



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de...06...de...junho...de 1988....

ACÓRDÃO Nº 103-08.407

Recurso nº 91.745 - IRPJ - EXS: 1978 a 1980

Recorrente FROTA OCEÂNICA BRASILEIRA S.A.

Recorrida: DRF no RIO DE JANEIRO - RJ

IRPJ - PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO - PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA.

Embora nem sempre a falta de clareza da decisão acarrete cerceamento do direito de defesa, como todo ato administrativo deve obedecer ao princípio da transparência, sobretudo para se evitar a arbitrariedade. O princípio da transparência exige que o ato administrativo seja estruturado de maneira que apresente técnica e juridicamente o máximo possível de clareza e a disposição deve ser tão clara e precisa que elimine qualquer dúvida a respeito da exigência fiscal.

PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Uma vez que, em tributação, o princípio da legalidade exige a existência de reserva absoluta de lei formal, o princípio de segurança desempenha, como decorrência, papel preponderante. Cabe ao Fisco provar que a lei aplicável ao caso previu a hipótese de tributação, de tal modo que os particulares tenham uma visão objetiva e segura de seus direitos e deveres.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - CUSTOS E DESPESAS DE AFRETAMENTO.

De acordo com o item III.b da Portaria Ministerial nº 268/76, os custos, despesas e encargos realizados com a operação de navios, entre os quais os de afretamento, serão rateados proporcionalmente entre as receitas de fontes nacionais e as de fontes estrangeiras.

RECEITAS E DESPESAS - COMPANHIAS DE NAVEGAÇÃO

Quando o art. 205 do RIR/75 determinou que consi

[Assinaturas manuscritas]

Acórdão nº 103-08.407

deravam-se resultados derivados de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do País os que proviessem, inclusive, dos transportes e outros meios de comunicações com os países estrangeiros, teve oportunidade de ressaltar no § 2º, alíneas "a" e "b", o que seriam resultados produzidos no País e no exterior. De acordo com este dispositivo, resultados produzidos no exterior são aqueles derivados de fontes estrangeiras, relativos a fretes, passagens, ou outros, recebidos ou a receber de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no exterior, sendo irrelevante o local em que tal pagamento se efetuar. Por conseguinte, não conta o local do pagamento, mas a verificação de quem realmente suportou o ônus dos fretes, passagens ou semelhantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FROTA OCEÂNICA BRASILEIRA S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência, prescrição e nulidade da decisão de primeiro grau e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, 06 de junho de 1988.

ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

LUIZ CARLOS FIVA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

09 JUN 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZER e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

LRC/

Recurso nº: 91.745
Acórdão nº: 103-08.407
Recorrente: FROTA OCEÂNICA BRASILEIRA S.A

R E L A T Ó R I O

FROTA OCEÂNICA BRASILEIRA S.A., com sede na cidade do Rio de Janeiro, inscrita no CGC sob o nº 33.478.009/0001-61, não se conformando com a decisão de fls. 543/545, recorre a este Colegiado, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

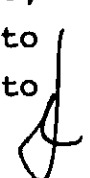
Em 18.03.82, lavrou a fiscalização o Termo de Verificação de fls. 2/11, no qual se disse que a fiscalização efetuava um DEMONSTRATIVO DE RATEIO E PROPORCIONALIDADE ENTRE RECEITA E DESPESA NACIONAIS/ESTRANGEIRAS, tendo em vista a apuração do lucro real, onde separava as receitas nacionais das receitas estrangeiras para os efeitos da Portaria Ministerial nº 268/76. Examinando os documentos que comprovam as receitas classificadas no demonstrativo referido, apontou a fiscalização as seguintes irregularidades:

1. Inclusão, como estrangeiras, das receitas de fretes seguintes:

a) fretes pagos por embarcadores nacionais, embora tenham sido recebidos no exterior;

b) fretes pagos por consignatários nacionais, embora tenham sido recebidos no exterior.

2. A empresa apropriou de acordo com o subitem III.b, da Port. 268/76, os custos diretos de operação dos navios diretamente a cada navio, mas deixa de apropriar os custos de afretamento dos navios afretados da mesma forma, rateando este custo em função do total das receitas operacionais nacionais/estrangeiras. Com isto, deixa de imputar às receitas oriundas dos navios afretados o custo correspondente à utilização dos referidos navios. Tal procedimento



Acórdão nº 103-08.407

distorce o resultado da fiscalizada, pois irá imputar aos navios próprios, além do seu custo de operação parte do custo de utilização dos navios afretados, além de distorcer, também, a proporcionalidade que é de ser mantida entre receitas e despesas nacionais e estrangeiras.

A seguir, relacionaram os fiscais os fretes pagos por embarcadores ou consignatários nacionais, mencionando: a rubrica onde foi apropriada a receita; o navio; a viagem; o valor da receita; a fonte nacional que efetuou o pagamento e o documento emitido pela empresa para cobrança do frete ou despesas acessórias a este.

Seguiram-se diligências e pedidos de esclarecimentos, bem como apresentação de documentos por parte da empresa, sendo que às fls.93 se acha inserido o auto de infração, relativamente aos anos-base de 1977 a 1979, lavrado em 18.03.82, apontando a fiscalização as seguintes infrações:

1. incorreção na classificação de receitas como nacionais e estrangeiras e na apropriação dos custos de afretamento, infringindo o art. 205, § 2º, alínea "a", do Decreto nº 76.186/75 (RIR/75), e subitens "a" e "b" do item II e subitem III da Portaria Ministerial nº 268/76, pelo que ficou o lucro real recomposto, nos seguintes valores:

ano-base de 1977	CR\$ 80.860.839,55
ano-base de 1978	CR\$ 92.606.791,33
ano-base de 1979	CR\$ 157.653.695,60

2. Pagamentos a beneficiários não identificados, conforme Termo de Verificação nº II e Anexos I e IX, com infração aos art.138 e 184 do RIR/75. Os valores a serem adicionados ao lucro real constante do item I do auto são os seguintes:

ano-base de 1977	CR\$ 29.662.148,52
------------------	--------------------



Acórdão nº 103-08.407

ano-base de 1978	CR\$ 111.689.913,12
ano-base de 1979	CR\$ 726.407.472,52

Na impugnação (fls. 97/114), a autuada solicitou, inicialmente, realização de perícia, passando a apresentar os argumentos que, a seguir, serão resumidos:

I - no tocante à pretensa incorrecção na classificação das receitas, como nacionais e estrangeiras, e na apropriação de custos de afretamento, acentuou, primeiramente, não ser tranqüila a matéria relativa ao que se deve ter como resultados produzidos parte no País e parte no exterior, sobretudo em se tratando de atividades de transporte marítimo. No termo de Verificação I apontou o fiscal a inclusão como estrangeiras de receitas de fretes pagos por embarcadores e consignatários nacionais, embora tenham sido recebidos no exterior. A perícia haverá de demonstrar que tal afirmação não é correta.

A quase totalidade dos pagamentos mencionados pela fiscalização são imputados à DOCENAVE (Cia. Vale do Rio Doce), que não tem qualquer dependência no exterior, o que não pode embasar a acusação de os pagamentos feitos pela Vale do Rio Doce terem sido realizados no exterior, a qual apenas exporta minérios, adquirido pela empresa estrangeira, e o embarca. O mesmo se pode dizer quanto às demais fontes de pagamentos aludidas no referido termo de verificação. Na verdade, os fretes foram auferidos no exterior e o que importa é perquirir qual o local de produção do rendimento, e não o local da sede da pessoa que paga o frete. O artigo 205 do RIR/75, que mandava tributar os resultados derivados de fontes nacionais já tinha sido revogado pelo artigo 63 da Lei número 4.506/64. Tanto isto é verdade que o RIR/80 em seu artigo 268 determinou que o "lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País". Esse art. 63, no entanto, não definiu o que sejam resultados de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do País, definindo, apenas, o que se entenderia por atividades exercidas parte no País e parte no exterior, definição esta, por outro lado,

sem base legal e passível de críticas.

Acrescentou: "... a atividade básica de produção, no caso deste processo, é a importação, pelo importador estrangeiro, dos produtos transportados, sendo a receita de frete correspondente uma derivação de tal atividade básica, seguindo, pois, sua sorte, configurando-se, assim, como receita auferida no exterior, pouco importando a fonte de pagamento, a qual, porém, no caso dos autos, também é estrangeira (e a perícia certamente o confirmará). Ou seja, "in casu", a renda não é produzida no Brasil, pois deriva de atividade de produção exercida no exterior (importação de graneis sólidos) e o local da sede da pessoa que paga o frete também é no exterior, pois este é pago pelo importador. "A Portaria nº 268, vale lembrar, não repetiu a parte final do art. 205 do RIR/75, de maneira proposital, para incentivar a navegação nacional.

A respeito da escrituração do custo dos afretamentos, salientou que, sob o ponto de vista estritamente jurídico, ao pretender lançar imposto de renda tomando como base diretamente o custo do frete, o fiscal autuante realizou tarefa acoimada pelos doutos de inconstitucional, citando, a propósito, a opinião de BULLHÕES PEDREIRA.

Além do mais, a impugnante sempre fez a correta distinção entre receitas nacionais e estrangeiras, já que os pagamentos feitos no exterior e em decorrência de transporte de mercadorias para importador estrangeiro (produzidos no exterior), não tendo sido pagos por fonte nacional (o que não transformaria a receita em nacional), não acarretaria incidência do imposto de renda sobre o preço dos serviços, como é o caso do valor do frete recebido, no exterior.

Disse, ainda, que obedece à referida Portaria nº 268/76. O afretamento é rateado pelas receitas estrangeiras e nacionais, na proporção dessas, segundo o item III, letra "b", desse ato ministerial, pois ali se previu que o afretamento não haveria



de ser considerado como custo direto.

A respeito da existência, segundo a ótica fiscal, de pagamento a beneficiários não identificados, não se aplica, ao caso, o art. 138, citado pela fiscalização, já que os custos contabilizados não têm qualquer semelhança com "comissões, bonificações ou gratificações não individualizadas". Cabe lembrar que a empresa está submetida a certas práticas internacionais, que por vezes não condizem com a praxe brasileira, mas esta circunstância deverá ser atentada pelo julgador. Os documentos que o autuante está exigindo são impossíveis de conseguir.

A praxe do comércio marítimo internacional considera que o débito ou crédito do armador, feito pelo agente, é válido como comprovação de pagamento, desde que, no caso do Brasil: a) o frete seja aquele contratado e aprovado pela SUNAMAM; b) o navio seja aquele que foi autorizado; c) a tonelagem seja aquela efetivamente embarcada. Os pagamentos nunca são feitos diretamente ao armador, e sim através de agentes, nas praças onde o pagamento ou a contratação foi efetuada. Assim, as negociações de fretes são realizadas através dos "brokers" (ou corretores) de armadores em todas as partes do mundo. Os "Brokers" geralmente recebem os fretes porque deles deduzem as comissões. Se os fretes fossem remetidos diretamente aos bancos nas contas dos armadores espalhados pelo mundo inteiro, um "broker" teria grande dificuldade para coletar sua comissão. Assim, pagos os fretes ao "broker", este deduz sua comissão e remete o líquido ao armador. Se der recibo vai dar o líquido do que recebeu. Na praxe internacional, no entanto, não há recibo.

Por outro lado, o fiscal autuante não eliminou os fretes recebidos. Ao contrário, até os considerou em alguns casos como sendo receitas "nacionais", isto é, sujeitos ao imposto de renda. Como, então, considerar que não houve despesa? A empresa recebe o frete de um navio que não é próprio, e não paga a ninguém? Não parece coerente tal procedimento. Além do mais, a fiscalização já verificou que há casos em que um mesmo navio foi diversas vezes a-

Acórdão nº 103-08.407

fretado pela empresa. Tal fato poderia acontecer, se não houvesse ela quitado sua dívida anterior com a Armador? Por outro lado, a conta corrente do agente com a impugnante foi apresentada ao fiscal, inclusive com a declaração expressa, autenticada no Consulado brasileiro, de que se responsabilizava por todos os custos e despesas ali existentes, comprovando, ano a ano, receitas e despesas, que coincidem com os dados da contabilidade da autuada.

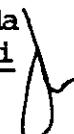
Acrescentou: "Se o navio tocou no porto, se os gastos foram efetuados, não há como glosar as despesas apresentadas, às vezes, em segundas vias. Nenhum dos custos foi lançado duplamente (original num mês ou num determinado navio, e a segunda via noutra), o que seria uma fraude. Também aqui se torna insubstituível a perícia contábil, para aferição da veracidade do que aqui se disse."

Tornou a definir os custos, no seguinte sentido:

"NATUREZA DO CUSTO - Chama-se, também, na operação peculiar de viagens de "spot", de FRETE devido ao Armador. Baseado na tonelagem que é embarcada e informada por nosso agente geral ou por documento fornecido pelo próprio Armador estrangeiro (conhecimento de embarque com a anotação de "frete pago adiantadamente" - anotação esta que ele só dá quando por nós "disponent owners" autorizados), multiplicada pelo frete autorizado à nossa empresa pela Sunaman, e que consta de termos de uma carta de fretamento (contrato com o Armador) para aquela determinada viagem."

"COMPROVANTE DO EFETIVO PAGAMENTO DO CUSTO - Débito de nosso agente geral, em total relativo a tonelagem efetivamente embarcada, multiplicada pela taxa aprovada e autorizada para a viagem.

