Tendo a Fiscalização demonstrado que a soma das receitas declaradas com as efetivamente omitidas é superior ao limite estabelecido em lei, torna-se cabível a tributação com base no lucro real . Porém, na apuração dos tributos pelo lucro real devem ser subtraídos os recolhimentos efetuados com base no presumido.

DESPESAS COM COMISSÕES - As importâncias pagas a título de comissões só constituem despesas autênticas quando comprovada a efetividade da prestação dos serviços.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - EMENTA - Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida ao procedimento matriz, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, face à relação de causa e efeito entre eles existente.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE

07.01.25.00 - CONTRIBUIÇÃO P/ SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
07.01.30.00 - PIS/RECEITA OPERACIONAL - EMENTA - Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida ao procedimento matriz, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, face à relação de causa e efeito entre eles existente.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES

07.01.25.00 - FINSOCIAL/FATURAMENTO - É indevida a exigência do FINSOCIAL incidente sobre o faturamento, das empresas exclusivamente vendedora de mercadorias e mistas, com base em alíquota superior a 0,5%, nos fatos geradores a partir do exercício de 1989.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE - 03.00.00.00 - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Na apuração do Imposto de Renda na Fonte, sobre receitas omitidas, no período de 01/01/89 a

31/12/92, aplica-se o disposto nos artigos 35 e 36 da Lei 7.713/88. Uma vez constatado enquadramento legal e alíquota errôneos, há que ser novamente constituído o crédito tributário.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE "

8. As razões que motivaram a manutenção parcial do lançamento pela autoridade julgadora de primeira instância foram as seguintes:

"Inicialmente, cabe salientar que somente o que foi expressamente impugnado pela Contribuinte deve ser apreciado nesta decisão, "ex-vi" do disposto no artigo 17 do decreto 70.235/72, com redação dada pelo artigo 1º da Lei 8.748/93.

Faz-se necessário também, enfatizar que a autoridade julgadora de primeira instância no processo administrativo fiscal, por força do princípio da hierarquia, tem sua liberdade de convicção restrita aos entendimentos expedidos em atos normativos da Secretaria da Receita Federal, conforme determinado na Portaria SRF nº. 3.608/94, item IV:

"Portaria SRF nº. 3608/94 - O Secretário da Receita Federal, no Uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos artigos 2º., 3º. , 5º. e 6º. da Portaria 384, de 29 de junho de 1991, do Ministro da Fazenda resolve:
[...]

IV - Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação. "

A mesma linha de entendimento é comungada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como denota a seguinte ementa:

Instância administrativa- Ação indireta de inconstitucionalidade - É vedada a extensão administrativa de decisões judiciais que declaram a inconstitucionalidade de determinado dispositivo legal, as quais

aproveitam apenas às partes envolvidas nos respectivos processos judiciais. Falece à instância administrativa competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada, no Direito Pátrio, ao Poder Judiciário.- Recurso especial provido - tributação restabelecida.(Ac. da CSRF - mv nº 01-1.288 - j 27.08.92 - DOU 1 10.01.95, p. 4378)

As autoridades administrativas não possuem competência para apreciação da constitucionalidade das leis, por absoluta falta de previsão legal, atribuição reservada ao Poder Judiciário.

Neste sentido já se manifestou também o Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº. 01-01/DF, relativa à Lei Complementar 70/91.

Portanto, não cabe a este julgador apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, e sim a aplicação do direito tributário positivo, pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal.

Feitas estas considerações, segue então a apreciação do que foi contestado.

2.1 Inobservância do Direito Constitucional à Ampla Defesa.

O prazo de 30 dias, improrrogável, para apresentação da peça impugnatória é determinado em lei, consoante artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/72, alterado pelo artigo 1º da Lei 8.748/83, a seguir transcrito:

"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência."

Argumentar que o prazo é exíguo, ferindo o princípio constitucional da ampla defesa, e ensejando cerceamento do direito de defesa é o mesmo que argüir a inconstitucionalidade dos dispositivos do Decreto 70.235/72 e Lei 8.748/93, o que não pode ser apreciado nesta decisão.

Por outro lado, o fato do procedimento fiscal ter se estendido por quatro meses não pode servir de argumento contra o prazo de impugnação. A Fiscalização efetuou 39 (trinta e nove) diligências e intimações (fls. 91/130) para apreender as notas fiscais e recibos de pagamento de duplicatas que comprovam a omissão de receitas. O trabalho de cruzamento, conferência e compilação dos valores omitidos importou na elaboração de 68 (sessenta e oito) páginas de quadro demonstrativos (às fls. 131/199). Merece menção ainda a auditoria nos documentos da empresa no ano-base de 1990, e toda a pesquisa na legislação para enquadrar corretamente as infrações apuradas.

A Fiscalização partiu praticamente do zero, enquanto a Contribuinte teve a sua disposição pelo prazo legal de 30 dias o trabalho pronto e definitivo.

Dizer que há dificuldade na análise das milhares de página que compõe o processo chega a ser incoerente. Apenas 150 folhas do volume principal, aproximadamente, foram elaboradas pela fiscalização (intimações, termos, demonstrativos e autos de infração) todos os demais documentos dos autos foram emitidos pela Contribuinte: Relatórios, notas fiscais não registradas, recibos de quitação de duplicatas, livros fiscais e comerciais, etc. Portanto, tais documentos não mereceriam maior análise por serem de pleno conhecimento da contribuinte.

Também não há falhas na descrição dos fatos e enquadramento legal dos autos de infração.

O Termo de Verificação Fiscal, às fls. 200/205 é claro e objetivo na descrição dos fatos, especialmente nos itens relativos à omissão de receitas:

- A Fiscalização apreendeu na empresa diversos relatórios (Termo de fls. 03), juntados no processo no Anexo I, que contém registro de diversas operações realizadas pela empresa, discriminando o nome do cliente, valor, número da nota fiscal e duplicatas;

Obviamente simples relatórios não são provas suficientes de omissão de receitas. A Fiscalização procedeu então intimações e diligências à várias empresas constantes no relatório, fls. 91/130, apreendendo

diversas Notas Fiscais e recibos de pagamento de duplicatas (anexos III, IV e VI), que atestam a veracidade dos relatórios apreendidos;

- A título ilustrativo vejamos o exemplo da NF 9.557, série "B-1", no valor de Cr$ 10.343.000,00 (fls. 226 do anexo III). Referida NF está registrada na Relação de Serviços por Viajante (fls. 27 do anexo I) . Entretanto, no Livro de Registro de Saídas (cópia às fls. 128/129 do anexo II) inexiste a contabilização da mesma.

- Uma vez que grande parte das notas fiscais e respectivas duplicatas não estão registradas na contabilidade da empresa: NF da Série B-1, de nº 7.000 a 10.000, série F, de 4.901 a 5.000 e 7.000 a 10.000, e duplicatas a receber de numeração acima de 100.000, está provada a omissão de receitas.