"conforme se pode verificar, no caso de custos, há contratos de frete ou de subafretamentos válidos, de conhecimento, autorização e comunicação à Sunaman, onde todas as condições são previamente fixadas, obedecendo as determinações daquele órgão governamental. A Sunaman obriga, ainda, a empresa a apresentar em formulário especial pelo Plano de Contas que está em vigor (mas que ocasionalmente é alterado), o custo da viagem (Receita e Despesas, sendo que as recei



ta e Despesas, sendo que as receitas são especificadamente citadas como "frete" e as despesas como "afretamento" e outras) sob pena de multas e até sanções prevista. Há prazo de 15 (quinze) dias após a chegada do navio para que o imposto sobre frete (AFRMM) seja recolhido à agência da Sunaman no porto ou portos de destino da mercadoria transportada. Em todos os casos examinados pelo Sr. Agente Fiscal, como foi verificado, o AFRMM foi recolhido."

Acentuou, em seguida, que o transporte vem sendo penalizado pela Receita Federal nos portos de destino através do agente do armador, por faltas havidas na pesagem total da tonelagem manifestada, sendo cobrado ao armador o imposto adicional sobre quantidade de granel faltante, e o recebedor da carga, por sua vez, está cobrando, do armador, a franquia do seguro que dela faz. Tem a Receita Federal, portanto, pleno conhecimento de que o transporte foi efetuado pelo armador e ele recebeu a receita do frete, tanto que se torna responsável pela falta das mercadorias transportadas e descarregadas. O navio afretado pela empresa tem taxa de frete a ser pago pela transportadora final da mercadoria (no caso, a impugnante), não importando se isto seja feito por meio do seu agente geral ou sub-agente do mesmo.

Lêmbrou, por fim, que se lautuação for mantida, deverá ser corrigido o imposto de renda devido.

Foi deferido o pedido de perícia, cujo laudo respectivo se acha às fls. 231/244, na qual foi analisada a escrituração de fretes, navio por navio, especificando-se o que foi considerado como receita nacional pela empresa e a diferença encontrada pelo fisco (fls. 245/375), com a documentação respectiva. O fiscal informante solicitou, por sua vez, vários esclarecimentos a respeito da perícia (fls. 376/380). A Informação Fiscal se encontra às fls. 382/393, à qual foi acrescida a de fls. 404/407.

A decisão (fls. 408/409) deu acolhida, em parte, à impugnação, sob os seguintes fundamentos:



"CONSIDERANDO que as receitas de fretes produzidos no país devem ser submetidas à tributação do imposto de renda, segundo legislação específica, prevista no artigo 205 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 76.186/75;

CONSIDERANDO que a Fiscalizada ofereceu documentação regular para comprovar o registro do pagamento de suas despesas de afretamento de embarcações;

CONSIDERANDO que as operações de afretamento, como demonstrado no processo, foram submetidas à fiscalização e registro da SUNAMAM Superintendência Nacional de Marinha Mercante;

CONSIDERANDO tudo mais que dos autos consta, inclusive a informação de fls. 382/385;

JULGO procedente, em parte, o lançamento para, na forma dos dispositivos legais vigentes e aplicáveis à espécie:

a - determinar sejam excluídas da tributação as parcelas de :

ano-base de 1977 ...	Cr\$ 29.662.148,52
ano-base de 1978 ...	Cr\$111.689.913,12
ano-base de 1979 ...	Cr\$726.407.472,52

b - considerar devido o imposto de renda dos exercícios de:

1978	Cr\$ 22.379.984,00
1979	Cr\$ 32.366.895,00
1980	Cr\$ 55.948.697,00

c - impor à Autuada a multa de 50% (cinquenta por cento) capitulada na letra "b", do artigo 21, do Decreto-Lei nº 401/68, calculada com base no imposto de renda acima indicado, corrigido até a data da sua intimação, a qual será atualizada monetariamente a partir do vencimento fixado na intimação efetuada mediante o auto de infração de fls. 93.

d - determinar que sobre os valores originários acima sejam cobrados juros de mora à razão de 1% (hum por cento) ao mês ou fração, contados do dia seguinte ao do vencimento fixado na intimação efetuada mediante o auto de infração de fls. 93;

Intime-se para pagamento, no prazo de 30 (trinta) dias sob pena de cobrança executiva ,

ressalvado o direito de recurso voluntário, em igual prazo, ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

Deste ato recorro de ofício ao Senhor Superintendente Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal."

O Superintendente da Receita Federal negou provimento ao recurso de ofício. (fls. 434/435).

A empresa interpôs o respectivo recurso voluntário de fls. 414/422, e o feito foi apreciado por esta Câmara, no dia 10.09.84, a qual por unanimidade de votos, declarou a nulidade da decisão de primeiro grau, fls. 440/446, principalmente, pelo seguinte:

a) no exercício de 1978 houve diminuição de Cr\$ 1.878.297,00 de imposto em relação ao imposto previsto no auto de infração;

b) no exercício de 1979 houve agravamento da exigência, aumentando-se o imposto de Cr\$ 4.584.858,00. Embora tenha sido reduzida a base de cálculo, o aumento resultou da aplicação (parece que indevida ...), da alíquota da 35% em lugar dos 30% aplicados no Auto de Infração;

c) no exercício de 1980 aumentou-se o imposto exigido em Cr\$ 769.904,00.

Embora estes equívocos apenas importassem na reabertura de prazo para impugnação, a Câmara entendeu que se devesse anular a decisão, sobretudo porque o julgador singular, ao incorporar a informação de fls. 402/405 ao seu decisório, tomou em consideração dados extraídos do laudo pericial, nomeadamente quanto a valores, em função de erros materiais nos quantitativos que haviam sido apurados pela fiscalização. O problema está no critério adotado, qual seja o de considerar tais valores globalmente, sem adequada individualização e correspondente justificativa das distintas parcelas acresci-



das ou excluídas, que permitiram chegar-se aos resultados apontados na decisão. De sorte que os valores que foram considerados, a partir do laudo pericial, e que importaram na modificação da matéria tributável e do imposto exigido, na decisão de primeiro grau, em relação ao auto, não estão especificados, nem demonstrados, menos ainda fundamentados, naquela decisão.

Nova decisão foi prolatada, no seguinte sentido:

"CONSIDERADO o parecer de fls. 469/498, que aprovo e que fica fazendo parte integrante desta decisão;

CONSIDERANDO que a exigência do crédito tributário se originou da reclassificação de receitas provenientes de fretes marítimos, classificados indevidamente como de fontes estrangeiras quando, pela legislação que rege o tributo, essas receitas deveriam ter sido classificadas como originárias de fontes nacionais;

CONSIDERANDO que em razão das reclassificações feitas os custos, despesas e encargos incorridos, vinculados com as operações dos navios, também deverão ser rateados proporcionalmente às receitas, sejam estas derivadas de fontes no País ou no exterior;

CONSIDERANDO que ficou provado nos autos que a empresa possui a documentação probante dos pagamentos feitos com afretamentos de navios, e que essa documentação também foi submetida à fiscalização da Superintendência Nacional de Marinha Mercante (SUNAMAN), órgão governamental a que são submetidos previamente à sua aprovação os "Contratos de Afretamentos" de embarcações com posterior prestação de contas das despesas correlatas;

CONSIDERANDO tudo mais que do processo consta,

JULGO procedente, em parte, o lançamento contestado para, na forma dos dispositivos legais vigentes e aplicáveis à espécie:

a) - determinar sejam excluídas da tributação as parcelas de custos incorridos com os afretamentos de navios a seguir transcritas:

Cr\$ 29.662.148,52, no ano base de 1977
Cr\$ 111.689.913,12, no ano de 1978; e
Cr\$ 726.407.472,52, no ano base de 1979;



b) - considerar devido o Imposto de Renda dos seguintes valores originários:

Cr\$ 22.321.837, no exercício de 1978
Cr\$ 27.782.487, no exercício de 1979
Cr\$ 55.594.375, no exercício de 1980,

os quais serão atualizados monetariamente de acordo com a legislação de regência;

c) - impor à Autuada a multa de 50% (cinquenta por cento) capitulada na letra "b" do Art. 534 do RIR/75 - Decreto nº 76.185/75, calculada nos valores discriminados, corrigidos monetariamente, observados os termos da IN (SRF) nº 19/84 e Portaria Ministerial nº 122, de 25.03.86;

d) - determinar que sobre os valores originários do Imposto de Renda sejam cobrados os juros de mora à razão de 1% /um por cento) ao mês, observados os termos da IN (SRF) nº 19/84 e Portaria Ministerial nº 122, de 25.03.86.

OUTROSSIM, concedo à empresa o direito de nova impugnação, com renovação do prazo impugnatório, face à modificação do critério jurídico do lançamento.

DESTE ato, recorro de ofício, ao Sr. Superintendente Regional da Receita Federal - 7ª Região Fiscal."

Abriu-se prazo para nova impugnação.

A empresa apresentou a peça de fls. 508/530, que se resume nos seguintes pontos:

1. entendeu que esta decisão importou em novo lançamento, pois a exigência, agora, se fundamentou apenas nos dois primeiros aspectos do auto de infração: (pretensa incorreção na classificação das receitas e alegada incorreção na apropriação dos custos de afretamento), tendo deixado de lado a parte relativa à existência de pagamento a beneficiários não identificados. A empresa foi notificada desse lançamento em 26.01.87, sendo certo que o mesmo se refere aos exercícios de 1978 a 1980. Logo, ocorreu a decadência;

2. quanto ao mérito, teceu considerações acerca da



caracterização de fonte como nacional ou estrangeira, na esteira do que já alegara na impugnação anteriormente feita, defendendo a tese de que o critério para se distinguir uma receita estrangeira de uma nacional está no local do pagamento e não, como quer o fisco, na circunstância de a fonte de pagamento ser nacional ou estrangeira;

3. com relação ao custo dos afretamentos, sustentou sua posição no sentido de que o de afretamento é custo indireto e, portanto, pode ser apropriado a receitas já oferecidas à tributação, não sendo necessário que seja apropriado às receitas de afretamento;

4. teria ocorrido, caso não aceita a decadência, a prescrição do direito de cobrança do débito.

O Delegado da Receita Federal prolatou a decisão de fls. 543, com base no parecer de fls. 534/543, refutando a preliminar de decadência, pois a impugnante pretendeu inovar ao afirmar que a revisão do lançamento primitivo ou do lançamento revisto pela própria autoridade importou em efetuação de novo lançamento. A impugnante não atentou para o fato de ter havido modificação no lançamento original, consubstanciado no auto de infração, em razão da reclamação interposta. Neste caso, enquanto o processo não for decidido na esfera administrativa a favor ou contra o contribuinte não ocorrerá a prescrição do débito já lançado. Citou, a propósito, o art. 712, § 2º, do RIR/80, que regula a matéria relativa à prescrição. É claro que as modificações do crédito tributário, no caso, obedeceram os preceitos do art. 145, combinado com o art. 149, do C.T.N. No tocante à parte agravada do lançamento, no entanto, deu razão à contribuinte, pois já ocorreu a decadência, na forma do art. 711 do RIR/80. Em vista disso, restabeleceu os valores apontados no auto de infração e excluiu a matéria relativa a pagamentos a beneficiários não identificados.

O recurso voluntário de fls. 549/564 apresentou os seguintes aspectos:



1. como preliminar, invocou a recorrente a decadência, eis que a decisão de primeira instância constituiu-se em novo lançamento, na forma dos arts. 145 e 149 do CTN., com mudança de critério. No lançamento primitivo três eram os pontos que deram margem à autuação: a) a pretensa incorreção na classificação das receitas, como nacionais e estrangeiras; b) a alegada incorreção na apropriação dos custos do afretamento; c) a existência de pagamentos a beneficiários não identificados. Na decisão, este terceiro ponto foi completamente desconsiderado pela autoridade julgadora, tendo em vista o reconhecimento pelo fisco de que os alegados pagamentos estariam devidamente comprovados. A empresa só foi notificada desse novo lançamento em 26.01.87, sendo certo que o mesmo se refere aos exercícios de 1978 a 1980. Logo, ocorreu o decadência.

O parecer que embasou a decisão reconheceu a decadência apenas parcial do lançamento objeto deste processo administrativo, no tocante às partes em que houve agravamento da autuação, distinguindo o "lançamento novo" do "lançamento primitivo", adotando a autoridade julgadora a tese de que só haveria decadência com relação ao lançamento novo, sendo que o lançamento primitivo estaria sujeito à prescrição, a qual não ocorreu devido à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Este entendimento não poderá prosperar, primeiramente, porque o lançamento é uno e indivisível e, em segundo lugar, porque o prazo decadencial continua a fluir até a definitiva constituição do crédito tributário e este só se considera definitivamente constituído depois que o lançamento se torna definitivo, isto é, após o trânsito em julgado na esfera administrativa. Ainda que se admitisse que o novo lançamento só estivesse sujeito à decadência em parte, tem-se que admitir, de acordo com forte corrente doutrinária, que o prazo decadencial flui até que o lançamento seja definitivamente constituído, o que só ocorre após o julgamento da impugnação que transitou em julgado. Por fim, ainda que não se admitisse a decadência, já correu a prescrição da ação de cobrança, tendo em vista a morosidade do feito.