Sendo assim, não há descrição incompleta dos fatos. Os Autos de Infração, que compõe o presente processo, foram lavrados em estrita observância do artigo 10 do Decreto 70.235/72, que determina:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. "

A Contribuinte argumenta ainda que há insuficiências e equívocos no enquadramento legal, e que existem valores que não podem ser conferidos, tornando impossível a defesa. Tais alegações são vagas e genéricas e não podem prosperar. Quais os enquadramentos legais

que apresentam equívocos ou insuficiências? Quais valores não podem ser conferidos?

A nova redação dada ao artigo 17 do Decreto 70.235/72, pelo artigo 1º da Lei 8.748/93, é clara: "Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante". Portanto, é vedada a negativa geral e a apreciação de argumentos genéricos e imprecisos, que revelam evidente intuito de protelação do cumprimento da obrigação tributária.

Às fls. 204/205 do Termo de Verificação, a Fiscalização transcreveu a consolidação mensal das receitas, identificando as planilhas onde foram tabuladas as notas fiscais não registradas.

Os tributos lançados forma calculados a partir das receitas omitidas e valores glosados, consoante demonstrativos de apuração, às fls. , que contêm todos os dados necessários à sua conferência e entendimento:

- Valor tributável (base de cálculo);

Alíquota do tributo;

- Valor devido;

- Valor a recolher em moeda corrente;

- Valor a recolher indexado em UFIR (Unidades Fiscais de Referência);

- Percentual e valor da Multa de Ofício aplicada.

Há que se destacar ainda que a legislação tributária brasileira é complexa, e o Auto Infração e seus anexos devem atender a todos as determinações desta legislação relacionados com sua lavratura. Faz-se necessário, portanto, um mínimo de conhecimento da lei tributária,

ou ao menos o estudo de todos os dispositivos legais citados, para um completo entendimento da exigência tributária.

Entendo, pois, que inexistem no processo os pressupostos de cerceamento do direito de defesa argüidos pela Impugnante, desta forma a preliminar suscitada não pode prosperar.

2.2 - Ilegalidade das apreensões de documentos feitas por meio nos Termos de fls. 100/130.

Os argumentos deste tópico da peça impugnatória são complementos equivocados. Na realidade, trata-se de uma tentativa desesperada da Impugnante de desqualificar as principais provas da omissão de receitas produzidas pela Fiscalização: As Notas Fiscais e duplicatas não registradas na escrituração da empresa.

Referidas provas foram obtidas licitamente, por meio de diligências e intimações junto a empresas idôneas, em pleno funcionamento, que na qualidade de clientes da Impugnante arquivaram regularmente as notas fiscais recebidas, bem como os recibos de pagamento das duplicatas.

Desconhecer a legalidade dos documentos ou contestar o procedimento adotado na apreensão dos mesmos, são os únicos argumentos que restam à Impugnante em face das provas irrefutáveis contra ela existentes.

A interpretação que a Impugnante quer dar aos artigos 950 e 955 do RIR/94, no sentido que a apreensão de documentos só pode ser feita no domicílio do contribuinte fiscalizado, ou na presença deste, é totalmente imprópria.

O artigo 955 do RIR/94 deve ser associado ao artigo 951, que dispõe:

"Art. 951 - Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realização as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei n° 2.354/54, art. 7°)

§ 1° - A entrada dos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional nos estabelecimentos bem como o acesso às suas dependências internas

não estarão sujeitos a formalidades diversas da sua identificação, pela apresentação da identidade funcional." - (grifei).

Quanto às intimações para o fornecimento de documentos, o amparo legal está nos artigos 963 e 964 do RIR/94.

"Art. 963 Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354/54, art. 7º).

Art. 964 Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decretos-lei n s 5.844/43, art. 123, e 1.718/79, art. 2º, e Lei nº 5.172/66, art. 197)".

Portanto, descabe qualquer reparo à validade das provas da omissão de receitas.

2.3 - Impossibilidade de utilização dos disquetes e fita magnética de computador apreendido como meio de prova.

A Impugnante afirma que os arquivos magnéticos, contidos nos disquetes apreendidos, foram utilizados com ênfase no auto lavrado. Isto é uma inverdade.

Somente no Termo de Apreensão, às fls. 03, há referência aos disquetes. Não há no processo qualquer documento produzido a partir dos arquivos magnéticos por ventura existente nos disquetes.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 202/205, bem como nos Autos de Infração, em nenhum momento é citado tais disquetes, pois, efetivamente não foram utilizados para apurar as omissões de receita.

Uma vez que tais elementos não foram utilizados no processo, descabe a análise dos argumentos da impugnante quanto este item.

2.4 - Nulidade total do auto de infração pela impossibilidade de verificação dos valores apresentados.

Esta é mais uma alegação genérica e vaga.

Quais as passagens dos Autos de Infração em que não se pode ter a visão necessária dos valores e números envolvidos?

Em qual demonstrativo dos Autos falta a indicação do "dies *aquo*", ou do "dies ad quem"?

Definitivamente, o que falta é objetividade na peça impugnatória. Argumentos genéricos são impossíveis de se julgar.

Quanto a diversidade de fatores de atualização e conversão do crédito tributário, infelizmente, todos nós temos que conviver com esta dificuldade, são frutos da instabilidade monetária vivida no Brasil por um longo período. Todos os índices tem amparo em Leis, as quais devem ser cumpridas ou questionadas judicialmente.

A alegação da impossibilidade de se conferir os valores exigidos nos Autos também é equivocada. Os valores da glosas de despesas do exercício 1991, período base de 1990, estão relacionados às fls. 203. O valor do lucro real não tributado no exercício de 1992, base 1991, também está transcrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 203), bem como todos os valores das receitas omitidas no período fiscalizado, discriminados mensalmente (fls. 204/205). Como bem lembrou a Impugnante toda a legislação acerca da forma de tributação desses valores e da atualização do crédito tributário está registrada nos Autos. Portanto, a Impugnante dispunha de todos os elementos necessários à conferência dos demonstrativos e do crédito tributário exigido.

De fato, os demonstrativos são complexos, fruto das alterações anuais da legislação. Contudo, não se pode usar a ignorância à lei como subterfúgio pela incompreensão de seus dispositivos. A lavratura dos Autos de Infração foi realizada estritamente à luz da legislação, e como já foi dito, atendem plenamente aos preceitos do Decreto 70.235/72.

Desta forma indefiro o pedido de perícia para a conferência dos valores, pois além de ser desnecessária, este trabalho deveria ter sido apresentado na peça impugnatória. A princípio os cálculos efetuados pela Fiscalização estão corretos, principalmente porque foram realizados por um programa de computador.

O primeiro quesito formulado (fls. 275) tem resposta óbvia, os valores e datas das infrações estão precisamente discriminados no Termo de Verificação Fiscal às fls. 203/205.