2. No mérito, acentuou os seguintes pontos:



a) a decisão se baseou no art. 205 do RIR/75 combinado com a Portaria Ministerial nº 268/76. Acontece que os itens I.a, I.b, II.a e II.b desta portaria esclareceram que a fonte de pagamento deveria ser considerada nacional ou estrangeira não em razão do domicílio de quem paga o frete, mas em função do local do pagamento do mesmo. É que a portaria não repetiu as partes finais das alíneas "a" e "b" do § 2º do art. 205 (... irrelevante o local em que tal pagamento se efetuar), com o que só se pode entender que o Ministro da Fazenda deu determinada interpretação àquelas alíneas, levando em conta a situação peculiar da navegação marítima e, ainda, o fato inconteste de que pagamento feito no exterior poderia ser considerado como de fonte estrangeira, já que o Banco Central não permitiria a remessa de numerário de uma empresa brasileira para outra nacional também brasileira, para que esta efetuasse um pagamento no exterior a uma terceira empresa, também nacional. De resto, repetiu os argumentos já apresentados na impugnação;

b) com relação ao custo dos afretamentos, segundo a ótica fiscal a recorrente apropria os custos diretos de operação dos navios diretamente a cada navio, mas deixa de apropriar os custos de afretamento dos navios afretados da mesma forma, rateando tal custo em função do total das receitas operacionais nacionais/estrangeiras, deixando, em consequência, de imputar às receitas oriundas dos navios afretados o custo correspondente da utilização dos referidos navios. Tal colocação fiscal não tem razão de ser, uma vez que a Portaria nº 268/76 especificamente considera os gastos de afretamento como custos indiretos e determina que devam ser rateados, conforme fez a recorrente. O item III.b da portaria está assim redigido:

"os custos, despesas e encargos realizados com a operação dos navios, tais como pessoal de bordo, combustíveis, lubrificantes, seguro, manutenção, reparação, docagem, depreciação, afretamento e outros semelhante serão rateados proporcionalmente entre as receitas de fontes nacionais e as fontes estrangeiras."

Por outro lado, a recorrente não tem custo de afre

tamento com navios próprios. Os custos apropriados diretamente são os previstos no item III, "a", da Portaria nº 268/76, os quais, quando possíveis de serem apropriados diretamente realmente o são, ou então são rateados, quando não há possibilidade de serem determinados com exatidão.

Salientou, ainda, que por ocasião de fiscalização anterior, quando a empresa utilizava os mesmos métodos, a administração fazendária nada encontrou de errado.

As fls. 567 foi inserida decisão do Superintendente, negando provimento ao recurso de ofício.

A recorrente aditou ao recurso, conforme doc. de fls. 571/579, no qual ressaltou o desencontro de números, a existência de decadência e ratificou o seu entendimento a respeito da Portaria Ministerial nº 188/84, que teria corrigido a Portaria 268/76.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso preenche os requisitos para sua admissibili
dade.

Passo ao mérito da questão.

I - PRELIMINARES

1.1 - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

1.1.1 - NOVO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO.

A recorrente inicia seu recurso alegando decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, eis que a decisão prolatada, após esta Câmara ter anulado a decisão anterior, se constituiu em novo lançamento.

O primeiro argumento em favor da existência de um novo lançamento se fundamenta no fato de ter sido dado novo prazo para impugnação, e não prazo para recurso (fls.509). A autoridade singular explicou o motivo da reabertura do prazo para nova impugnação, ao afirmar (fls.538): "5.2 - Na revisão do lançamento em razão da interposição da impugnação verificou-se ter havido omissão, por parte do fiscal autuante, de inclusão de pequenas parcelas tributáveis. Com a inclusão dessas pequenas parcelas houve um agravamento na cobrança do imposto, resultante na recomposição das receitas consideradas como de fontes nacionais e de fontes estrangeiras, embora tenha havido total aceitação dos custos contabilizados pela empresa com os afretamentos de navios."

Poder-se-ia acrescentar, ainda, que no Acórdão nº 103-06.433, cuja cópia se acha às fls.445, já se chamara a atenção para o fato de ser necessário dar-se ao contribuinte o ensejo para a mais ampla defesa. Dissera o Relator:



"Porém, o julgador singular, ao incorporar a informação de fls.402/405 ao seu decisório, tomou em consideração, confessadamente, dados extraídos do laudo pericial, nomeadamente quanto a valores, em função de erros materiais nos quantitativos que haviam sido apurados pela fiscalização. O problema, a meu ver, está no critério adotado, qual seja o de considerar tais valores globalmente, sem adequada individuação e correspondente justificativa das distintas parcelas acrescidas ou excluídas, que permitiram chegar-se aos resultados apontados na decisão. De sorte que os valores que foram considerados, a partir do laudo pericial, e que importaram na modificação da matéria tributável e do imposto exigido, na decisão de primeiro grau, em relação ao Auto, não estão especificados, nem demonstrados, menos ainda fundamentados, naquela decisão. Penso que uma decisão de primeiro grau, da qual o contribuinte queira recorrer, ou que legalmente enseje recurso, deve, por si só, conter os elementos indispensáveis à interposição do recurso. É da decisão que se interpõe recurso, e não das peças que serviram ao julgador mas que não integram a decisão."

Vez que a nova decisão, da mesma maneira que a decisão anulada, tinha tomado por base os dados de perícia, nada mais racional do que reabrir o prazo para impugnação, inclusive para se evitar nova anulação em razão do cerceamento do direito de defesa, embora tanta precaução não fosse necessária, eis que desta feita o julgador houve por bem não só acolher os elementos fornecidos pela perícia como também explicar por que os acolheu.

Há uma outra circunstância, no entanto, a ser levada em consideração. A decisão agravou a exigência, pelo que se impunha obedecer ao disposto no art. 20 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual será reaberto o prazo para impugnação se da realização de diligência resultar agravada a exigência inicial.

1.1.2 - OS DISPOSITIVOS DO C.T.N.

Não houve, porém, novo lançamento, no sentido invocado pela recorrente, pois a autoridade julgadora não modificou as razões de fato e de direito constantes do auto de infração. Retificou apenas os cálculos deitos pelo autuante, no que resultou o agravamento da exigência. Não se pode negar que houve "alteração" do

Acórdão nº 103-08.407

lançamento original, eis que o quantum foi majorado em razão do acolhimento dos dados fornecidos pela perícia.

Não se pode perder de vista que o próprio C.T.N. prevê a modificação do crédito tributário, ao determinar, no art.141:

"O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias."

Por outro lado, o art.145 determina o seguinte:

"Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art.149."

Logo, o lançamento poderá ser ALTERADO. Se a alteração, no entanto for feita após o prazo decadencial, não prevalece, no caso da revisão de ofício, conforme se lê no parágrafo único do art. 149 do C.T.N.:

"A REVISSÃO DO LANÇAMENTO SÓ PODERÁ SER INICIADA ENQUANTO NÃO EXTINTO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA."

Ora, o que decai é o direito de proceder à REVISÃO do lançamento, mas não o lançamento regularmente feito ao contribuinte. Este é o ponto nodal para o qual a recorrente não atentou. É o que se acha, também, no art.711, § 2º, do RIR/80, segundo o qual:

"A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à REVISÃO DO LANÇAMENTO e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo."



Acórdão nº 103-08.407

Acertada foi a decisão de primeira instância que reconheceu a decadência com relação à parte agravada. Não se pode perder de vista que a impugnação, de um lado, suspendeu a exigibilidade do crédito tributário e, de outro, provocou a revisão desse lançamento, tendo em vista a perícia realizada, aliás, a pedido da própria empresa autuada.

Vale, aqui, invocar-se a velha perêmia:

UTILE PER INUTILE NON VITIATUR

Não se pode perder de vista que o lançamento é um só, mas com várias matérias, de tal sorte que é possível o julgador alterá-lo mediante cancelamento de uma ou mais dessas matérias. O fato de um lançamento comportar tributação em razão de omissão de receitas e tributação em razão de despesas deduzidas imediatamente, por exemplo, não impede que o julgador se convença da inexistência desta segunda infração e a desconsidere para efeitos de apuração do montante exigível. Nem por isso procedeu a novo lançamento e anulou o anterior, pois a hipótese é de mera alteração do lançamento já realizado.

Quando, por outro lado, o julgador resolve agravar a exigência do lançamento original, aí, sim, acrescenta algo ao lançamento primitivo. A rigor, deveria proceder a um lançamento suplementar. Acontece, no entanto, que a decisão é una e o agravamento termina por constar ao lado da matéria substrato da exigência anterior. So se poderá falar em novo lançamento, portanto, com relação à parte agravada e por essa razão é que o art. 20 do Decreto nº 70.235/72 manda se reabra o prazo para NOVA IMPUGNAÇÃO, a fim de que o contribuinte possa fazer sua defesa com relação à parte agravada.

Nesta última hipótese, o lançamento se comporta como um ATO JURÍDICO COMPLEXO, em que vários atos de autoridades diferentes se unem para compor um único ato jurídico, que é o lançamento. Neste caso, vale invocar-se a velha parêmia: UTILE PER INUTILE NON VITIATUR, pois a parte agravada é perfeitamente destacável da parte não agravada. Deste modo, se a parte agravada se acha prejudica

da pela decadência e, portanto, é um ato nulo ou, como diriam os autores alemães, é um ato inexistente (nichtiger Akt), por força do disposto no parágrafo único do art.149 do C.T.N., só esta parte será inutilizada.

Penso que nada melhor do que voltarmos os olhos para os ensinamentos dos sábios, que atravessaram os tempos, e nada melhor do que invocar-se a lição do DIGESTO, em cujo Livro XLV, Título I, intitulado "De verborum obligationibus", depara-se o leitor com o seguinte trecho, no § 5º:

"§ 5º - Sed si mihi Pamphilum stipulanti, tu Pamphilum et Stichum spoponderis, Stichum adjectionem pro supervacuo habendam puto; nam si tot sunt stipulationes, quot corpora: duae sunt quodammodo stipulationes, una utilis alia inutilis: NEQUE VITIATUR UTILIS PER HANC INUTILEM" (grifei).

Em português:

"Mas se, após eu estipular em favor do escravo Pâmfilo, tu vieres a prometer a Pâmfilo e a Estico, creio que deve ter-se por supêrfluo o que foi acrescentado em favor de Estico, porque se existem tantas estipulações quantos objetos, duas são as estipulações, uma válida e outra não; NÃO SE INVALIDA A QUE É ÚTIL PELA QUE É INÚTIL."

Este velho princípio que informou a teoria da stipulatio romana, tem influenciado a teoria dos atos jurídicos em geral e a teoria das nulidades, inclusive em nosso Direito, como, por exemplo, no caso do art.153 do Código Civil, segundo o qual: "A nulidade parcial de um ato não o prejudica na parte válida, se esta for separável."

A vida jurídica, portanto, está repleta de hipóteses em que o PRINCÍPIO DA SALVABILIDADE DO ATO JURÍDICO faz com que se aproveite a parte boa, deixando-se de lado a parte viciada. Isto é ainda mais importante no campo do Direito Tributário, todo ele regido pelo princípio: OMNE TRIBUTUM EX LEGE. Se ocorreu o fato gerador, o contribuinte deverá pagar o respectivo tributo e não poderá eximir-se dessa obrigação por artifício ou sob a invocação de imperfeições desta ou daquela autoridade.



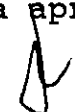
1.1.3 - ERRO DE FATO - ERRO DE DIREITO.

O lançamento primitivo foi feito a tempo e regularmente, notificado à contribuinte, sendo que o simples agravamento da exigência, a destempo, não tem o condão de inutilizar o lançamento regularmente feito. A questão está em que nada impede que o Fisco modifique o lançamento quanto a erro de fato e, mesmo em se tratando de questão de direito, os Tribunais vêm aceitando, ao contrário do que a doutrina geralmente ensinava, até mesmo a modificação do lançamento em razão de alteração relativa a matéria de direito.

No caso dos autos, a majoração da exigência foi baseada em ERRO MATERIAL. O julgador singular serviu-se apenas dos elementos fornecidos pelo auto de infração e em razão das ponderações feitas pela perícia procurou alcançar o verdadeiro crédito tributário. Embora tenha reaberto o prazo para impugnação, referindo-se o julgador à mudança de critério, não houve infringência do art. 146 do C.T.N., pois a palavra CRITÉRIO, utilizada na decisão, não se tem como sinônimo de fundamentação legal, entendimento, interpretação de lei, motivação ou coisa semelhante, mas simplesmente porque o valor majorado resultou do confronto entre os dados da autuação e as observações feitas pelos peritos.

Ressaltou a recorrente que no lançamento original três eram os pontos que deram margem à autuação: (a) a incorreção na classificação de receitas; (b) a incorreção na apropriação de custos e (c) pagamento a beneficiários não identificados. Já na decisão, que considera como novo lançamento, essa terceira parte foi inteiramente desconsiderada. Este argumento prova justamente não ter havido mudança de critério jurídico, mas decisão a respeito da pendência existente. Foi cancelada esta parte do auto de infração porque, conforme disse o julgador singular (às fls.503):

"...ficou comprovado nos autos que a empresa possui a documentação probante dos pagamentos feitos com fretamentos de navios, e que essa documentação também foi submetida à fiscalização da Superintendência Nacional da Marinha Mercante (SUNAMAM), órgão governamental à que são submetidos previamente à sua aprova



Acórdão nº 103-08.407

ção os "Contratos de Afretamento" de embarcações com posterior prestação de contas das despesas correlatas."

Por isso mesmo, ficou PROVADO que não houve pagamento a beneficiários não identificados. Nada mais consetâneo, pois, do que o julgador dar provimento à impugnação nesta parte, o que, de maneira alguma, pode ensejar um "novo lançamento", no sentido pretendido pela recorrente.

Não se perca de vista que a decisão considerada pela recorrente como novo lançamento está baseada em parecer fiscal, no qual está dito (fls.481) que o autuante desclassificou receitas escrituradas como estrangeiras para receitas nacionais: "...por considerar que as receitas provenientes da exploração de transporte marítimo recebidas ou creditadas de fontes domiciliadas no País, sendo irrelevante os locais em que os pagamentos foram efetuados, devem ser consideradas como receitas auferidas no País."

Esse, portanto, foi o CRITÉRIO adotado pelo autuante, que foi mantido na decisão singular. Disse o julgador: "...Partindo dessa norma de classificação, que é determinada pela legislação que rege o tributo, devem ser confirmados como receitas de fontes nacionais os valores a seguir discriminados, cuja documentação probante foi devidamente examinada pelos peritos designados pela União e pela Empresa." Logo, o critério jurídico adotado na decisão foi o mesmo da autuação, o que exclui a aplicação do art. 146 do C.T.N. ao caso presente.

1.1.4 - A QUESTÃO DE FATO: MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELA DECISÃO SINGULAR.

Analisemos, agora, item por item, para se ter noção do que foi modificado em relação ao auto de infração.

1.1.4.1 - EXERCÍCIO DE 1978.



Acórdão nº 103-08.407

1. NAVIO FROTANORTE

A diferença de CR\$ 5.125.245,00 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 14.813.872,45) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 9.688.627,34) foi mantida na decisão como na autuação.

2. NAVIO FROTASUL

A diferença de CR\$ 2.603.917,82 pela comparação da receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 9.008.782,41) e a que tinha sido classificada como tal pela empresa (CR\$ 6.404.864,54) permaneceu inalterada.

3. NAVIO FROTAOESTE

A diferença de Cr\$ 12.736.998,74 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 15.075.556,12) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 2.338.557,38) permaneceu idêntica, tanto no auto quanto na decisão.

4. NAVIO FROTALESTE

A diferença de CR\$ 3.203.032,75 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 5.826.810,95) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 2.623.778,20) permaneceu idêntica, tanto no auto como na decisão.

5. NAVIO FROTASIRIUS

A diferença de CR\$ 3.763.873,36 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 13.744.969,89) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 9.981.096,53) permaneceu idêntica à do auto.

6. NAVIO FROTAVEGA

A diferença de Cr\$ 2.423.663,72 entre a receita clas-



sificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 12.185.069,77) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 9.761.406,05) permaneceu idêntica à do auto de infração.

7. NAVIO OMNIUM PRIDE

A diferença de CR\$ 11.717.085,70 entre a receita classificada como nacional pelo fiscal (CR\$ 12.088.261,21) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 371.175,51) permaneceu a mesma.

8. NAVIO OMNIUM MARINER

A diferença de Cr\$ 10.773.953,93 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 10.784.804,63) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 10.850,70) permaneceu inalterada.

9. NAVIO WORLD NOBILITY

A diferença de CR\$ 3.176.504,91 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 3.204.755,37) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 28.250,46) permaneceu a mesma.

10. NAVIO TROP WOOD

A receita de CR\$ 2.898.492,39, classificada como nacional pela fiscalização não sofreu alteração na decisão.

11. NAVIO NORTHERN NAIAD

A diferença de CR\$ 3.780.689,46 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 3.793.502,73) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 12.813,27) permaneceu idêntica.

12. NAVIO ANTHONY III

A diferença de CR\$ 4.863.501,99 entre a receita clas-



sificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 4.873.947,01) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 10.445,02) permaneceu idêntica.

13. NAVIO BLUE STAR

A receita de CR\$ 1.990.965,60 classificada como nacional pela fiscalização permaneceu inalterada.

14. NAVIO FROTARIO

A diferença de CR\$ 5.884.707,00 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 41.136.888,89) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 35.252.181,89) foi diminuída, por influência da perícia, fls. 253, sendo excluída da receita classificada como de fonte nacional a importância de CR\$ 1.178.703,53. Essa diferença foi decorrente da conversão de US\$ 366,057.00 feita a razão de CR\$ 15.275 pela fiscalização, quando a taxa vigente era de CR\$ 12,055.

15. NAVIO FROTASANTOS

A diferença de CR\$ 5.265.497,07 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 36.801.185,69) e a classificada pela empresa como tal (CR\$ 31.535.688,62) foi diminuída, e ao mesmo tempo, acrescida dos seguintes valores:

a) CR\$ 225.020,00 apropriado a este navio, quando na verdade pertencia ao navio FROTABEIRA. Foi incluída, posteriormente;

b) CR\$ 70.496,18. A receita equivalente a US\$391,645.45 foi calculada pelo fiscal ao câmbio de CR\$ 12,87, enquanto a empresa calculara ao câmbio de CR\$ 13,05. Foi acrescida.

16. NAVIO FROTABEIRA

Também aqui houve diminuição da matéria tributável ,



eis que a diferença de CR\$ 717.808,07 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 30.756.654,26) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 30.038.846,19) passou a ser de apenas CR\$ 523.074,55. Isto porque ficou excluída a quantia de CR\$ 196.027,48, por erro material (fls.256) no cálculo elaborado pela fiscalização.

17. NAVIO GIBRALTAR MARU

A receita de CR\$ 11.002.678,96 classificada como nacional pela fiscalização, foi aumentada, passando para CR\$ 12.825.117,72, que, diminuída da receita classificada como tal pela empresa (CR\$ 1.740.882,44), passou a produzir uma diferença tributável da ordem de CR\$ 11.084.235,28. Isto porque, de acordo com o parecer de fls. 485, "em razão de diferenças de câmbio devem ser adicionadas à receita as parcelas de CR\$ 238.511,69 e CR\$ 101,28 e excluída das receitas nacionais a parcela de CR\$ 4.624,98 (já classificada pela empresa como de fonte nacional), bem como a diferença de Câmbio de CR\$ 101,28".

18. NAVIO HEIDE LEONHARDT

A diferença de CR\$ 5.315.383,46 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 13.697.526,19) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 8.382.142,73) permaneceu inalterada.

1.1.4.2 - EXERCÍCIO DE 1979

1. NAVIO FROTANORTE

Aqui houve modificação da receita classificada pela fiscalização como nacional (CR\$ 31.598.490,24), posto que foi adicionada a importância de CR\$ 1.955.174,30, omitida, e excluída a parcela de CR\$ 1.019.670,90, por se referir a frete de fonte estrangeira.

2. NAVIO FROTASUL

Houve exclusão da parcela de CR\$ 60.576,23. Deste mo



do, a diferença tributável, que no auto de infração era de CR\$ 4.162.806,23, passou para CR\$ 4.102.230,00.

3. NAVIO FROTALESTE

A diferença de CR\$ 9.311.047,47 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 27.061.858,70) e a classificada como tal pela empresa (CR\$ 17.750.811,23) foi mantida.

4. NAVIO FROTAOESTE

Da diferença tributável de CR\$ 5.265.320,78, constante do auto de infração, foi excluída a importância de CR\$ 500,00, lançada a maior pela fiscalização.

5. NAVIO FROTASIRIUS

Houve um acréscimo na receita considerada pela fiscalização como nacional (CR\$ 30.379.370,09), que passou a ser de CR\$ 30.429.799,15, eis que CR\$ 50.429,06 correspondiam a fretes classificados pela empresa como de fonte nacional e não levadas em conta pelo fiscal.

6. NAVIO FROTAVEGA

A receita de CR\$ 44.249.381,39, considerada pela fiscalização como nacional, foi acrescida de CR\$ 180.000, por se tratar de erro de cálculo do autuante (fls.264).

7. NAVIO OMNIUM PRIDE

Da receita apontada pela fiscalização como nacional (CR\$ 51.745.816,41), foi excluída a quantia de CR\$ 25.329,22, eis que este valor foi estornado da contabilidade e não levado em conta pelo fiscal.

8. NAVIO LEBERIAN STATEMENT

A diferença de CR\$ 33.207.923,10 entre a receita considerada como nacional pela fiscalização (CR\$ 33.873.527,84) e a



contabilizada como tal pela empresa (CR\$ 665.604,74) ficou intocada.

9. NAVIO PETER

A receita considerada pelo fiscal como nacional (CR\$ 8.009.075,04) restou igual na decisão.

10. NAVIO NAVEGATOR

A diferença de CR\$ 9.350.844,40 entre a receita classificada como nacional pela fiscalização (CR\$ 9.866.251,28) e a considerada como tal pela empresa (CR\$ 515.406,88) não foi modificada.

11. NAVIO MANITOBRA I

Não houve qualquer modificação na receita classificada pela fiscalização como nacional, no montante de CR\$ 6.878.092,06.

12. NAVIO CAROLINE

A receita de CR\$ 7.420.991,18 classificada pelo autuante como nacional foi mantida intacta pelo julgador singular.

13. NAVIO POLYXENI

Não houve qualquer modificação na receita classificada pela fiscalização como nacional, no valor de CR\$ 8.830.142,29.

14. NAVIO ANASTASIA

Nenhuma alteração no tocante à receita de CR\$ 10.955.964,20 classificada como nacional pela fiscalização.

15. NAVIO WORLD NAUTILUS

A receita no valor de CR\$ 11.507.237,51, classificada como nacional pela fiscalização permaneceu inalterada.

16. NAVIO MARINAL



A diferença tributável, no valor de CR\$ 10.557.917,03 também não foi alterada pela decisão.

17. NAVIO BLIDNES

Não houve alteração na receita de CR\$ 6.280.649,19 , classifica como nacional pela fiscalização.

18. NAVIO DONA SOPHIA

A receita de CR\$ 8.036.566,74 classificada pelo fiscal como nacional permaneceu inalterada na decisão.

19. NAVIO GLOBAL MARITIME

A receita de CR\$ 7.944.122,11, classificada como nacional pela fiscalização, não sofreu modificação pelo julgador singular.

20. NAVIO EPHESTOS

A receita de CR\$ 5.019.659,34, classificada como nacional pela fiscalização o foi, igualmente, pelo julgador.

21. NAVIO ATHENA ZAFIRAKIS

A receita de CR\$ 9.571.560,31 ficou inalterada.

22. NAVIO MITERA STELLA

A receita de CR\$ 4.453.471,36, classificada pelo autuante como nacional, foi mantida.

23. NAVIO MASTER PETROS

A receita de CR\$ 15.571.385,48, classificada como nacional pela fiscalização, ficou inalterada.

24. NAVIO DIMITIOS LF

A receita de CR\$ 8.649.419,19 classificada pelo autuante como nacional não foi modificada.

25. NAVIO LITA

A quantia de CR\$ 13.064.497,95, tida pela fiscalização como nacional, foi mantida..

26. NAVIO ATLANTIC SKOW

A mesma coisa aconteceu com a receita de CR\$ 5.818.505,75, classificada pela fiscalização como nacional.

27. NAVIO GLAFKI

A receita de CR\$ 3.969.847,95, apontada pelo autuante como nacional, permaneceu inalterada na decisão.

28. NAVIO BRATISLAVA

O mesmo se diga a respeito da receita de CR\$ 2.926.457,19, tida como nacional pela fiscalização.

29. NAVIO FROTARIO

Por questão de erro material foram excluídas as parcelas de CR\$ 155.350,00 e CR\$ 776.522,10 e adicionada a parcela de CR\$ 35.449,47. Com isto, a diferença tributável, que no auto era de CR\$ 3.181.566,61, ficou diminuída, passando para CR\$ 2.285.143,25.

30. NAVIO FROTABEIRA

Também aqui houve modificações no auto de infração. A diferença tributável, que era de CR\$ 1.466.637,96, foi diminuída para CR\$ 867.217,11. Isto porque foi excluída a parcela de CR\$ 225.020,00, por referir-se a receita do navio FROTASANTOS e excluídas as parcelas de CR\$ 298.517,79, CR\$ 111.034,32; CR\$ 189.868,72, por erro material.

31. NAVIO FROTAKOBE

A receita classificada como nacional pelo autuante foi diminuída para CR\$ 39.254.755,19, em razão de ter sido excluída a parcela de CR\$ 834.492,89, por erro material.

1.1.4.3 - EXERCÍCIO DE 1980

1. NAVIO FROTANORTE

A receita nacional que tinha sido apontada pela fiscalização como sendo da ordem de CR\$ 51.457.145,89, passou a ser considerada como sendo CR\$ 52.114.626,70. Isto porque foi incluída a importância de CR\$ 657.480,81, que tinha sido classificada pela empresa como nacional e, por engano, não computada pelo autuante.

2. NAVIO FROTASUL

Houve modificação, sendo excluída da receita nacional a parcela de CR\$ 4.720.775,93, por referir-se a frete de fonte estrangeira, e foi incluída a parcela de CR\$ 52.529,92, que fora omitida pelo autuante.

3. NAVIO FROTA OESTE

Também aqui foi alterado o lançamento original em razão da inclusão de CR\$ 2.421.751,10, por erro material do autuante.

4. NAVIO FROTASIRIUS

Foi incluída na receita nacional a parcela de CR\$ 27.176,92, omitida pelo autuante.

5. NAVIO FROTAVEGA

Foi incluída a parcela de CR\$ 296.354,71, que, por engano, não fora computada pela fiscalização.

6. NAVIO OMNIUM PRIDE

Foi incluída a parcela de CR\$ 692.328,02, que não fora computada pelo fiscal, e excluída a parcela de CR\$ 973,17 refe-

rente a estorno.

7. NAVIO LIBERIAN STATEMENT

A receita de CR\$ 64.893.108,85, classificada pelo fiscal como nacional, permaneceu inalterada.

8. NAVIO LEFTHERO

A receita de CR\$ 12.457.812,88, classificada pelo fiscal como nacional ficou inalterada.

9. NAVIO PHAEDRA

O montante de CR\$ 10.065.088,63, classificado pelo fiscal como receita nacional, foi mantido.

10. NAVIO ANGELIC GLORY

A receita de CR\$ 14.897.859,23 foi mantida na decisão como sendo nacional.

11. NAVIO BRATISLAVA

A diferença de CR\$ 130.678,94 foi mantida como de fonte nacional.

12. NAVIO OCEAN LILY

A mesma coisa se diga no tocante à receita de CR\$ 15.231.783,25, considerada como sendo nacional.

13. NAVIO REGAL SABRE

O montante de CR\$ 11.130.365,49 foi mantido como sendo de fonte nacional.

14. NAVIO ANDROS CASTIE

A receita de CR\$ 16.740.367,88, classificada como nacional, foi mantida.



15. NAVIO ZEPHYROS II

A receita de CR\$ 27.212.277,44 foi mantida como nacio
nal.