A resposta ao segundo quesito está nos demonstrativos de apuração do crédito tributário às fls. 207/213. Qualquer falha porventura existente na apuração dos valores exigidos, é erro material, e poderá ser argüido a qualquer momento. Portanto, se a Impugnante tem dúvidas a respeito dos cálculos, e não tem condições técnica para conferi-los, deverá utilizar-se de um profissional habilitado.

2.5 - A desproporcionalidade entre os valores autuados e a capacidade contributiva da Contribuinte.

A comparação entre o valor dos tributos exigidos nos Autos com a receita bruta declarada da empresa, ou seu patrimônio líquido contábil, é absoluta imprópria.

. A Impugnante se esquece que o valor contábil do patrimônio líquido é aquele registrado no Balanço Patrimonial da empresa, realizado a partir de sua contabilidade, na qual não estão registradas as receitas ora tributadas. É por isso que são chamadas de "receitas omitidas". Ora se essas receitas estivem regularmente contabilizadas, com certeza o valor dos tributos exigidos guardariam proporção com o patrimônio líquido da empresa, aliás nem haveria Auto de Infração por omissão de receitas.

Somando-se o valor das receitas omitidas às declaradas, certamente não haverá a alegada desproporcionalidade.

2.6 - O critério de aplicação das multas de ofício.

A Impugnante contesta o critério utilizado pela Fiscalização na aplicação das multas.

Quanto a aplicação das multas de 50% e 100%, não há nada a se justificar, uma vez que são as multas básicas previstas por lançamento de ofício.

A multa de 50% foi aplicada com fulcro no artigo 728, inciso II, do RIR/80, e incide sobre os tributos vencidos até julho/91 exigidos de ofício.

A partir de agosto/91 entrou em vigor o artigo 4º, inciso I, da Lei 8.218/91, que elevou o percentual da multa básica de 50% para 100% nos lançamentos de ofício.

No que tange à multa de 300%, aplicada sobre a omissão de receitas, entendo que o critério da Fiscalização está correto, pois, o artigo 4º da Lei 8.218/91 determina:

"Art. 4° Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 100 % (cem por cento), nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de 300 (trezentos por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis." (grifei).

Por seu turno, os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, estabelecem:

"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza, ou circunstância materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72."
(grifei)

Cabe ainda citar o artigo 1º da Lei 8.137/91:

"Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

[...] (grifei).

Portanto, a Fiscalização efetivamente cumpriu a lei. No presente caso a omissão de receitas foi realizada com evidente intuito de fraude, pois, os elementos do processo comprovam que houve um planejamento prévio do "modus operandis" da sonegação.

As notas fiscais e duplicatas omitidas são de séries e numeração específicas, conforme demonstrou a Fiscalização. Ao emitir tais notas a Contribuinte já fazia com intenção de sonegar os tributos devidos, isto pode caracterizar o crime fiscal, justificando a aplicação da penalidade mais gravosa.

A Fiscalização comprovou que nenhuma das notas fiscais séries "B-1" e "F", de números 7.000 a 10.000, bem como duplicatas com numeração acima de 100.000, está registrada na contabilidade da empresa. Ou seja, trata-se de uma prática premeditada.

A Fiscalização, por meio do processo administrativo nº 13.925.000270/94-49, procedeu a Representação Fiscal para Fins Penais da Contribuinte determinada pelo Decreto 982/93.

2.7 - Simples "Ordens de Serviço" não constituem prova de rendimentos.

As alegações da impugnante quanto a utilização das ordens de serviço apreendidas (Anexo V, fls. 01/224) são completamente equivocadas.

A Fiscalização não utilizou tais ordens isoladamente, foram todas relacionadas à notas fiscais e duplicatas, consoante planilhas de folhas 130/137, tratam-se portanto de provas subsidiárias.

A perícia requerida pela Impugnante para apurar se as ordens de serviço foram efetivamente cumpridas é totalmente desnecessária, posto que isto já esta provado nos autos.

2.8 - Da falta de apuração de "despesas omitidas" pela Fiscalização.

A afirmação de que não se pode auferir renda sem nenhum gasto, é provida de nexo. Porém, a conclusão lógica é que todas as despesas e custos foram escrituradas para se reduzir o lucro tributável.

Entretanto, cabe a Contribuinte comprovar os custos incorridos e pleitear sua dedução, pois, é facultativa a dedução de despesas.

Ademais, a presunção legal, advinda da interpretação do artigo 181 do RIR/80, é de que toda receita omitida deve ser considerada tratada como líquido, partindo do princípio de que os custos já estariam contabilizados.

A Fiscalização provou a omissão de receitas. O ônus da prova de que também há custos omitidos é da Contribuinte, principalmente porque a dedução dos custos e despesas é facultativa.

A fórmula básica de apuração do lucro tributável é:

"Receitas - Despesas + Adições - Exclusões = Lucro Real"

A Fiscalização provocou o aumento do primeiro item (receitas) e conseqüentemente o aumento do lucro tributável.

A interpretação da Impugnante para o artigo 242 do RIR/94, entendendo que deveria ser fixado um percentual sobre as receitas, a título de despesa, a fim de que se possa apontar um valor líquido, real e justo a ser tributado não tem guarida na legislação.

O referido artigo dispõe:

"Art. 242 São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n° 4.506/64, art. 47).

§ 1° - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n° 4.506/64, art. 47, § 1°).

§ 2° - As despesas operacionais admitidas são as usais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n° 4.506/64, art. 47, § 2°)."

Como se vê, no lucro real, a lei só admite a dedução de despesas pagas ou incorridas, e que estejam regularmente escrituradas.

A pretensão da Impugnante não pode ser acolhida por absoluta falta de previsão legal, descabendo também a realização da "perícia" para se determinar um percentual das receitas a título de despesas.

2.9 - da glosa de despesas de "comissões sobre vendas"

A Impugnante alega que há na contabilidade da empresa documentos idôneos que sustentam a veracidade das despesas glosadas. Entretanto, nenhuma prova foi anexada aos autos.

A Fiscalização intimou a Contribuinte, às fls. 49, para comprovar o efetivo pagamento dos valores e principalmente apresentar os registros/relações das vendas que foram intermediadas pelos prestadores de serviços, a fim de se apurar a "origem" das comissões pagas. Nada foi respondido.

valor total das notas, Cr$ 10.384.480,00, representa 14,84% da receita líquida da empresa no ano de 1990 (Cr$ 69.971.579,00 - declarada às fls. 04 - verso). Como admitir a dedução de despesa tão expressiva, a título de "comissões sobre vendas", se a Contribuinte não apresenta ao menos a relação das vendas

realizadas com a participação de tais empresas, a fim de que se possa verificar sua veracidade?

Entendo, pois, que a glosa das despesas representadas pelas notas fiscais de fls. 45/48 é correta. A discriminação dos serviços prestados é genérica, impossibilitando sua identificação.

A jurisprudência administrativa está consolidada no mesmo sentido, consoante se verifica nas ementas de Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes a seguir transcritas.