16. NAVIO NICHOLAS G. PAPALIOS

A diferença de CR\$ 24.251.075,11 foi mantida como sen
do receita nacional.

17. NAVIO OKENIS

A diferença de CR\$ 5.793.227,11 foi mantida como sen-
do nacional.

18. NAVIO OCEANIA MARINA

A receita de CR\$ 2.891.250,00 foi mantida como nacio-
nal.

19. NAVIO SILVER JOY

A receita de CR\$ 14.108.642,31 foi mantida como nacio
nal.

20. NAVIO TINDALD

A receita de CR\$ 13.997.779,80 permaneceu como no au-
to de infração.

21. NAVIO ELERANTA

O montante de CR\$ 17.380.347,90 permaneceu intacto, co
mo sendo nacional.

22. NAVIO WORLD AEGEUS

A receita de CR\$ 14.611.643,10 permaneceu como no au-
to de infração.



23. NAVIO FREDDY

A receita de CR\$ 11.017.833,75 permaneceu intacta.

24. NAVIO FROTARIO

A diferença de CR\$ 4.208.867,24 foi mantida como no auto de infração.

25. NAVIO FROTASANTOS

Foi excluída da receita nacional a parcela de CR\$ 528.742,75, já classificada como nacional pela empresa.

26. NAVIO FROTABEIRA

Foi excluída a parcela de CR\$ 227.552,22, já classificada pela empresa como de fonte nacional. Foi incluída a parcela de CR\$ 93.859,02, omitida, e decorrente da diferença de câmbio.

27. NAVIO FROTAKOBE

Foi excluída a parcela de CR\$ 131.865,49, que, por engano, tinha sido registrada a maior pelo fiscal.

Neste exercício, pois, foi excluída a quantia de CR\$ 528.245,84 e incluída a importância de CR\$ 8.833.867,49.

Em razão das alterações procedidas, a exigência fiscal passou a apresentar a seguinte configuração:

Exercício	Auto de Infração	Decisão	Acréscimo
1978	80.860.839,55	80.995.946,00	135.106,45
1979	92.606.791,33	92.135.528,00	- o -
1980	157.653.695,60	157.780.245,00	126.549,40

Acórdão nº 103-08.407

Em razão de reforma da decisão, o quadro apresenta os seguintes dados:

Exercício	Auto de Infração	Decisão Recorrida	Acréscimo
1978	80.860.839,55	80.795.817,00	- o -
1979	92.606.791,33	92.606.791,00	- o -
1980	157.653.695,60	157.653.695,00	- o -

1.1.5 - A QUESTÃO DE DIREITO

Em razão dos fatos relatados acima, ficou claro, desde logo, que só se poderia pensar em decadência nos exercícios de 1978 e 1980, já que no exercício de 1979 a decisão diminuiu a exigência fiscal. Em segundo lugar, cumpre atentar para a circunstância de que as modificações levadas a efeito na decisão o foram com base em erro material e não em erro de direito. Conforme se viu, a decisão singular modificou o auto de infração apenas no seu quantitativo, com base nos dados da perícia. O laudo pericial, assinado, ao mesmo tempo, pelos peritos da Fazenda e da recorrente, só de se deteve no aspecto material, pois conforme afirmaram os peritos, às fls.235:

"Passamos agora, à análise das receitas, dentro do critério adotado pela fiscalização, para apontarmos dados que, conforme dissemos acima, julgamos essenciais transmitir para permitir maior entendimento do trabalho da perícia" (grifei).

A orientação dos peritos ficou ainda mais clara na apreciação do rateio das despesas proporcionalmente às receitas, quando afirmaram às fls.239:

"A perícia se eximiu de refazer os mapas totais, posto que o referido rateio final depende fundamentalmente da posição do julgador quanto à classificação da receita. Observa-se, no entanto, que os erros materiais e ajustes apontados nas notas anexas são apenas

aqueles observados no decorrer da perícia, relativamente aos dados levantados pelo fiscal, sem entrar no mérito de ser esta a posição correta, apenas, utilizando o critério da fiscalização, apontou erros materiais havidos" (grifei).

São os próprios peritos, portanto, que afirmam não terem modificado o CRITÉRIO adotado pela fiscalização e só terem apontado ERROS MATERIAIS. Ora, se o julgador de primeira instância modificou o auto de infração com base nos dados da perícia foi apenas para ajustar os dados fornecidos pela fiscalização à realidade, mas sempre corrigindo meros erros de fato.

Esta preocupação do julgador singular ficou patente ao apontar modificações introduzidas no montante das receitas tidas como nacionais. Conforme se observa pela leitura do longo parecer de fls.472/501, as modificações feitas nos quantitativos do auto de infração o foram em razão dos seguintes motivos:

a) erro na utilização da taxa cambial, como no caso do navio FROTARIO (fls.482), em que a conversão da moeda estrangeira foi realizada pelo autuante à taxa de CR\$ 15,275, quando a taxa vigente era de CR\$ 12,55;

b) erro na apropriação de determinada receita a um navio, quando o correto seria a outro, como no caso do navio FROTA SANTOS (fls.484), em que a importância de CR\$ 225.020,00 foi apropriada pelo autuante como receita deste navio, quando a empresa já tinha feito a apropriação, corretamente, ao navio FROTABEIRA;

c) erro de cálculo apurado no auto (erro material) , como no caso do navio FROTARIO (fls.490), em que foram excluídos os montantes de CR\$ 155.850,00 e CR\$ 776.522,10, e adicionada a parcela de CR\$ 35.449,47.

Note-se que todas as correções apontadas pela autoridade lançadora tiveram por fim o lançamento regularmente notificado ao contribuinte e de acordo com os mesmos critérios jurídicos utilizados pelo autuante.



Acórdão nº 103-08.407

1.1.6 - UNICIDADE DO LANÇAMENTO

Outro argumento da recorrente está em que o lançamento é uno e indivisível, de tal sorte que "o segundo lançamento se tornou o único lançamento, já que o primeiro auto de infração foi anulado" (fls.550). Mais adiante (fls.551), disse, ainda, a recorrente: "Ressalte-se, por oportuno, que in casu o lançamento não foi modificado em razão quer da impugnação do contribuinte-Recorrente, quer em virtude do recurso de ofício, nem por qualquer falha formal do lançamento. Simplesmente ficou decidido pela douta Câmara que o lançamento original havia sido mal procedido, tendo sido verificado erro na aplicação do direito pelo Sr.fiscal."

Não se pode confundir definitividade de um lançamento com sua imutabilidade. Uma vez regularmente notificado ao contribuinte, o lançamento se torna definitivo, isto é, torna-se completo, acabado, mas poderá, ainda, ser alterado por impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa do Fisco, nos casos previstos no art.149 do C.T.N. Lançamento definitivo é o que concluiu a fase do procedimento administrativo e foi regularmente notificado ao contribuinte. Definitividade não se aplica ao lançamento como contrário a provisório ou a condicional, mas contrapõe-se aos atos de natureza preparatória do procedimento de lançamento e que o art.173 do C.T.N. denomina de "medidas preparatórias".

De acordo com o art.145 do C.T.N., o lançamento é definitivo mas não imutável e por isso é que a alterabilidade pode ocorrer em virtude de:

- a) impugnação do sujeito passivo;
- b) recurso de ofício;
- c) revisão de ofício, nos casos previstos no art.149.

Disse a recorrente que a revisão provocou um novo lançamento e que anulou o lançamento anterior. A modificação do lançamento não implica em se ter dois lançamentos. Por ser uno e indivisível é que se fala em alteração deste e não em sua anulação. Na verdade, a revisão poderá provocar as seguintes consequências:

Acórdão nº 103-08.407

- a) anulação do lançamento anterior;
- b) modificação deste;
- c) lançamento suplementar.

No caso, a autoridade não declarou nulo o lançamento primitivo; apenas introduziu modificação em seu quantum em razão de erro material.

Nem se diga que esta Câmara anulou o lançamento primitivo. Basta que se leia atentamente o Acórdão de fls.440/446 para se perceber nitidamente que a Câmara só anulou a decisão de primeiro grau, por cerceamento do direito de defesa.

1.1.7 - EFEITO PRECLUSIVO DO LANÇAMENTO

É preciso atentar-se, no entanto, para o fenômeno que ALBERTO XAVIER denominou de efeito preclusivo do lançamento. Uma vez efetuado, o lançamento é definitivo, não podendo ser alterado por qualquer motivo.

Ocorre a preclusão interna nos casos em que se veda a reapreciação do lançamento na própria órbita administrativa em que foi proferido. Há, por outro lado, as hipóteses do art.145 do C.T.N. nas quais se prevê a possibilidade de revisão do lançamento. A lei estabelece, em primeiro lugar, os limites temporais da preclusão interna. Por força do art.15 do Decreto nº 70.235/72, para o contribuinte, a preclusão interna ocorre após trinta dias contados da data em que foi feita a intimação da exigência. Para o Fisco o prazo é de cinco anos, conforme conta do art.149 do C.T.N., em cujo parágrafo único está dito que "a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda." Conforme disse A. XAVIER (Do Lançamento, p.332): "seja como for, certo é que esgotados os prazos de impugnação ou de revisão de ofício, consolidase a situação abstrata na esfera administrativa pela decadência do poder de praticar o lançamento."

É claro que a decadência é no sentido de se tornar impossível a revisão, de tal sorte que o lançamento feito após o

prazo decadencial nenhum efeito terá. Com isso não se pode entender que a decadência do direito de proceder à revisão venha a atingir o lançamento já realizado e validamente notificado ao contribuinte. Invoco, novamente, o brocardo acima citado: UTILE PER INUTILE NON VITIATUR.

1.1.8 - A JURISPRUDÊNCIA

Para se aquilatar como o Conselho tem enfrentado a questão, analise-se, por exemplo, o Acórdão nº 103-P-01.055/76, em cuja ementa se lê o seguinte:

? x "DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA.. - Revisão de lançamento concluído quando decorrido o prazo decadencial de cinco anos, contados da data do lançamento primitivo, relativo ao exercício revisto. Interrupção de prazo que o § 2º, do art. 517, do RIR, aprovado pelo Decreto nº 76.186, tornou-se ineficaz. Controvérsia pacificada pelo referido dispositivo legal. O lançamento suplementar, decorrente da elevação do valor do fato gerador, não extingue o seu vínculo em relação ao lançamento primitivo. Recurso provido, em parte, para declarar a decadência relativa ao exercício de 1970 e cancelar parcelas indiretamente tributadas." (grifei).

O Relator da matéria foi o Cons. FRANCISCO PETRAGLIA de cujo voto destaque os seguintes trechos:

"O.C.T.N., consagra o princípio da unidade de lançamento, notadamente quando a obrigação tributária nasce do fato gerador oriundo da apresentação da declaração de rendimentos, porque de tal fato gerador só pode resultar único crédito tributário, constituído por um só lançamento. Por isso que, na forma prevista no inciso III do artigo 145 do referido Código, o lançamento incompleto por ocorrência de erro, falsidade ou omissão na declaração de rendimentos não dá lugar a um novo lançamento, mas em alteração de lançamento por via de lançamento suplementar. É que, sendo o fato gerador indivisível, porque consistente no sistema de declaração, não há como se possa falar em lançamento decorrente de novo fato gerador apurado pela fiscalização.

Aliomar Baleeiro, em seu livro "Direito Tributário Brasileiro" - 2ª Edição - Revista Forense - página 450 sob o título "CASOS TAXATIVOS DE ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO", ensina:

J

"Todavia, o artigo 145 do C.T.N., ressalva os casos em que o lançamento pode ser alterado, por iniciativa do sujeito passivo ou da autoridade. Esses casos devem ser entendidos como taxativos".

Da Exposição de Motivos nº 662, de 12 de setembro de 1966, que acompanhou o projeto de lei que resultou na promulgação do C.T.N., destaco o seguinte trecho:

"Título III: Crédito Tributário, compreendendo os artigos 139 a 195, classificados em 6 capítulos, traça normas disciplinadoras da constituição do referido crédito, pelas várias modalidades de lançamento, ou da revisão deste, por forma a conciliar a segurança da arrecadação com respeito aos direitos individuais."

Temos, então, que da revisão do lançamento surge o lançamento suplementar, e não um segundo lançamento primitivo."

.....

"A partir da vigência do artigo 29 da Lei nº 2.862, de 02.09.75, que adotou a decadência, dentro do período quinquenal iniciado da data da notificação do lançamento primitivo, a administração do imposto de renda pode proceder a duas ou mais revisões da declaração de rendimentos, à revisão dos lançamentos anteriores e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e, em consequência de qualquer um desses atos, proceder o lançamento suplementar para exigência da diferença de imposto apurada. Porém, esse lançamento suplementar só pode ser efetuado antes do término do período de cinco anos, contados da data da notificação primitiva, de forma que se ja observada a regra estabelecida na lei e na conformidade com o princípio que norteia o instituto de decadência na fixação do início e do término do prazo em que o direito deve ser exercido.

No caso dos autos, a decadência ocorreu quando a fiscalização estava sendo efetuada. Então não podia ela ter prosseguido, muito menos ter lavrado auto de infração e notificação fiscal.

O termo de início de ação fiscal, de fls.1, teve como objetivo verificar se as declarações de rendimentos dos exercícios financeiros de 1970, 1971 e 1975 tinham sido apresentadas na conformidade da lei de regência do imposto de renda, conforme se depreende dos elementos pedidos ao contribuinte às fls.1-v. Por

D

isso, não há como se possa negar que se trata de ato de revisão de lançamento. No entendimento, dos ilustres Conselheiros vencidos, o ato menor (termo de início de ação fiscal) produz efeito que é negado ao ato maior (notificação do lançamento primitivo) o que, em termos jurídicos, é impossível de admitir, dada a estreita relação entre o ato, que entenderam como preparatório, e o ato maior e operante - apontado expressamente no § 2º do artigo 517 do vigente R.I.R. - de efeitos de constituição do crédito tributário, e o que é mais grave, entendem que, em face da lavratura do referido termo, o prazo de decadência seja entendido por mais cinco anos contados do mesmo termo, o que resulta na elevação para dez anos o prazo de cinco anos fixados no texto legal citado. Pretendem dar à Fazenda Nacional direito maior do que aquele que lhe foi conferido em lei, em detrimento do direito do recorrente.