"COMISSÕES - É imprescindível que a despesa esteja fundamentada em documentação embasada em elementos que comprovem a veracidade do recibo, de tal sorte que se possa identificar , pelo menos, o beneficiário do pagamento e a que título foi efetuado o gasto". (Ac. 1º CC 101-77.138/87).

"COMISSÕES (PROVA) - A prova do pagamento de comissões de vendas se faz não apenas com a apresentação da Nota Fiscal de serviços, mas também com a demonstração da relação do pagamento com o serviço prestado." (Ac. 1º. CC 105-5032/90).

2.10 - Da glosa de despesas que deveriam ser ativadas.

As alegações da impugnante contra as referidas glosas, às fls. 285, não podem ser acolhidas. A Fiscalização não questionou a necessidade das despesas.

As notas fiscais de fls. 34/44 somente foram desclassificadas como despesas dedutíveis, uma vez que não se enquadram no conceito dos artigo 191 e 192 do RIR/80.

Tratam-se de valores que deveriam ser contabilizados no ativo permanente, pois, referem-se a manutenção de bens (pintura e colocação de piso no estabelecimento e reforma de veículos), portanto sujeitas a serem ativadas, conforme disposto no artigo 193 do RIR/80..

2.11 - Desconsideração do imposto já pago

A impugnante tem razão quanto a este item. A Fiscalização deveria ter excluído o IRPJ e a Contribuição Social devida nos períodos-base de 1991 e 1992, exercícios de 1992 e 1993, declarados com base no

lucro presumido, do imposto apurado pelo lucro real nos auto de infração.

Na verdade os tributos são os mesmos, embora as base de cálculo e os códigos de recolhimentos sejam diferentes. Portanto, os valores dos tributos devidos declarados espontaneamente nas DIRPJ devem ser exonerados do crédito tributário exigido, consoante demonstrativo no item "2.16".

2.12 - Exigência da apresentação da declaração no formulário I, Lucro Real

A receita total declarada da empresa no ano de 1991 foi de 194.923.570,00, conforme demonstrativo de fls. 09-verso. Somando-se este valor com as receitas efetivamente omitidas no valor de CR$ 62.889.222,00, ultrapassas-se o limite de Cr$ 200.000.000,00, para opção ao lucro presumido, estabelecido no artigo 24 da Lei 8.218/91, a seguir transcrito:

"Art. 24. Os limites de receita bruta anual para as microempresas (Lei nº 7.256, de 27-11-1984) e para as empresas poderem optar pelo lucro presumido (Lei nº 6.468, de 14-11-1977) passam a ser de Cr$ 30.000.000,00 e de Cr$ 200.000.000,00, respectivamente"

Por estar sujeita, no exercício financeiro de 1992 (base 1991), ao adicional do Imposto de que trata o artigo 25 da Lei 7.450/85, a empresa também não podia optar pelo presumido no exercício financeiro de 1993 (base 1992), conforme determinava o artigo 40 da Lei 8.383/91:

A Fiscalização deixou bem claro no Termo de Verificação às fls. 202, item "a", os motivos que impediam a Contribuinte a optar pelo presumido nos exercícios de 1992 e 1993. Basta uma simples leitura na legislação citada, para se constatar a obrigatoriedade.

Portanto, este item da Impugnação tem como único propósito protelar o pagamento do imposto de renda, calculado sobre o lucro real apurado pela Contribuinte, referente ao exercício de 1992, período-base de 1991, no valor de Cr$ 33.231.922,47 (valor do lucro real, demonstrado às fls. 203).

2.13 - Do Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido

O dispositivo legal no qual foi enquadrado parte das infrações do Auto do IRRF, artigo 8º. do Decreto-Lei 2.065/83, foi revogado pela Lei 7.713/88, estando, pois, incorreto o enquadramento legal das mesmas, bem como a alíquota aplicada (25%).

A Secretaria da Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Normativo nº. 6, de 26.03.96, admitiu o equívoco, determinando que no período de 1º/01/89 a 31/12/92 aplicam-se as normas dos arts. 35 e 36 da Lei 7.713/88, na apuração do IR Fonte sobre omissão de receitas.

Portanto, os valores lançados com fulcro no artigo 8º. do Decreto-lei 2065/83, tabulados no item "2.16" a seguir, devem ser exonerados.

Por força do disposto no artigo 18, § 3º., do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo artigo 1º. da Lei 8.748/93, deve ser lavrado auto de infração complementar, em vista da alteração da fundamentação legal e da alíquota da exigência, quantos aos fatos geradores, referentes aos períodos-base de 1991 e 1992.

No que tange a alegação de inconstitucionalidade dos artigos 35 e 36 da Lei 7.713/88, não compete a este julgador apreciá-la.

2.14 - Do FINSOCIAL

O artigo 17 da Medida Provisória 1.490-13, de 06/09/96, em seu artigo 17, inciso III, determina:

"Art.17 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União , o ajuizamento da respectiva ação fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:
[...]
III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, **exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas**, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nºs. 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 nº 2397, de 21 de dezembro de 1987."

Em face do referido dispositivo legal, deve ser exonerado do crédito tributário relativo ao FINSOCIAL, a parcela correspondente a aplicação de alíquota superior a 0,5% (meio por cento), consoante demonstrativo no item "2.16" a seguir.

2.15 - Da Contribuição Social Sobre o Lucro, PIS e COFINS

Tratam-se de lançamentos reflexos do IRPJ e a Impugnante apoia-se no princípio da decorrência, portanto, não há argumentos específicos a serem apreciados quando a estas contribuições.

Uma vez mantida a exigência do IRPJ, a mesma sorte deve ter a Contribuição Social, o PIS e a COFINS."

9. Da leitura da decisão singular, verifica-se que foram excluídas da exigência fiscal as seguintes importâncias:

- 5.039,12 UFIR, 2.096,24 UFIR e 1.122,48 UFIR, referentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, calculado com base nas regras do lucro presumido, compensado com os valores do mesmo tributo, calculado com base nas regras do lucro real (fls. 322 - item 2.11 - Desconsideração do imposto já pago);

- 3.264,72 UFIR, 996,08 UFIR e 840,51 UFIR, referentes à contribuição social sobre o lucro, calculadas segundo as regras pertinentes à tributação com base no lucro presumido, compensada com os valores do mesmo tributo, apurado com base nas regras pertinentes ao regime de tributação com base no lucro real (fls. 322 - item 2.11 - Desconsideração do imposto pago);

- 4.235,62 UFIR, 26.086,45 UFIR, 49.668,96 UFIR e 82.375,97 UFIR, referentes ao imposto de renda na fonte, de que trata o art. 8º do DL nº 2.065/83,

tendo em vista a revogação deste dispositivo legal, pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88, consoante entendimento manifestado pela Administração Tributária, através do Ato Declaratório Normativo nº 6, de 26 de março de 1996; e

- 1.550,51 UFIR, 473,56 UFIR, 696,56 UFIR e 818,83 UFIR, referentes à contribuição ao FINSOCIAL, calculada com base em alíquota superior a 0,5%, cuja exoneração teve por fundamento o disposto no art. 17, inciso III, da Medida Provisória nº 1.490-13, de 06 de setembro de 1991.