Com a existência de um lançamento original e efetuado, a Fazenda Pública já sabe da ocorrência de um fato gerador, tanto quanto quando demonstra saber quando procede a revisão da declaração de rendimentos. Resta-lhe apenas diligenciar para saber se a medida da prestação está exata e isto é exigível dela no prazo de cinco anos contados da data do lançamento primitivo, como também é exigível que ela leve às últimas consequências, isto é, até o lançamento complementar, e dentro do mesmo prazo, aquela manifestação de conhecimento igual ao que levou seus agentes a procederem à revisão do valor do fato gerador dado à tributação, elevado em virtude da ação fiscal."

1.2 - PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO

Disse a recorrente que na hipótese de não se poder falar em decadência, a ação judicial correspondente estaria prescrita, eis que de acordo com alguns tributaristas cujos nomes menciona, só se aceita a interrupção do prazo prescricional com o devido protesto judicial.

Trata-se de tese acadêmica, que não teve qualquer repercussão na Jurisprudência. Afinal, o protesto judicial é apenas um dos meios de se interromper a prescrição, conforme consta do art.174 do C.T.N., mas não o único. Toda interpretação deverá levar em conta o contexto da legislação e, como se sabe, o art.151 do C.T.N. determina que a exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa em razão da interposição de reclamações e recursos, nos



termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. Ora, se a Fazenda está impedida de cobrar o crédito tributário como ocorrerá o prazo de prescrição?

De acordo com o art.867 do Código de Processo Civil:
"Todo aquele que desejar previnir responsabilidade, prover a conservação e ressalva de seus direitos ou manifestar qualquer intenção de modo formal, poderá fazer por escrito seu protesto, em petição dirigida ao juiz, e requerer que do mesmo se intime a quem de direito." Como se vê, todas estas hipóteses só poderão ocorrer quando não tiver havido ainda o lançamento e não tenha ocorrido suspensão do crédito tributário, quando não fosse por outro motivo, pelo menos pelo princípio filosófico do non sunt multiplicanda entia sine necessitate. Se já existe o lançamento, por que ainda se fazer um protesto?

Nem se perca de vista que o protesto é um dos tipos de processo cautelar, que se caracteriza como processo autônomo, preparatório, preventivo ou incidente. Seria absurdo recorrer-se a medida preventiva se já existe processo específico a respeito da matéria.

Este entendimento foi expressamente rechaçado pelo Supremo Tribunal Federal, que, em seu Tribunal Pleno, assim se manifestou a respeito, no RE nº 94.462-1 (E.) - SP, em 06.10.82, assim ementado:

"EMENTA - Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário.

- Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art.142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo, interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art.174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco."



1.3 - PRELIMINAR DE NULIDADE - ADITAMENTO AO RECURSO - REITERAÇÕES DECERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

1.3.1 - AS INCLUSÕES E EXCLUSÕES DA DECISÃO RECORRIDA.

Disse a recorrente que nas várias decisões prolatadas neste processo houve a inclusão de certos valores e a exclusão de outros, com cerceamento do direito de defesa. Menciona as seguintes:

a) a importância de CR\$ 93.859 a título de omissão de receitas como diferenças de câmbio, no exercício de 1980, que foi incluída nos cálculos de fls.457 e excluída nos cálculos de fls. 537;

b) a importância de CR\$ 87.580 sob a rubrica "Dif. Conf. LALUR" de fls. 497, que passou, às fls.537, para CR\$ 1.208.407.

Entendo que esse aditamento feito ao recurso voluntário teve por finalidade simplesmente protelar a decisão desta Câmara, pelos motivos que passo a expor:

a) a inclusão da quantia de CR\$ 93.859 e sua posterior exclusão só beneficiou o contribuinte e se esta parte foi excluída na decisão recorrida, não há como questioná-la em recurso. Só se recorre de matéria que prejudica e não da que beneficia, pois do contrário seria pedir-se reformatio in pejus;

b) o aumento da diferença referente ao LALUR, de CR\$ 87.580 para CR\$ 1.208.407, veio beneficiar a recorrente. Não há por que se tornar objeto de recurso, a não ser que a empresa comprovasse que a exclusão devesse ser ainda maior, mas isto não foi feito. Se o julgador, sponte sua, resolveu aumentar uma exclusão a respeito da qual a recorrente nem sequer impugnara, como se falar em cerceamento do direito de defesa? Se os próprios peritos haviam apontado a diferença a ser deduzida do lucro líquido, no LALUR, como sendo da ordem de CR\$ 87.580, conforme demonstrativo de fls.308, por



que apelar-se de cerceamento de defesa o ato do julgador que ampliou ainda mais esse montante, beneficiando a recorrente?

No estado atual do processo já não se pode invocar a preliminar de nulidade, eis que todas as questões levantadas por esta Câmara e pela recorrente já se acham completamente esclarecidas. Quem ler as razões pelas quais o Relator invocou a nulidade da decisão de primeiro grau e constante de fls.444 verá o seguinte:

a) no exercício de 1978, a decisão diminuíra o imposto em CR\$ 1.878.297,00, sem explicar por que. Já na decisão de fls. 541 o cálculo do imposto foi explicado mediante demonstrativo em que se nota, perfeitamente, como o julgador chegou à quantia menor;

b) no exercício de 1979, embora a base de cálculo tivesse diminuído, houve agravamento da exigência, eis que o julgador se utilizara da alíquota de 35% para cálculo do imposto, quando no auto de infração a alíquota empregada fora de 30%. Esta parte também foi corrigida pelo julgador singular, voltando a alíquota a ser a mesma do auto de infração, conforme se observa dos cálculos de fls. 542;

c) no exercício de 1980, houve um aumento do tributo exigido, no montante de CR\$ 769.904,00. Na decisão que ora se analisa, o imposto exigido veio a ser igual ao do auto de infração. Mais precisamente, veio a ser menor, pois enquanto no auto o tributo exigido era da ordem de CR\$ 55.178.793,00, na decisão recorrida passou a ser de CR\$ 55.178.791.

Na ocasião em que o processo veio a julgamento perante esta Câmara, o Relator propôs se anulasse a decisão de primeiro grau porque o julgador singular incorporou a informação fiscal de fls. 402/405 ao seu decisório, o que importou em tomar em consideração dados extraídos do cálculo pericial, notadamente quanto a valores, em função de erros materiais nos quantitativos que haviam sido apurados pela fiscalização. No entender do Relator toda a questão estava na espécie de critério adotado, qual seja o de se considerar tais valores globalmente, sem adequada individualização e corresponden-



Acórdão nº 103-08.407

te justificativa das parcelas acrescidas ou excluídas, que permitissem a quem lesse a decisão saber por que houve o acréscimo ou a diminuição no tocante a valores utilizados no auto de infração. Pó^r conseguinte, conforme acentuara o Relator: "os valores foram considerados, a partir do laudo pericial, e que importaram na modificação da matéria tributável e do imposto exigido, na decisão de primeiro grau, em relação ao auto, não estão especificados, nem demonstrados, menos ainda fundamentados, naquela decisão."

Já agora não se pode dizer a mesma coisa da decisão recorrida. Esta partiu do que fora decidido às fls.472/504, na qual estão especificados todos os valores tributáveis e já agora é possível saber-se por que cada valor do auto de infração foi mantido ou não.

Não se pode criticar a autoridade de primeiro grau por ter baseado seus cálculos no laudo pericial, que, inclusive, foi assinado pelo perito da recorrente. Pelo contrário, atendeu, com isto, os anseios da empresa que solicitara se fizesse o laudo respectivo. Se a Fazenda recorreu ao saber dos peritos foi para se certificar da verdade dos fatos.

Já dissera o Relator às fls.445: "Penso que uma decisão de primeiro grau, da qual o contribuinte queira recorrer, ou que legalmente enseje recurso, deve, por si só, conter os elementos indispensáveis à interposição do recurso. É da decisão que se interpõe recurso, e não das peças que serviram ao julgador mas que não integram a decisão." Já agora não se pode dizer a mesma coisa, pois a autoridade monocrática se dignou explicar todos os valores tributáveis. Neste passo faltou à recorrente fazer a mesma coisa, isto é, examinar cada receita a cada despesa e demonstrar por que o Fisco está errado.

A respeito, ainda, da nulidade, desejo invocar preceito do Código Tributário Alemão, no seguinte sentido:

"125 - Se a nulidade atingir apenas uma parte do ato administrativo, ele será nulo em sua totalidade, quan

do a parte nula for de tal importância, que a autoridade fiscal não teria baixado o ato administrativo sem a parte nula."

No original:

"§ 125 - Betrifft die Nichtigkeit nur einen Teil des Verwaltungsaktes, so ist er im ganzen nichtig, wenn der nichtige Teil so wesentlich ist, dass die Finanzbehörde den Verwaltungsakt ohne den nichtigen Teil nicht erlassen hätte."

No caso em julgamento os equívocos são de tão pouca monta que, usando-se o princípio do Código alemão, sem dúvida o julgador singular teria decidido da forma como decidiu, mesmo sem a parte que a recorrente diz ser nula.

Passo ao mérito.

II - MÉRITO

2.1 - PRINCÍPIO DA TRANSFERÊNCIA

Foi FRITZ NEUMARK quem, pela primeira vez, enunciou este princípio de tributação no seu "Grundsätze der Besteuerung" e quem ele repetiu no seu "Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik" (J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1970), assim definido por ele:

"O princípio da transparência tributária exige que as leis tributárias em sentido lato, quer dizer, incluindo os regulamentos, ordens, circulares, instruções normativas, etc., se estruturem de tal maneira que apresentem técnica e juridicamente o máximo possível de inteligibilidade e suas disposições sejam tão claras e precisas que excluam toda dúvida sobre os direitos e os deveres dos contribuintes, tanto com relação a estes quanto com relação aos funcionários da administração tributária, e com ela a arbitrariedade na cobrança e na arrecadação dos impostos."

Este postulado, segundo NEUMARK, está baseado em dois aspectos: o primeiro se refere à certeza da dívida tributária individual e se confunde com o que ADAM SMITH chamava de "certainty"; o

segundo, se reporta à compreensão e à clareza das normas jurídico-tributárias.

O princípio da "certainty" de ADAM SMITH consistia , segundo suas palavras, no seguinte: "A importância que cada indivíduo está obrigado a pagar deve ser certa e não arbitrária." Isto porque a tributação não pode estar à mercê do agente do fisco, mas deve se fundamentar na lei, de tal sorte que o contribuinte conheça não só a natureza da exigência como também seu montante exato.

O segundo aspecto é o da "compreensão" das normas tributárias. Conforme disse NEUMARK, o forte incremento especialmente dos impostos diretos trouxe consigo a necessidade de se ter em conta, com maior intensidade do que antes, as peculiaridades próprias de cada situação bem como da pessoa do contribuinte. Além disso, a própria vida econômica foi se tornando cada vez mais complexa e isto tem influência no terreno da tributação. Em terceiro lugar, aumentaram os chamados "grupos de pressão" que cada vez mais atuam no campo do direito fiscal, provocando o aparecimento do "casuismo", que traz consigo "casos" compreendidos em sua profundidade apenas por alguns experts no assunto. Em quarto lugar, as equipes de técnicos que trabalham com impostos contribuem para a circunstância de a tributação se tornar cada vez mais hermética e de difícil compreensão por aqueles que não são iniciados. Em último lugar, os que operam neste campo são dotados de conhecimentos jurídicos e tendem a se manifestar de maneira extremamente técnica, de tal sorte que as leis se tornam produtos de juristas para juristas.

Ora, os agentes do fisco deveriam saber que não estão se dirigindo a técnicos, mas ao povo em geral. Isto supõe que usem uma linguagem e uma clareza nos seus atos que qualquer do povo possa compreender o que estão dizendo e, sobretudo, o que estão exigindo do particular. Não se deve perder de vista, além do mais, que a defesa, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, é feita pelo próprio contribuinte, ou por um terceiro, que não tem por dever ser advogado ou especialista em tributação. O processo fiscal administrativo, pela sua singeleza e sua simplicidade, é



instrumento posto nas mãos de qualquer do povo e daí a importância da clareza e, usando a terminologia de NEUMARK, da "transparência" dos atos da administração.

2.2 - O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E O CASO EM JULGAMENTO

Utilizando-se dos ensinamentos de NEUMARK e de ADAM SMITH, o que se observa no caso em julgamento é que não se deu ao contribuinte uma perfeita transparência do que se estava exigindo dele. Embora não se possa dizer que houve, no caso, cerceamento do direito de defesa, faltou aquela "certainty", ou seja, uma visão clara daquilo que se estava exigindo quantitativamente. Isto porque a exigência fiscal foi baseada na soma algébrica entre as RECEITAS NACIONAIS e, de outro lado, as DESPESAS NACIONAIS. Assim, para se chegar à conclusão de o lucro tributável, no exercício de 1978, ano-base de 1977, ser da ordem de CR\$ 80.860.838,55, tem-se que consultar o mapa de fls.9 e, depois de algum esforço, perceber que o autuante obteve esta quantia comparando as RECEITAS NACIONAIS da ordem de CR\$ 428.393.341,74 menos as DESPESAS NACIONAIS, da ordem de CR\$ 347.532.502,19.

O julgador de primeira instância, ao invés de perfilhar o mesmo caminho, embrenhou-se pela declaração de rendimentos da empresa e a exigência passou a ser feita de acordo com o seguinte esquema: $LUCRO LÍQUIDO + DESPESAS ESTRANGEIRAS - RECEITAS ESTRANGEIRAS$, sem se falar nas demais rubricas que não constaram do auto.

Aparentemente este esquema em nada afetaria o utilizado pelo fiscal autuante, pois a tributação tanto poderia ser feita pelo lado das "RECEITAS", quanto das "DESPESAS". Acontece, no entanto, que para utilizar este esquema o julgador singular se viu forçado a inserir outras rubricas que não se achavam nem no auto de infração nem na declaração de rendimentos como foi caso, por exemplo, do item "Receita Omitida-Diferença de câmbio", que não foi objeto do auto de infração, mas que o julgador considerou como decorrência do que tinha sido apurado pela perícia.



O problema maior foi com a rubrica idealizada pelo julgador sob o título de "Diferença conf. LALUR", que foi invocada simplesmente para servir do que em linguagem vulgar se denomina "conta de chegar", ou seja: para alcançar o mesmo quantitativo mencionado no auto de infração, o julgador singular se valeu deste item, criado por ele, sem qualquer explicação, e que confundiu a defesa. Por isso a recorrente levantou aquelas interrogações acima assinadas.

O que mais choca no caso presente é que a fiscalização simplesmente se rebelou contra a Portaria nº 268/76 e o auto foi baseado em interpretação puramente "pessoal" do autuante, sem análise do que efetivamente estava contido no subitem III.b desse ato, simplesmente porque o autuante, a priori, entendeu que a portaria do Ministro não poderia ser interpretada em contradição com o Decreto do Poder Executivo, sem, no entanto, aprofundar-se no estudo daquele ato ministerial e procurar saber por que a autoridade dera tratamento de "custo indireto" a vários custos que, na Teoria Contábil, são geralmente encarados como custos diretos.

Aqui chegamos ao outro aspecto do princípio da transparência, que é o fato de estarmos diante de um casuismo. Queiramos ou não, a tributação das empresas de navegação apresenta fisionomia peculiar, de tal sorte que sua contabilidade há de ser levada a efeito com certas "peculiaridades". Prova disto é o fato de já termos neste processo duas portarias a respeito do entrelaçamento da escrituração contábil com a tributação: a Portaria nº 268, de 14.07.76, e a Portaria nº 188, de 27.09.84.

A recorrente se viu a braços, de um lado, com um fiscal autuante, que simplesmente desconheceu tudo quanto se tinha ajustado através de seminários, reuniões, estudos, etc. entre os técnicos do Ministério da Fazenda e as empresas de navegação e, de outro, com uma autoridade julgadora que esteve preocupada, quase exclusivamente, com o aspecto formal da autuação, a saber, como se poderia combinar os algarismos apontados no laudo pericial com os levantados pelo fiscal autuante. Não se deu ouvidos aos clamores da empresa no sentido de se atentar, também, para AS CIRCUNSTÂNCIAS DO CASO, já que a tributação de empresas de navegação apresenta pe-



culiaridades que não apresentam outras pessoas jurídicas.

Faltou transparência, também, na decisão, que se reportou à "mudança de critério jurídico", o que provocou a preliminar de decadência.

Faltou transparência, outrossim, na maneira de encerrar a própria temática da decadência, confundindo-se, até, decadência com prescrição, ou, pelo menos, sem se explicar, na decisão monocrática, por que se passou abruptamente do tema de decadência para o de prescrição.

2.3 - O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O indivíduo tem o direito de conhecer a lei, e não apenas o dever, como geralmente se afirma, pois antes de estar obrigado a determinado procedimento tem o direito de saber, com clareza e precisão, o que dele se exige. Por outro lado, só está obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa em virtude de lei (art.153, § 2º, da Constituição Federal). A esse princípio da certeza jurídica se junta, portanto, o da segurança jurídica.

Os autores sempre relacionam a segurança jurídica com o princípio da legalidade. SAINZ DE BUJANDA, por exemplo, dedicou largo espaço no volume III do seu "Hacienda y Derecho" ao tema da segurança jurídica como decorrência do princípio da legalidade. ALBERTO XAVIER, já no seu "Manual de Direito Fiscal" (Lisboa, 1974, p. 116) haveria de escrever: "O fundamento da configuração do princípio da legalidade em matéria de impostos como uma reserva absoluta de lei formal encontra-se na idéia de segurança jurídica ou certeza do Direito (JAENKE, Rechtssicherheit im Steuerrecht, Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Düsseldorf, 1960, p.43 e ss.; MARTIN OVIEDO, El principio de seguridad jurídica en el derecho fiscal, C.T.F., nº 150, junho de 1971, p.54 e ss.; WACKERNAGEL, Über das Vertrauensprinzip im Steuerrecht, Festgabe für Simonius, Basel, 1955, p.411 e ss.)." Chegou, mesmo, a comparar o Direito Administrativo com o Direito Penal. No primeiro, porque as considerações de segurança jurí



dica nunca conseguiram absorver as de oportunidade e conveniência, próprias da Administração, o princípio da legalidade contenta-se em estabelecer uma mera preeminência da lei (reserva relativa de lei material); já no Direito Penal, como as razões de segurança jurídica são de suma importância predomina o princípio de reserva absoluta de lei formal. Como o Direito Tributário tem muita semelhança com este último, chegou ele ao mesmo princípio da necessidade de lei formal para a tributação.

A segurança jurídica, segundo XAVIER, se desdobra, realmente, num aspecto formal, que consiste na estabilidade do direito, e num aspecto material, que consiste na proteção da confiança.

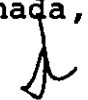
Conforme ele afirmou (Manual, cit. p. 117): "O princípio da proteção da confiança na lei fiscal traduz-se mais concretamente na susceptibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe são concedidos ou dos encargos que hajam de suportar. Por outras palavras: é o princípio que se traduz na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base directa e exclusivamente na lei."

2.4 - O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA NO CASO EM JULGAMENTO.

Conforme ficou assentado, em vários lugares deste processo, a empresa participou de vários encontros com os técnicos da Receita Federal a fim de discutir a temática da contabilização das receitas e despesas de uma companhia de navegação, justamente para procurar a certeza e a segurança na sua ação.

Além do mais, sofreu fiscalização específica dos agentes federais e, às fls.562, por exemplo, estampou o que disse o fiscal que examinou sua contabilidade antes do auto que ora se analisa:

"No exame da situação relativa à empresa examinada, o



Acórdão nº 103-08.407

tema fundamental é a conceituação do que sejam receitas obtidas no País e no exterior, ponto de partida para a adequada classificação."

Mais adiante escreveu o fiscal:

"Esclarecido está, portanto, que a examinada ao proceder, como vem procedendo, tal como bem caracterizado na consulta, que formulou, o faz de pleno acordo com as normas complementares editadas e aqui mencionadas" (grifei).

Referiu-se o fiscal à Portaria nº 268/76.

De repente, porém, a empresa sofreu a fiscalização, e o auto que ora é objeto de análise, sem maiores esclarecimentos, "considerou que ela vinha infringindo a lei. Pergunta-se: para que a recorrente fizera reuniões com os técnicos da Fazenda, apresentara consulta, foi visitada pelo fisco, que nada encontrou de contrário à lei? Tudo isto deveria ter sido levado em consideração, pois do contrário o princípio da segurança do direito não terá qualquer validade nas relações fisco-contribuinte.

Por outro lado, a própria Administração reconheceu que havia formas legítimas de elisão fiscal. Não se pode, simplesmente para tolher essa possibilidade da empresa, assarcar contra ela a pecha de infratora.

Às fls. 559 inseriu a recorrente um trecho da exposição de motivos que precedeu a Portaria nº 188/84, na qual se disse:

"No sistema vigente (Portaria nº 268/76) em que se define fonte em função do local de pagamento, o sujeito passivo pode utilizar formas legítimas para obter a diminuição ou mesmo a exclusão de rendimentos tributáveis."

Mais adiante se voltará à análise desta questão. Por ora desejo acentuar, somente, o fato de a própria administração demonstrar certa dúvida diante da temática, inclusive mencionando a



Acórdão nº 103-08.407

praxe de se definir a fonte em função do local do pagamento, fato este que deve ser tido em consideração no julgamento presente.

Se não se der ao contribuinte a possibilidade de se sentir seguro não haverá possibilidade de se ter uma tributação com base no princípio da legalidade.

2.5 - AFRETAMENTOS

O auto de infração foi baseado na observação feita pelo autuante no sentido de que "a empresa em obediência ao subitem III, "b", da Portaria nº 268, de 14.07.1976, apropria os custos diretos de operação de navios diretamente a cada navio. Todavia, deixa de apropriar os custos de "Afretamento" dos navios afretados da mesma forma, rateando tal custo em função do Total das Receitas Operacionais Nacionais/Estrangeiras, deixando, em consequência, de imputar às receitas oriundas dos navios afretados o custo correspondente da utilização dos referidos navios."

Para melhor esclarecimento da matéria, transcrevo o referido subitem III, "b", da Portaria nº 268/76:

"III.b - os custos, despesas e encargos realizados com a operação dos navios, tais como pessoal de bordo, combustíveis, lubrificantes, seguro, manutenção, reparação, docagem, depreciação, afretamento e outros semelhantes, serão rateados proporcionalmente entre as receitas de fontes nacionais e as de fontes estrangeiras" (grifei).

Como se vê, a portaria tomou várias espécies de custos, que, por sua natureza, seriam custos diretos, e deu-lhes tratamento de CUSTOS INDIRETOS. Isto porque propiciou que fossem RATEADOS PROPORCIONALMENTE entre as receitas de fontes nacionais e estrangeiras. A empresa, portanto, obedeceu à portaria do Ministro e já que a lei não dispôs de modo diverso não há como se ver infração num procedimento preconizado pela própria autoridade máxima do Ministé-



Acórdão nº 103-08.407

rio da Fazenda.

A recorrente se reportou ao fato de este procedimento ter sido combinado com as autoridades fazendárias e creio caber-lhe razão, pois conforme foi dito na impugnação (fls.107): "os navios próprios são, muitas vezes, aproveitados para cargas mais rendosas, enquanto que afretados navios o são para as mais baratas e em "spot", isso para se poder transportar as cargas mais rendosas nos navios próprios, cujo alto custo patrimonial importa um gasto diário elevado. Não deve ser esquecido, também, que o afretamento é dirigido para atender a clientes." Tem razão a recorrente, portanto, quando pretende, na forma da portaria, alocar os custos de afretamentos às receitas dos navios próprios, já que pelo fato mesmo do afretamento os navios próprios puderam obter mais receitas. Uma coisa compensa a outra.

Tem-se que levar em conta, outrossim, o fato de, muitas vezes, a empresa estar, ao mesmo tempo, carregando e descarregando, de tal sorte que fica praticamente impossível apropriar a cada carga o seu custo direto. Tudo isto foi explicado aos técnicos fazendários.

Os tributaristas alemães costumam referir-se frequentemente ao PRINCÍPIO DA LEALDADE. O § 93 da AO de 1977, por exemplo, determina que: "As partes e outras pessoas têm de prestar às autoridades fiscais as informações necessárias à apuração do fato tributário, relevantes para os fins de tributação" (Die Beteiligten und andere Personen haben der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes erforderlichen Auskünfte zu erteilen). E mais adiante, no nº 3, acrescenta o dispositivo: "As informações devem ser prestadas com lealdade e refletir a verdade." (Die Auskünfte sind wahrheitsgemäss nach besten Wissen und Gewissen zu erteilen). Ora, a recorrente sempre procedeu lealmente para com o Fisco, caso se acredite em suas palavras que se encontram às fls.108:



Acórdão nº 103-08.407

"Ressalvamos que a empresa sempre tentou, laboriosamente, traduzir no seus lançamentos contábeis a justeza da lei, seguindo todos os preceitos e regulamentos, não só com profissionais habilitados e de gabarito, como também com auditorias internas: fiscais, financeiras e técnicas, como também, para maior propriedade de suas intenções, auditoria externa, de renome internacional, como a Price Waterhouse & Peat, até 1977 e Arthur Young, em 1978/9. Foi uma das maiores interessadas no seminário com a receita Federal, porque achava-se confusa perante a não definição de certos preceitos de uma atividade nova, não levada na devida consideração nos regulamentos do imposto de renda. Pode-se até dizer, que foi a atuante junto a Receita Federal, em nome das empresas, para, finalmente debater, juntamente com suas co-irmãs e agentes da Receita Federal, os problemas fiscais da atividade, não exatamente normativados pela lei fiscal. O seminário foi realizado com o que chamamos, na ocasião, "coração aberto". Colocou-se perante a Receita Federal, a limpo, todos os receios, dúvidas e problemas do setor, chegando-se, finalmente, a uma portaria que veio trazer, até a fiscalização, que ora nos ocupa, a tranquilidade de estarmos procedendo dentro do espírito da lei."

Na perícia foi dito, às fls.240:

"Quanto ao rateio de custos e despesas, devemos esclarecer que os custos de afretamento (nos mapas da empresa classificados como "Fertilizantes" e "Afretados" em 1977, e "Afretamento" em 1978 e 1979 e nos mapas do fiscal "Fertilizantes") de navios de terceiros, a empresa alocou como custo indireto, ou seja, reteou-os pelo total da receita de fretes em cada ano, enquanto que a fiscalização considerou os mesmos custos como diretos, ou seja, rateou-os em função dos fretes dos navios afretados, quer dizer: se as receitas foram classificadas como estrangeiras, aqueles custos também o foram."

A perícia, no entanto, se absteve de tomar posição, posto que esta tarefa compete ao julgador.