10. Em face desta decisão, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício a este Conselho de Contribuintes, tendo por fundamento o disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93 (Recurso de nº 114.117, relativo ao processo nº 13925.000259/94-60).

11. Cientificada do teor da Decisão em 08 de novembro de 1996 (fls. 329), a contribuinte apresentou, em 09 de dezembro de 1996, o recurso de fls. 335/349, aduzindo, em síntese, aos mesmos argumentos de defesa contidos em sua peça impugnatória.

12. Às fls. 351 encontramos Contra-razões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, propugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Processo nº. : 13925.000004/97-78
Acórdão nº. : 103-19.420

VOTO

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

As preliminares de nulidade levantadas pela contribuinte foram corretamente afastadas pela autoridade de primeira instância, consoante se vê no texto da decisão recorrida, transcrita no Relatório.

Examinando-se os autos, verifica-se que a lavratura do Auto de Infração foi efetuada em consonância com as normas que regem a matéria, ou seja, as normas contidas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Os fatos ensejadores do lançamento estão perfeitamente caracterizados no Termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal " - fls. 227/229 e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 213/215. Constam dos autos também o enquadramento legal que, segundo a fiscalização, sustenta o lançamento - fls. 217/219. Temos, portanto, que todos os elementos necessários e obrigatórios à formalização do crédito tributário estão presentes nestes autos, não havendo razão, pois, para se declarar a nulidade do Auto de Infração. Ademais, a recorrente, como visto do relato, compreendeu muito bem todo o procedimento fiscal, tendo em extenso arrazoado apresentado suas razões de defesa contestando exaustivamente a autuação imposta.

Rejeito, portanto, as preliminares suscitadas.

No mérito, a autuação foi efetuada tendo em vista a constatação de receitas omitidas, com reflexos na determinação do regime tributário adotado pela contribuinte, bem como a glosa de despesas.

Omissão de Receitas - anos-calendário: 1991, 1992 e 1993 e Opcão Indevida pelo Regime de Tributação com Base no Lucro Presumido - anos-calendário: 1991 e 1992

A autuação tem por enquadramento legal os seguintes dispositivos:

EF:1992 - período-base: 1991, e 1º e 2º semestres de 1992: arts. 157 e parágrafo 1º, 175, 178, 179, 387, inciso II, do RIR/80;

EF 1993 - períodos-base: meses do ano-calendário de 1993: arts. 1º e 6º da Lei nº 6.468/77, art. 1º, incisos I e II do DL nº 1.706/79 e art. 41 da Lei nº 7.799/89.

Em relação a este item, entendo estar cabalmente demonstrada a existência de receita omitida. Como visto no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização de posse de relatórios financeiros, denominados "Relação de Serviços por Viajante", "Relação Mensal de Duplicatas/Contas a Receber" e "Ordens de Serviço", diligenciou junto a diversos clientes da contribuinte, mencionados naqueles relatórios, objetivando obter notas fiscais e as respectivas duplicatas, referentes aos valores ali consignados.

De posse de tais documentos procedeu à comparação dos valores ali indicados com aqueles constantes da escrituração contábil-fiscal da contribuinte,

tendo constatado a realização de operações mantidas à margem da escrituração. Às fls. 130/199 encontramos quadros demonstrativos das duplicatas, notas fiscais e ordem de serviços emitidas nos respectivos anos-calendário, demonstrando a receita omitida.

A contribuinte, em seu recurso, limitou-se a afirmar que" as ordens de serviço, por si só não indicam a exigência de receita, pois como é sabido no mundo dos negócios, ordens de serviço não são fato gerador de qualquer obrigação tributária, pois esta só nasce com a comprovação concomitante de que o serviço foi realizado e o seu valor recebido."

Correto o argumento apresentado pela recorrente, todavia, a tributação não se fez com base nas referidas ordens de serviços, mas, sim, com fundamento em notas fiscais e duplicatas emitidas pela contribuinte, cujas cópias foram encaminhadas à fiscalização, em razão de intimação efetuada por esta aos diversos clientes da ora recorrente, ou apreendidas em decorrência de diligência efetuada no estabelecimento comercial daqueles.

Embora a contribuinte , nos períodos-base de 1991 e 1992, tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido, a exigência constante destes autos, foi efetuada segundo as regras do regime de tributação com base no lucro real, uma vez que, no primeiro período-base (1991), a receita omitida - Cr$ 62.889.222,00 (fls.297) - foi adicionada à receita declarada - Cr$ 194.923.570,00 (fls. 9), ultrapassando, assim, o limite de receita bruta fixado pela legislação tributária, para ingresso no regime de tributação simplificada - Cr$ 200.000.000,00 - Lei nº 8.218/91, art. 4º). A conseqüência desse procedimento foi a adição da receita omitida ao lucro líquido desse período-base (Cr$ 33.231.922,47 - fls. 51 e 203), de forma a se

determinar o total da matéria tributável, com incidência inclusive do adicional do imposto de renda. Já, no segundo período-base (1992), a tributação com base no lucro presumido foi afastada tendo em vista o disposto no § 1º do art. 40 da Lei nº 8.383/91, que está assim redigido:

> "§ 1º - Não poderá optar pela tributação com base no lucro presumido a pessoa jurídica cujo lucro, no ano anterior, tenha sido submetido ao adicional de que trata o art. 25 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985."
>
> Até este momento, correto o procedimento fiscal.

Ocorre que segundo o art. 38 da Lei nº 8.383/91, o imposto de renda das pessoas jurídicas era devido mensalmente, à medida em que os lucros fossem sendo auferidos. O § 1º deste artigo determinava ainda que:

> " Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido. "

De outro lado, a apuração semestral de resultado foi admitida pela Portaria MEFP nº 441, de 27 de maio de 1992 (D.O.U. de 28.05.92), nos seguintes termos:

> " Art. 1º Fica facultado às pessoas jurídicas enquadradas nos arts. 86 e 87 da Lei nº 8.383, de 1991, que recolherem o imposto de renda das pessoas jurídicas, a contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda incidente na fonte sobre o lucro líquido, calculados por estimativa segundo o disposto nos §§ 1º a 3º dos mesmos artigos, substituir, na declaração de ajuste anual relativa ao ano-calendário de 1992, a consolidação dos resultados mensais, de que trata o art. 43 da referida Lei, por consolidação de resultados semestrais.

> Art. 2º O valor dos tributos e da contribuição social, determinado com base em levantamento semestral, será convertido em quantidade de UFIR diária pelo valor desta:
>
> I - no dia 30 de junho de 1992, relativamente ao primeiro semestre;
>
> II - no dia 31 de dezembro de 1992, relativamente ao segundo semestre.
>
> Art. 3º As pessoas jurídicas que optarem pela faculdade conferida por esta Portaria deverão escriturar a contrapartida do registro da correção monetária, com base na UFIR diária, dos valores pagos por estimativa, como variação monetária ativa.
> (...) "

Da leitura do texto acima transcrito, constata-se que a apuração semestral de resultados era uma opção outorgada à pessoa jurídica que houvesse recolhido o imposto de renda da pessoa jurídica, a contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda incidente na fonte sobre o lucro líquido, segundo as regras de estimativa prevista nos arts. 86 e 87 da Lei nº 8.383/91.

Esta forma de apuração, portanto, não seria aplicável ao caso ora em exame, uma vez que tendo a contribuinte optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, não foram atendidas as disposições contidas nos arts. 86 e 87 da Lei nº 8.383/91 - recolhimento por estimativa.

Restaria, portanto, à fiscalização tributar o valor das receitas omitidas segundo o regime de tributação com base no lucro real mensal, previsto no art. 38 da citada lei.

Em não havendo balanços mensais, a conseqüência seria o arbitramento do resultado mensal, com a tributação da receita omitida segundo esta forma de tributação.

No caso presente, a fiscalização procedeu a tributação da receita omitida, considerando-a em períodos semestrais, ou seja: em 06/92: a importância de Cr$ 418.069.570,00 e em 12/92: a importância de Cr$ 2.442.463.850,52 (fls. 218/219). Neste segundo período, ajustou-se a base tributável compensando o valor de Cr$ 171.624.489,18, referente ao prejuízo contábil, apurado no balanço encerrado em 31/12/92 - balanço anual.

Vê-se, assim, que o procedimento fiscal foi equivocado, razão pela qual deve-se afastar a exigência fiscal relativa a este período (1992).

Em relação ao ano-calendário de 1993, procedeu-se a tributação dos valores omitidos, mês a mês, aplicando-se a alíquota de 25%.(v. Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - ano-calendário de 1993 - fls. 211).

Como referido, esta exigência teve por fundamento legal os seguintes dispositivos legais: arts. 1º e 6º da Lei nº 6.468/77, art. 1º, incisos I e II do DL nº 1.706/79 (consolidados nos arts. 389 e 396 do RIR/80) e art. 41 da Lei nº 7.799/89.

Segundo a Jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, no período em referência, não obstante a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992 (D.O.U. de 24/12/92), arts. 14 a 20, haver disciplinado a tributação com base no lucro presumido, a tributação das receitas omitidas por pessoa jurídica submetidas a este

regime de tributação simplificado estava adstrita à norma contida no art. 396 do RIR/80, que está assim redigido:

> "Art. 396 - Verificada a fiscalização a ocorrência de omissão de receita, deverá considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% (cinqüenta por cento) dos valores omitidos, que ficará sujeito ao pagamento do imposto à razão de 30% (trinta por cento), acrescido das penalidades cabíveis (Lei nº 6.468/77, art. 6º)."

Sobre esse assunto, assim me manifestei no julgamento do Recurso nº 113.975, em sessão de 13 de novembro de 1997, Acórdão nº 103-19.050:

> "verifica-se que a exigência do imposto de renda da pessoa jurídica tem por fundamento os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Esses dispositivos estão assim redigidos:
>
> "Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.
>
> § 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.
>
> § 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo .
>
> Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.
>
> § 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios. "

Depreende-se da leitura do *caput* do art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, que quando constatada a omissão de receita, esta seria submetida à tributação separadamente da base de cálculo do tributo apurada pelo contribuinte, independentemente do regime de tributação por ela adotada.

No meu entender o objetivo do legislador estaria implícito na redação deste artigo, quando se lê:

"a autoridade tributária lançará o imposto de renda, (...), considerando como base de cálculo o valor da receita omitida"

Por sua vez, a referência ao regime de tributação com base no lucro real contida no § 2º do mesmo artigo, objetivaria deixar claro que, a partir daquele momento, a receita omitida não mais integraria o lucro real, isto é, não haveria mais a necessidade de se recompor a base de cálculo do tributo, a exemplo do procedimento adotado quando da vigência do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, de forma a se poder compensar eventuais prejuízos fiscais anteriormente apurados. Este entendimento, no meu sentir, era o pretendido pelo legislador quando da elaboração da citada lei.

Este, no entanto, não foi o pensamento da Administração Tributária, como se verá a seguir.

Em 28 de setembro de 1993 foi editada a Instrução Normativa SRF nº 79, de 24/09/93, objetivando disciplinar as regras a serem aplicáveis à tributação com base no lucro arbitrado a partir de 1º de janeiro de 1993.

Ao tratar da omissão de receitas, este ato administrativo esclareceu:

"Art. 16 - Verificada a ocorrência de omissão de receita pela autoridade fiscal, será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinqüenta por cento dos valores omitidos. "

Vê-se, assim, que a Administração Tributária entendeu estar vigente a norma contida no art. 8º, § 6º, do Decreto-lei nº 1.648/78, diploma legal que, até então, disciplinava as regras de tributação relativas ao lucro arbitrado. Ressalte-se, ainda, que este dispositivo legal foi consolidado no art. 892, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994.

Do exposto poder-se-ia concluir que a norma contida no art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, aplicar-se-ia somente ao regime de tributação com base no lucro real, uma vez que atos posteriores emanados da Administração Tributária esclareceram estar vigente aquelas normas relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado, que, conforme afirmamos acima, teriam sido derrogadas, juntamente com as normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido, face ao novo tratamento tributário aplicável às receitas omitidas.

De fato, o entendimento consubstanciado no parágrafo precedente foi confirmado quando da reedição da Medida Provisória nº 467, de 5 de abril de 1994, sob o nº 492, de 5 de maio de 1994 (D.O.U. de 06/05/94). Esta Medida Provisória em seu art. 3º, ao dar nova redação aos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992, afastou qualquer dúvida até então existente a respeito do tratamento tributário aplicável às receitas omitidas. Este dispositivo está assim redigido:

> " Art. 3º Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:
>
> " Art. 43.
>
> § 1º ...
>
> § 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da

contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade Unidade Fiscal de Referência-UFIR pelo valor desta do dia da omissão.

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão"

"Art. 44 ...

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.
§ 2º ..."

O art. 7º desta Medida Provisória dispôs ainda que:

"Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos **arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994**. " (grifamos)

Não vejo, portanto, como manter o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica e do imposto de renda na fonte, com base nos dispositivos citados (arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992), por inaplicáveis ao período fiscalizado - no caso, exercício financeiro de 1994, períodos-base encerrados no ano de 1993."

No caso em exame, apesar da menção correta do dispositivo legal pertinente à tributação da receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, a fiscalização tomou por base de cálculo o valor total da receita omitida, aplicando sobre a mesma a alíquota de 25%, para determinação do imposto devido.

Em assim sendo, não vejo como manter a exigência fiscal, neste particular, tendo em vista a incorreção na determinação da matéria tributável, do montante do tributo devido, bem como dos dispositivos legais aplicáveis à hipótese, em desacordo, portanto, com a norma contida no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Custos ou Despesas não Comprovadas

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls.203), a contribuinte contabilizou, em 31 de dezembro de 1990, como despesa operacional a importância de Cr$ 8.415.000,00 a título de Comissões s/ Vendas. A glosa de tais valores decorreu do fato de a empresa não ter comprovado a prestação dos serviços, bem como o pagamento correspondente.

A autuação esta embasada, fundamentalmente, nos arts. 191 e 197 do RIR/80, que estão assim redigidos:

> "Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 57).
>
> § 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º).
>
> § 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 2º)."
>
> "Art. 197 - Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao

rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470/58, art. 2º).

Do exame de tais documentos (fls. 45/48), verifica-se que a discriminação ali contida não identifica com clareza o tipo de serviço prestado. Como é cediço uma despesa para ser dedutível na apuração do lucro real, deve atender a determinados requisitos estabelecidos na legislação do imposto de renda, quais sejam: a necessidade, a usualidade e a normalidade dos gastos efetuados. Analisando-se os documentos anteriormente referidos encontram-se as seguintes descrições:

- nota fiscal nº 042 - Adriano Chio Representações-ME - "Acerto do ano 1990, Férias, 13º salário, extra, compensação"

- nota fiscal nº 048 - Otavio Rodrigues Martins Representações - ME - "Comissões ref. acerto do exercício 1990"

- nota fiscal nº 035 - Paulo Campra Representações - ME - "Comissões ref. acerto do exercício 1990"

- nota fiscal nº 097 - Wade Representações Comerciais Ltda. - Comissões de Cobrança e Repres. efetuadas nos meses de 10/11 e 12/90, das Regiões Norte do Paraná"

Dada a descrição genérica dos serviços - acerto - ou mesmo "equivocada" - pagamento de férias, 13º salário, extra, compensação para uma

pessoa jurídica prestadora de serviços, hipótese em que não há vínculo empregatício - não havia outro procedimento a ser adotado pela fiscalização a não ser intimar a empresa a comprovar a efetiva prestação de serviços e o respectivo pagamento. Não o fazendo, cabível é a glosa de tais valores registrados na escrituração comercial. Nesse sentido, v. Acórdão nº 101-72.812/81, que está assim ementado:

> "COMISSÕES - As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões não dispensam pormenores a respeito da operação que dê causa à concessão do benefício, por meio de íntimo relacionamento que demonstre, inequivocamente, ter o beneficiado interferido na obtenção do rendimento operacional."

O Auto de Infração nos mostra ainda uma glosa de despesas operacionais contabilizadas como "Despesas de Veículos" e "Manutenção e Conservação de Bens e Imobilizado". O fundamento da glosa é de que tais valores deveriam ser registrados em conta do ativo imobilizado. Como enquadramento legal foi mencionado o art. 193 e parágrafo 1º do RIR/80, cujo teor é o seguinte:

> "Art. 193 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Ncz$ 310,00 - valor fixado para o ano-calendário de 1990 - IN SRF nº 144/89), ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 15).
>
> § 1º (...)
>
> § 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506/64, art. 45, § 1º). "

Examinando-se as notas fiscais de fls.34/44, verifica-se que as de nºs 067, 063, 064 e 066 de emissão da empresa individual Domingos Lazarin - Pintor ME

e as de nºs 089, 091e 093 de emissão de V.M. Chapeação e Pintura Ltda., dizem respeito a serviços de pintura - imóvel e veículos. Tais gastos, pela sua natureza, representam despesas de conservação, sendo, incabível, portanto, a sua glosa. Nesse sentido, v. Parecer Normativo CST nº 104/75, item 6, "b", que está assim redigido:

> "6. Por essa razão, manifestamos o entendimento, complementarmente aos Pareceres Normativos já citados, por que sejam as dúvidas dirimidas da seguinte forma:
>
> a)os custos não amortizáveis de construções ou benfeitorias, quer em razão de não serem indenizáveis, quer por ser locação por prazo indeterminado, devem ser registrados no Ativo Imobilizado e sujeitar a depreciação (...), sempre que a vida útil prevista seja superior a um exercício.
>
> b) quando tais construções ou benfeitorias tiverem prazo de vida útil igual ou inferior a um exercício, ou se tratarem de meras despesas de conservação e reparos correntes, tais como as pinturas de prédios, podem os custos respectivos ser levados diretamente às contas de resultado, como despesas operacionais que efetivamente são, nos termos do "caput" do artigo 170 do RIR" (GRIFAMOS)

Referido Parecer Normativo, não obstante tratar de despesas feitas com construções e benfeitorias em imóvel locado por prazo indeterminado, deixa claro que as despesas com conservação e reparos, tais como as pinturas de prédio, são despesas operacionais, e, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real. O mesmo entendimento aplica-se aos gastos efetuados com pintura de veículos.

Assim, deve ser excluída da tributação no exercício financeiro de 1991, as importâncias de Cr$ 2.884.300,00 e Cr$ 2.850.700,00, referentes às notas fiscais acima citadas, de emissão das empresas Domingos Lazarin - Pintor ME e V.M. Chapeação e Pintura Ltda., respectivamente.

Em relação aos demais valores glosados, correto está o procedimento fiscal.

LANÇAMENTOS REFLEXOS

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

A exigência fiscal é relativa ao imposto de renda na fonte, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, devido nos exercícios financeiros de 1991 e 1992, e art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, devido no exercício financeiro de 1993, ano-calendário de 1993.

Nos exercícios financeiros de 1991 e 1992, o imposto foi calculado sobre os valores relativos à aquisição de bens do ativo permanente deduzido indevidamente como despesa operacional e ao lucro líquido apurado no encerramento do período-base de 1991.

A incidência do imposto sobre o lucro líquido pressupõe a ocorrência do respectivo fato gerador - disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no caso o lucro líquido. Em se tratando de sociedades por quotas de responsabilidade limitada o fato gerador se concretiza quando o contrato social prevê a disponibilidade imediata do rendimento. Nestes autos a fiscalização não demonstrou a ocorrência deste fato, razão pela qual deve ser afastada a exigência.

No exercício financeiro de 1993, a tributação teve por base a receita omitida em cada um dos meses do ano-calendário de 1993, tendo sido aplicada a norma inserta no art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992. A contribuinte neste exercício

submeteu-se ao regime de tributação com base no lucro presumido (fls. 230). Assim aplica-se a esta exigência o mesmo entendimento manifestado em relação a exigência do imposto de renda da pessoa jurídica no ano-calendário de 1993, com fundamento no art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992, uma vez que a norma contida no art. 44 dessa lei, esta intimamente ligada àquela contida no art. 43, retrocitado.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A exigência da contribuição social sobre o lucro, a que se refere a Lei nº 7.689/88, tem por fundamento os mesmos fatos que deram origem à exigência do imposto de renda da pessoa jurídica.

Em relação à receita omitida, verificamos, quando da apreciação do litígio principal, que a sua ocorrência foi cabalmente demonstrada pela fiscalização. Todavia, em relação à contribuição devida no ano-calendário de 1992, a sua determinação foi efetuada de forma equivocada, a exemplo do procedimento adotado para exigência do imposto de renda pessoa jurídica. Em outras palavras, referida contribuição foi apurada semestralmente (fls.232), muito embora a empresa não possuísse balanços semestrais, e, sim, anual. Assim, não tendo o resultado contábil, sido apurado nos termos preconizados pela legislação tributária, a conseqüência, a meu modo de ver, seria o seu arbitramento - para efeito da legislação do imposto de renda -, e, por conseguinte, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro corresponderia a 10% da receita omitida, sobre a qual aplicar-se-ia a alíquota de 10%.

Afasta-se, portanto, esta exigência, tendo em vista a aplicação inadequada dos dispositivos legais que regem a matéria.

No que respeita ao ano-calendário de 1993 - receitas omitidas nos meses de janeiro a dezembro de 1993 - a exigência foi calculada corretamente, segundo a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, ou seja, sobre o valor da receita omitida aplicou-se o percentual de 10%, de forma a determinar-se a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a qual sujeitou-se à incidência da alíquota de 10%, nos termos preconizados pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88. Mantém-se, portanto, a exigência.

No exercício financeiro de 1991, a exigência foi calculada sobre os valores de Cr$ 8.415.000,00 - custos ou despesas não comprovados - despesas com comissões - e Cr$ 10.384.480,00 - bens de natureza permanente deduzidos como despesas (fls. 239/240).

Não estou convencido de que a glosa dos valores relativos às despesas com comissões tenha decorrido do fato de as mesmas serem inexistentes ou lastreadas em nota fiscal "de favor" ou inidônea. Não há nos autos qualquer elemento de prova nesse sentido. Não foi aplicada a multa agravada. Como visto, neste voto, o fundamento legal adotado pela fiscalização, quando da lavratura do Auto de Infração do imposto de renda da pessoa jurídica, foram os arts. 191 e 197 do RIR/80, o que me leva a entender que a glosa decorreu do fato de as notas fiscais apresentadas não conterem a discriminação adequada dos serviços prestados, o que inviabilizaria a sua dedutibilidade pelo fato de não ser possível identicar sua necessidade, normalidade e usualidade.

Parece-me, portanto, que essas despesas, por não atenderem aos requisitos mínimos previstos na legislação tributária, são indedutíveis, na determinação do lucro real, todavia, o mesmo não acontece em relação à base de

cálculo da contribuição social sobre o lucro, por falta de previsão legal, para que tais valores - despesas indedutíveis - sejam considerados na sua determinação. Deve-se excluir, assim, a importância de Cr$ 8.415.000,00, relativa a comissões sobre vendas.

No que respeita a aquisição de bens do ativo permanente deduzida indevidamente como despesa operacional, já manifestei neste voto, o entendimento de que os gastos efetuados com serviços de pintura - imóvel e veículos, pela sua natureza, representam despesas de conservação, sendo incabível a sua glosa. Assim, deve ser excluída da tributação no exercício financeiro de 1991, as importâncias de Cr$ 2.884.300,00 e Cr$ 2.850.700,00, referentes às notas fiscais já citadas, de emissão das empresas Domingos Lazarin - Pintor ME e V.M. Chapeação e Pintura Ltda., respectivamente, mantendo-se o restante do lançamento.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL

A contribuição para a seguridade social-COFINS tem por fundamento legal as normas contidas na Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, tendo sido calculada sobre os valores relativos à receita omitida nos meses de abril/92 a dezembro de 1993(fls. 242/249).

Por se tratar de procedimento decorrente daquele relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, uma vez que os fatos que ensejaram aquele lançamento são os mesmos que deram origem a este, aplica-se o mesmo entendimento manifestado em relação à exigência principal - caracterização da receita omitida -, mesmo porque não foram apresentados fatos ou argumentos novos que pudessem ensejar conclusão diversa. Mantém-se assim esta exigência.

Processo nº. : 13925.000004/97-78
Acórdão nº. : 103-19.420

CONTRIBUIÇÃO AO PIS

Segundo o Termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 257/258, a exigência desta contribuição tem por fundamento os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, ou seja, omissão de receita, tendo sido determinada com base nas disposições contidas nos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, consoante se vê às fls. 258 (enquadramento legal) e fls. 250/251 (alíquota aplicável: 0,65%).

Esta exigência, portanto, é insubsistente, tendo em vista a edição da Resolução nº 49, de 9 de outubro de 1995, do Presidente do Senado Federal (D.O.U) de 10.10.95, suspendendo a execução do disposto nos Decretos-leis supracitados.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA-TRD

Do exame dos autos, verifica-se ainda, a exigência de juros moratórios equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD (fls. 212 - IRPJ e fls. 235 - CSSL).

Este Conselho de Contribuintes, através das suas Câmaras, vem, reiteradamente, decidindo no sentido de que a cobrança de tais encargos só é cabível a partir do mês de agosto de 1991. Nesse sentido é o Acórdão nº CSRF/01-1773, de 17 de outubro de 1994, cuja ementa apresenta a seguinte redação:

> "VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 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. Recurso Provido.

MULTA APLICÁVEL

Em relação às infrações caracterizadas como receita omitida, houve a aplicação de multa agravada - 300%., tendo em vista, segundo a decisão recorrida, o evidente intuito de fraude (fls.309). No entanto, não há nos autos qualquer elemento de prova que demonstre de forma clara e definitiva o dolo específico, objetivando a prática de sonegação fiscal, como por exemplo, a manutenção de talonário de mesma numeração ou confeccionado sem autorização fiscal. Cabível, no caso, a aplicação da multa de 100% que, deverá ser reduzida para 75%, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97). Esta redução aplica-se também à multa aplicada no exercício financeiro de 1992 (fls. 228 e 250).

Em face do exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso voluntário interposto para:

a) excluir da matéria submetida a incidência do imposto de renda da pessoa jurídica no exercício financeiro de 1991, as importâncias de Cr$ 2.884.300,00 e Cr$ 2.850.700,00, bem como afastar a exigência relativa aos anos-calendário de 1992 e 1993;

b) afastar a exigência do imposto de renda na fonte, determinada com fundamento no art. 35 da Lei nº 7.713. de 1988 e no art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992;

c)afastar, em relação à contribuição social sobre o lucro, a exigência relativa ao ano-calendário de 1992, bem como ajustar a exigência relativa ao exercício financeirode1991ao decidido em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, de forma a excluir as importâncias de Cr$ 8.415.000,00, Cr$ 2.884.300,00 e Cr$ 2.850.700,00;

d) declarar insubsistente o lançamento da contribuição para o PIS, determinada com base nos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988;

e) afastar, relativamente ao crédito tributário remanescente, a exigência dos juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD, no período anterior a 1° de agosto de 1991;

f) reduzir a multa aplicada de 300% e 100% para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 02 de junho de 1998

EDSON VIANNA DE BRITO