Tem-se, assim, a posição do autuante em contraste com a portaria citada e conforme ele mesmo o afirma, às fls. 387:



"Entendido o que é afretamento é fácil se perceber que o custo é diretíssimo, ou seja, vinculado diretamente à atividade fim da empresa - o transporte de mercadorias, é até a locação do instrumento do transporte - O NAVIO."

O autuante tentou demonstrar que a portaria tratou do afretamento como custo direto e forneceu a seguinte interpretação para o caso do rateio de que fala o ato ministerial:

"O que ocorreu na realidade é que a Portaria determinou que os custos diretos de cada navio, inclusive o afretamento fosse rateado pelas receitas nacionais e estrangeiras por ele produzidas".

Embora lógica e respeitável essa interpretação, não é isto o que disse o ato ministerial. Aliás, quando o quiz dizer usou de linguagem direta. Foi o caso do subitem III.a, quando tratou dos custos, despesas e encargos relacionados com carga e descarga, etc. O final deste subitem está assim redigido: "...em correspondência às receitas de fontes nacionais e de fontes estrangeiras a que se vinculem". No subitem seguinte, que é o pertinente ao caso em julgamento, a portaria não usou semelhante linguagem, mas simplesmente permitiu que o custo de afretamento e outros fossem "rateados proporcionalmente entre as receitas de fontes nacionais e as de fontes estrangeiras." O tratamento, s.m.j., é de CUSTO INDIRETO para o caso de afretamento.

Parece-me fora de dúvida que a Portaria nº 268/76, resultante de seminários realizados entre as companhias de navegação e a Secretaria da Receita Federal, teve por objetivo encarar os gastos de afretamento de navios estrangeiros como custos indiretos, e, por isso mesmo, rateáveis na forma do subitem III.b, já que esses custos são realizados EM FUNÇÃO DE TODA A FROTA e não em função de uma carga apenas.

2.6 - RECEITAS DE FRETES

Em razão do exposto no parágrafo anterior, em que se



Acórdão nº 103-08.407

tentou demonstrar que o tratamento dado pela Portaria Ministerial nº 268/76 aos gastos de afretamento foi o de RATEIO, considerando-os, portanto, como custos indiretos, cai por terra todo o auto de infração, pois a exigência fiscal resultante dos cálculos apresentados nos demonstrativos de fls. 09, 10 e 11 perde o seu significado, eis que os custos de afretamento estão calculados de modo contrário à Portaria nº 268/76. Como o Conselho de Contribuintes não é um órgão lançador, não lhe cabe a tarefa de refazer esses cálculos. Mesmo porque, haveria mudança de CRITÉRIO no lançamento e, aí sim, haveria lugar para se impugnar o ato do Conselho invocando-se a decadência.

Note-se, além do mais, que os cálculos realizados pela decisão de primeira instância foram baseados no pressuposto de que ao lucro do exercício seriam adicionadas as "Despesas Estrangeiras" e excluída a "Receita Estrangeira". Se esta Câmara fosse levar a efeito novos cálculos a respeito do RATEIO dos custos de afretamento haveria, na realidade, um novo lançamento, em descompasso com o lançamento anterior. Por outro lado, como os cálculos da fiscalização supõem o cômputo das receitas e despesas de afretamento, todo o lançamento ficou afetado em virtude de a fiscalização não ter obedecido ao que determinava a Portaria nº 268/76.

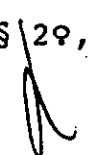
Além disso, tomo a liberdade de fazer as considerações que se seguem.

O Termo de Verificação nº I, de fls. 2, atesta o pensamento do autuante, no seguinte sentido:

"I - Inclusão como estrangeiras as receitas de fretes seguintes:

- a) fretes pagos por embarcadores nacionais, embora tenham sido recebidos no exterior;
- b) fretes pagos por consignatários nacionais, embora tenham sido recebidos no exterior."

O autuante invocou, a respeito, o art.205, § 2º, do



Acórdão nº 103-08.407

RIR/75, que transcrevo:

"Art. 205 — As pessoas jurídicas, cujos resultados provenham de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do País, ficam sujeitas ao imposto, mediante a tributação, apenas, dos resultados derivados de fontes nacionais (Decreto-lei nº 5.844/43, art.35).

§ 1º — Consideram-se resultados derivados de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do País os que provierem (Lei nº 4.506/64, art.63, § 1º):

a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior e vice-versa;

b) da exploração da matéria-prima no território nacional, embora beneficiada, vendida ou utilizada no exterior, e vice-versa;

c) dos transportes e outros meios de comunicações com os países estrangeiros.

§ 2º — Para os efeitos da alínea c do parágrafo anterior, serão considerados:

a) resultados produzidos no País aqueles derivados de fontes nacionais provenientes de fretes, passagens, ou outros, recebidos ou a receber de fontes sediadas ou estabelecidas no País, irrelevante o local em que tal pagamento se efetuar;

b) resultados produzidos no exterior aqueles derivados de fontes estrangeiras, relativos a fretes, passagens, ou outros, recebidos ou a receber de fontes domiciliadas, sediadas ou estabelecidas no exterior, irrelevante o local em que tal pagamento se efetuar.

§ 3º — Na apuração dos resultados específicos do parágrafo anterior, observar-se-á:

a) os custos, despesas e encargos, tais como movimento de carga, descarga, manuseio e agenciamento de mercadorias e passagens, serão rateados em correspondência às receitas de fontes nacionais e de fontes estrangeiras quando a elas vinculados;

b) os custos, despesas e encargos, inclusive pessoal, diretamente incorridos com a operação dos navios e aeronaves e instalações em terra, serão rateados proporcionalmente às receitas, sejam estas derivadas de fontes no País ou no exterior;



c) na alínea anterior incluem-se as depreciações dos bens ali mencionados, e bem assim as despesas operacionais vinculadas à produção das respectivas receitas.

§ 4º - Se a pessoa jurídica que explorar atividades nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional (Lei nº 4.506/64, art. 63, § 2º)."

O autuante se apegou ao fato de o Regulamento dizer que pouco importa o local em que o pagamento se efetuar para simplesmente entender que todos os pagamentos efetuados por empresas brasileiras, ainda que no exterior, seriam considerados como receitas nacionais.

Pelo que se observa nos autos, a realidade é complexa e não permite essa espécie de generalização. Conforme salientou a recorrente, a matéria tem sido objeto de "permanentes estudos, seminários, discussões várias, não só entre os interessados, representados pelo Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima, como entre estes e a própria Receita Federal, que através de Técnicos de Tributação, tem procurado trazer luzes sobre a matéria..."

No caso em julgamento quase todos os pagamentos impugnados são atribuídos à Cia. Vale do Rio Doce que, conforme disse a empresa (fls.99) "apenas exporta minério, adquirido pela empresa estrangeira, e o embarca." Neste caso, o importante era saber se os fretes foram "suportados" pela Cia. Vale do Rio Doce para que se aplicasse o que diz o regulamento, a saber, RESULTADOS PRODUZIDOS NO PAÍS SÃO AQUELES DERIVADOS DE FONTES NACIONAIS. Esta parte é que é essencial, pois se a Cia. Vale do Rio Doce lançou os referidos fretes como "Despesas" suas, então foi ela quem arcou com o ônus e foi ela, realmente, quem pagou o frete, pouco importando o local do pagamento do frete. Faltou à fiscalização provar que as receitas de fretes "pagos por embarcadores nacionais" realmente foram suportados por esses embarcadores. Este é o ponto nodal da questão e que a fiscalização deixou de lado. Nesse sentido é que se deve entender a Portaria nº 268/76, quando afirma:



Acórdão nº 103-08.407

"I - Consideram-se receitas auferidas no País as derivadas de fontes nacionais, provenientes de fretes, passagens e outras obtidas na exploração de atividades de transporte marítimo, recebidas ou a receber de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no País, tais como:

.....

II - Consideram-se receitas auferidas no exterior as derivadas de fontes estrangeiras, provenientes de fretes passagens e outras obtidas na exploração de atividade de transporte marítimo, recebidas ou a receber de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no exterior, tais como..."

As fls. 103 dissera a então impugnante que "a atividade básica de produção, no caso deste processo, é a importação, pelo importador estrangeiro, dos produtos transportados, sendo a receita de fretes correspondente uma derivação de tal atividade básica, seguindo, pois, sua sorte, configurando-se, assim, como receita auferida no exterior, pouco importando a fonte de pagamento, a qual, porém, no caso dos autos, também é estrangeira (e a perícia certamente o confirmará)." A seguir, a empresa alegou o seguinte: "...a renda não é produzida no Brasil, pois deriva de atividade de produção exercida no exterior (importação de granéis sólidos) e o local da sede da pessoa que paga o frete também é no exterior, pois este é pago pelo importador." Este era o cerne da questão que, infelizmente, não foi examinado em profundidade pelo autuante. A autoridade julgadora, por sua vez, perdeu-se em considerações acerca dos valores relacionados no auto e não adentrou no problema crucial que faria com que as receitas fossem realmente de origem nacional ou estrangeira.

Na fase recursal, a empresa juntou cópia da exposição de motivos que antecedeu à Portaria Ministerial nº 188/84, que modificou a Portaria nº 268/76, cuja alínea "b" diz o seguinte:

"b) Definiu-se fonte de receitas, quer nacionais, quer estrangeiras, em função de quem suporta o ônus do pagamento, o que afasta, definitivamente, a possibilidade de elisão fiscal: No sistema vigente, em que se de

D

Acórdão nº 103-08.407

fine fontes em função do local do pagamento, o sujeito passivo pode utilizar formas legítimas, juridicamente admitidas, para obter a diminuição ou, mesmo, a exclusão de resultados tributáveis."

Por isso é que se compreende ter a portaria insistido na circunstância de o importante para caracterizar a receita como estrangeira ou nacional que se observe quem suportou o ônus do pagamento, pouco importando o local do pagamento. Está dito na Portaria nº 188/84:

"4. Consideram-se provenientes de fontes nacionais, sendo irrelevante o local em que seu pagamento se efetue, as receitas cujo ônus de pagamento seja suportado por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou sediadas no Brasil, ou por estabelecimentos permanentes, no Brasil, de pessoa jurídica sediada no exterior.

4.1 - Consideram-se, também, como provenientes de fontes nacionais as receitas decorrentes de conhecimento de transporte à ordem, quando recebidas no Brasil.

5. - Consideram-se provenientes de fontes estrangeiras, sendo irrelevante o local em que seu pagamento se efetue, as receitas cujo ônus de pagamento seja suportado por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou sediadas no exterior, ou por estabelecimento permanentes, no exterior, de pessoa jurídica sediada no Brasil.

5.1 - Consideram-se, também, como provenientes de fontes estrangeiras as receitas, decorrentes de conhecimento de transporte à ordem, quando recebidas no exterior."

A recorrente soube explorar, por outro lado, o fato de a administração ter mudado seu CRITÉRIO de apreciação das receitas quando escreveu:

"A ora Recorrente requer a juntada da justificativa encontrada na exposição de motivos que encaminhou a Portaria nº 188/84, modificadora da Portaria nº 268/76, cujos termos parecem relevantíssimo no jul



Acórdão nº 103-08.407

gamento deste processo, verbis:

"No sistema vigente (Portaria nº 268/76) em que se define fonte em função do lugar do pagamento, o sujeito passivo pode utilizar formas legítimas para obter a diminuição ou mesmo a exclusão de rendimentos tributáveis."

Ora, se o critério do local do pagamento deveria ser mudado, é porque o mesmo vigorava. E por outro lado, se a Portaria usou a expressão "formas legítimas" é porque reconheceu a legitimidade dos procedimentos contábeis adotados pelas empresas de navegação de longo curso, entre as quais a Recorrente.

Assim, querer penalizar o contribuinte por ter se valido do que a administração entende legítimo, contraria os mais básicos princípios de justiça fiscal."

Mais adiante acrescentou:

"Os representantes da armação nacional, por diversas vezes, em reuniões e seminários, procuraram mostrar aos técnicos da Receita Federal as dificuldades existentes para determinar-se a fonte pagadora dos fretes, uma vez que os armadores nacionais não tem ingerência na negociação entre importador - exportador /recedor da carga, também não adiantando fazer perguntas que não lhes serão respondidas. Além disso, no que diz respeito à carga geral, a identificação da fonte pagadora é materialmente impossível, pois há viagens em que são expedidos mais de 1.500 conhecimentos de embarque."

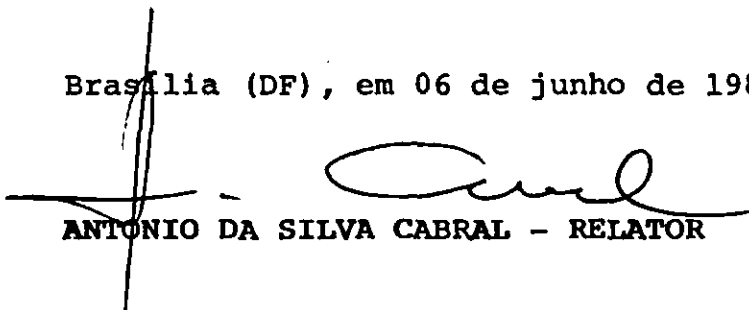
O que parece válido ressaltar é que os armadores, entre os quais a Recorrente, tem procurado mostrar as dificuldades do setor à Receita Federal, buscando soluções satisfatórias para ambos, desses entendimentos tendo resultado a Portaria nº 268/76, posteriormente modificada pela de nº 188/84, de forma que parece de evidente má-fé a atitude do fiscal autuante que, contrariando todos os entendimentos havidos e a própria Portaria nº 268, lavrou um auto de infração, data vênica, absolutamente absurdo e ilegal."

Por todos estes motivos e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de serem rejeitadas as preliminares de decadência, de prescrição e de nulidade da decisão de pri-



meiro grau e, no mérito, por se dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 06 de junho de 1988.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR