

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes
Oitava Câmara

Sessão em 12 de novembro de 1996

Recurso nº 109.234

Processo nº 10410.001983/92-33 IRPJ: Exerc. 1990 A 1993
Recorrente: JORNAL GAZETA DE ALAGOAS LTDA
Recorrida : DRF EM MACEIÓ (AL)

Acórdão nº: 108-03.718

PROCESSO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE - ESPAÇOS EM BRANCO: Espaços reservados no auto de infração, para indicação das folhas do processo, não preenchidos pela fiscalização, não dão causa à nulidade, mormente quando os documentos estão ordenados nos autos e relacionados em quadros demonstrativos, possibilitando identificação das matérias e amplo direito de defesa.

IRPJ - CUSTOS FICTÍCIOS : Não são dedutíveis os gastos indicados em documentos emitidos por empresas coligadas, sem observância de requisitos essenciais, aliado ao fato da não comprovação da natureza e da efetividade dos serviços supostamente prestados.

IRPJ - GASTOS ATIVÁVEIS: Devem ser lançados no Ativo Permanente, para posterior depreciação, os gastos com ampliação do parque fabril da empresa, confirmados pela grande quantidade de materiais de construção adquiridos e pagamentos efetuados a engenheiro civil para gerenciamento da obra.

IRPJ - GASTOS PARTICULARES DOS SÓCIOS: Não são despesas operacionais, e por isso não dedutíveis os valores dos gastos particulares dos sócios, custeados pela empresa.

IRPJ - CUSTOS - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS: Legítima a glosa e a imposição de penalidade agravada, quando comprovado que os cheques contabilizados a favor dos fornecedores, foram emitidos e sacados pela própria autuada, ou depositados nas contas particulares dos sócios.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE GASTOS ATIVÁVEIS: Não cabe ao Fisco imobilizar e controlar a depreciação dos bens da empresa extra-contabilmente, devendo apurar os efeitos do procedimento adotado pela pessoa jurídica e exigir o tributo sobre a glosa da dedutibilidade dos gastos ativáveis lançados indevidamente em conta de resultado, o que equivale ao pleito de depreciação integral no período de aquisição, que inibe nova imobilização.



IRPJ - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO POR DIFERIMENTO DE RECEITAS: Cancela-se a exigência quando não provado o fato contido na acusação, além do lançamento não ter observado critério de apuração definido em ato normativo da administração tributária (PN 02/96) que, sendo norma meramente interpretativa, tem aplicação retroativa à data do ato interpretado.

MULTA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS: Não tipifica a infração quando a declaração de rendimentos é entregue no prazo dilatado pela administração tributária (Portaria MEFP nº 362/92).

TRD - INCIDÊNCIA COMO JUROS DE MORA: Face ao princípio da irretroatividade das normas, admitida a aplicação da TRD como juros de mora, somente a partir do mês de agosto/91, quando da vigência da lei 8.218/91.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos o presente recurso voluntário, interposto por JORNAL GAZETA DE ALAGOAS LTDA,

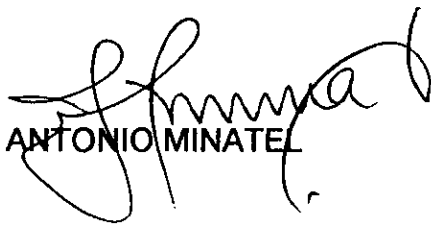
ACORDAM os membros integrantes da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONHECER das razões aditivas de recurso e REJEITAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE, e, no mérito, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir da matéria tributável as parcelas relativas aos itens correção monetária do balanço, postergação do imposto de renda, glosa de prejuízos fiscais e multa por atraso na entrega da declaração, bem como excluir o encargo da TRD excedente a 1% ao mês no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Irvin de Carvalho Vianna, que excluía também parte da exigência relativa ao item custos fictícios, Luiz Alberto Cava Maceira e Manoel Antonio Gadelha Dias, que mantinham a exigência relativa à correção monetária do balanço, e Oscar Lafaiete de Albuquerque Lima, que provia apenas em parte este item. Ausente momentaneamente a Conselheira Renata Gonçalves Pantoja.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - PRESIDENTE

Processo nº. 10410.001983/92-33

Acórdão nº. 108-03.718


JOSÉ ANTONIO MINATEL

- RELATOR

FORMALIZADO EM: **03 DEZ 1996**

RP/108-0.085

RECURSOS DA FAZENDA NRS: RP/108-0.085 e RD/108-0.050

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACIEIRA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO, OSCAR LAFAIETE DE ALBUQUERQUE LIMA e PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANA.



RELATÓRIO

Contra a recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 01/12, cientificado em 02.09.93, para exigência de imposto de renda e acréscimos legais, em função de diversas irregularidades apuradas pela fiscalização nos trabalhos de auditoria fiscal, realizados nos períodos-base de 1.989 a 1.992, que correspondem aos exercícios financeiros de 1.990 a 1.993.

O lançamento do imposto de renda - pessoa jurídica - está sustentado nos seguintes fatos, extraídos resumidamente do auto de infração:

1 - DESPESAS/CUSTOS INDEDUTÍVEIS :

1.1 - CUSTOS FICTÍCIOS:

Faturamento de serviços fictícios, por empresas associadas, para amortizar saldo devedor de conta corrente, formado por transferências de recursos para as empresas coligadas emitentes.

Valor glosado:

Ano-base 1.990 - Exerc. 1.991 Cr\$ 14.519.977,78

1.2 - GASTOS ATIVÁVEIS:

Gastos com construção em imóvel destinado a instalar novas máquinas da empresa e com reforma geral das instalações, discriminados no quadro demonstrativo nº 04, que deveriam ser imobilizados.

Valor glosado:

Ano-base 1.990 - Exerc. 1.991 Cr\$ 10.945.946,92

Ano-base 1.991 - Exerc. 1.992 Cr\$ 6.153.612,50

2 - DESPESAS PARTICULARES DE SÓCIOS:

Glosa de gastos relacionados no quadro demonstrativo nº 03, cujos controles internos da empresa evidenciam destinação em benefício dos sócios.

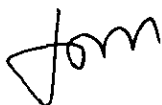
Valor glosado:

Ano-base 1.990 - Exerc. 1.991 Cr\$ 264.850,13

Ano-base 1.991 - Exerc. 1992 Cr\$ 179.204,92

3 - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - DOCUMENTOS INIDÔNEOS:

Glosa de gastos sustentados por notas fiscais inidôneas "...do tipo 'nota fria residual', ou seja emitida por empresa desativada por época de sua emissão, caracterizando desta forma, evidente intuito de fraude por parte da autuada". Consta do auto "... que a empresa simulou quitar obrigações com fornecedores através de lançamentos a crédito de contas 'Bancos Conta Movimento', e a débito de 'Fornecedores', registros estes eivados de falsidade ideológica, uma vez que conforme indicado no quadro demonstrativo 02 e comprovado na documentação de fls.... o destino do numerário foi, em verdade, as contas bancárias dos sócios-gerentes da empresa autuada e/ou sacado pelo próprio emitente." Outras notas fiscais também foram relacionadas por não corresponderem à venda de mercadorias ou serviços, emitidas



graciosamente e *"calçadas pelo emitente"*, cuja via fixa tem valor e destinatário divergentes dos consignados na primeira via em poder da autuada.

Valor glosado:

Ano-base 1.990 - Exerc. 1.991 Cr\$ 80.960.725,00

Ano-base 1.991 - Exerc. 1.992 Cr\$ 250.160.000,00

4 - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO:

Relativa ao valor dos 'Gastos Ativáveis' lançados como despesa (Item 1.2), já considerada *"... a compensação da reserva oculta formada no ano-base anterior."*

Valor apurado:

Ano-base 1.990 - Exerc. 1.991 Cr\$ 1.095.697,71

Ano-base 1.991 - Exerc. 1.992 Cr\$ 93.540.901,48

Ano-base 1.992 - Exerc. 1.993 Cr\$ 513.752.957,74

5 - GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL:

Compensação indevida de prejuízo fiscal, tendo em vista a reversão do prejuízo fiscal de 1.990 para lucro, em função do lançamento de ofício.

Valor glosado:

Ano-base 1.990 - Exerc. 1.991 Cr\$ 4.708.852,00

6 - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA:

Diferimento indevido de receitas, relativas a serviços de publicidade e anúncios veiculados nos meses de dezembro de 1.989 e 1.990, só contabilizadas nos meses de janeiro de 1.990 e 1.991, *"... conforme discriminado nos quadros demonstrativos 06 e 07.)"*

Valor apurado:

Ano-base 1.989 Exerc. 1.990 - NCZ\$ 1.981.337,54

Ano-base 1.990 Exerc. 1.991 - Cr\$ 60.940.100,74

7 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO:

Multa de 1% ao mês sobre o imposto de renda lançado, pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.992, na forma do art. 17 do Decreto-Lei 1.967/82 e IN-SRF 11/83.

Valor apurado:

Ano-base 1.991 - Exerc. 1992 - Cr\$ 131.932.107,54.

Prevê, ainda, o auto de infração mais um item, sob nº 8, para informar que o prejuízo originalmente apurado no ano-base de 1.991, no valor de Cr\$ 7.078.450,00, já foi considerado na quantificação das matérias tributáveis daquele período, que somavam Cr\$ 350.033.718,90, quantia que foi reduzida para Cr\$ 342.955.268,90, que foi a base de cálculo utilizada no auto de infração.

O lançamento foi impugnado pela petição protocolizada em 15.10.93, após prorrogação de prazo concedida pela autoridade local, em cujo arrazoado de fls. 1038/1066 alegou a autuada **preliminar de nulidade** do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, por entender que os espaços deixados em branco pelos autuantes, destinados à indicação das folhas dos autos a que faziam referência, atentam contra o disposto no artigo 2º do Decreto nº

70.235/72, que prescreve que "os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, **sem espaço em branco**, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas" (grifou - fls. 138).

No mérito, trouxe sua contrariedade expressa para atacar a inconstitucionalidade das exigências do PIS, FINSOCIAL, COFINS e Contribuição Social incidente sobre o Lucro, contribuições estas que estão sendo exigidas através de outros processos, não integrando o feito ora em litígio. Exterioriza, ainda, a sua inconformidade em relação a exigência da TRD como fator de atualização monetária, aduzindo que já fora declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e conclui sua impugnação com o pedido de "... realização de diligência consistente em perícia contábil", fundamentada no entendimento de que houve "... verdadeira 'devassa' fiscal, insuscetível de ser desmontada através de simples arrazoado", alegando existência de "...erros materiais quanto à determinação dos fatos e os de direito quanto ao enquadramento legal..." que justificam sejam declarados os autos "... nulos e improcedentes." (fls. 1066)

Pela decisão acostada aos autos às fls. 1.072/1075, a autoridade de primeira instância dirimiu a controvérsia, rejeitando a preliminar de nulidade e indeferindo a realização de perícia, mantendo integralmente a exigência pelos fundamentos que podem ser extraídos da ementa aqui reproduzida:

"PRELIMINAR DE NULIDADE

No procedimento administrativo fiscal, a nulidade do feito só se dá quando o mesmo contraria o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Argumentos de inconstitucionalidade não são apreciados na esfera administrativa.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

Indefere-se o pedido de perícia quando o mesmo não cumpre as determinações contidas no art. 16, inciso IV, combinado com o art. 17, ambos do Decreto nº 70.235/72.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Cientificada da decisão em 27.06.94 (AR de fls. 1.078), interpôs a autuada recurso voluntário que foi recepcionado em 25.07.94, em cujo arrazoado de fls. 1.079/1.117 volta a repetir a preliminar de cerceamento do direito de defesa, insurgindo-se contra o indeferimento da perícia requerida, alegando que a autoridade julgadora de primeira instância "... foi arbitrária e truculenta" (fls. 1081), não permitindo elucidar o que a fiscalização adjetiva como "nota fria residual" e "nota fiscal calçada emitida graciosamente", porque não encontrou menção a estes termos na literatura fiscal.

No mérito, refuta a possibilidade de ocorrência da postergação pelo diferimento indevido de receitas, alegando que a veiculação de publicidade é comandada pela agência contratante, que pode encurtar ou alargar os períodos de veiculação, podendo iniciar em dezembro e

terminar em janeiro, hipótese em que entende que a receita só deve ser reconhecida no exercício seguinte (fls. 1085). No mais, repete "ipsis literis" todas as objeções sobre as inconstitucionalidades das contribuições e da exigência da TRD, já expendidas na peça impugnatória, concluindo o seu pedido pela reiteração da realização da perícia, e pela decretação da improcedência dos autos de infração lavrados. (fls. 1.117).

Pela petição recepcionada pela presidência desta E. Câmara, em 15.10.96, apresentou a recorrente *"... razões aditivas de Recurso para as quais roga a especial atenção desse Colendo Colegiado"*, invocando que a oportunidade é assegurada pelo disposto no artigo 2º, inciso II, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 260, de 24 de outubro de 1.995, que admite *"enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos e requerer diligência."*

Constam das razões complementares ao recurso a reiteração da arguição de preliminar de nulidade do auto e da decisão recorrida, o primeiro pela existência dos já mencionados espaços em branco, enquanto que a nulidade da decisão estaria configurada pela negativa da perícia e pelo não acatamento da mesma preliminar suscitada perante a autoridade julgadora de primeira instância. Cita doutrina e jurisprudência que entende militar em favor da tese sustentada.

No mérito, aditou contrariedades para cada item da autuação, assim resumidas:

1 - CUSTOS FICTÍCIOS:

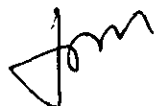
Alega que não há elementos de prova nos autos para sustentar a acusação, além de consignar que a fiscalização está dando tratamento de mútuo à conta corrente mantida com as coligadas, hipótese que entende não tipificar o instituto previsto no artigo 1.256 do Código Civil, pelo que entende indevida a tributação da correção monetária desses valores na forma do Decreto-lei 2.065/83, citando jurisprudência deste Conselho que entende militar a seu favor. Aduz, ainda, que as atividades das empresas se complementam, sendo normal e natural que a Rádio, Gráfica e a empresa de Vídeo possam prestar serviços de publicidade ao Jornal e, assim, reciprocamente, militando a escrita a favor da empresa, porque não foi desclassificada.

2 - GASTOS ATIVÁVEIS:

Alega que *"...não houve qualquer construção de imóvel novo, como demonstra a certidão fornecida pela Prefeitura de Maceió... tampouco realizou-se reforma geral"*, invocando que *"na relação de gastos encontrada pelo Fisco para essa construção existe apenas 1 vidro incolor, quando é muito pouco provável que se construa um imóvel com uma única e mísera janelinha que custou cinco mil cruzados (fls. 121)"*.

Contesta a inclusão de gastos que a seu ver não se coadunam com a imputação fiscal, citando como exemplo os gastos com aquisição de capachos, fitas isolantes, locação de cilindros de gás e alimentação de pessoas de serviço, concluindo que deveria o Fisco aprofundar as investigações, além de entender que *"...não se pode tributar o suposto ativo sem considerar as depreciações devidas, que alteram o resultado."*

3 - CUSTOS INEXISTENTES - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS:



Alega que não há prova para concluir que os cheques utilizados para pagamento das notas fiscais foram sacados no caixa dos Bancos, por funcionários da Recorrente, podendo sê-lo pelos Fornecedores, estando a acusação fiscal sustentada em depoimentos de terceiros, sem qualquer valia. Aduz que a legislação não atribui obrigação das empresas adquirentes investigarem o endereço e a situação com as quais contratam, porque o pressuposto é a regularidade. Registra que "... o depoimento de fls. 1006 é de pessoa ligada à Tribuna de Alagoas, empresa em torno da qual se gerou o conflito entre irmãos que resultou no processo contra o Presidente", o que o inquina de inválido.

Indica que, embora o Fisco tivesse alegado que algumas dessas empresas não tinham sido encontradas e estavam desativadas, *"... essas empresas não só existem, foram encontradas e atuadas pelo Fisco, na época, mas também persistem litigando na via administrativa em processos fiscais atualmente em curso"*, citando números de processos da Unimóveis, Rio de Janeiro Produções, Tekne Comércio e Representações, Caixa Alta e Baixa Ltda. Entende que *"... havendo o Fisco atuado os fornecedores, deu ele seu aval ao procedimento da Recorrente."*

No tocante às notas fiscais da empresa Engenho de Comunicação-Ltda, alega que "... não só ainda existe como pertence a respeitado deputado federal ... a prestação de seus serviços está comprovada através da documentação anexa, pertinente à promoção 'Resposta Gazeta' por ela operacionalizada, percebendo-se ao final do correspondente Regulamento que era proibindo a seus funcionários de participarem do evento." Rebate a acusação de fraude, transcrevendo ementa do Acórdão 104-9960, da Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes.

4 - CORREÇÃO MONETÁRIA DOS GASTOS ATIVÁVEIS:

Sendo a exigência decorrente de item precedente, invoca as mesmas conclusões já oferecidas, para afastar a tributação.

5 - PREJUÍZO FISCAL GLOSADO :

Igualmente, a objeção é por via reflexa de outras exigências.

6 - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO:

Entende ser insustentável a exigência contida no auto de infração, pela inexistência do cálculo da diferença do imposto, juros e correção monetária, na forma do artigo 6º do Decreto-lei 1.598/77. Registra *"... que o Fisco não considerou sequer a diminuição do saldo devedor de correção monetária no ano subsequente, nem a apropriação dos custos correspondentes às receitas questionadas ..."*, concluindo que *"... o procedimento fiscal em nada se assemelha àquele indicado no Parecer Normativo n. 2, de 28 de agosto deste ano, através do qual a Receita Federal explicita mais uma vez o conteúdo da norma contida naquele artigo 6.º do DL 1598."*

7 - MULTA DE 1% POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO:

Aduz que a jurisprudência administrativa é farta no sentido de afastar essa penalidade, quando o Fisco efetua lançamento de ofício. Contesta a acusação pela não ocorrência da mora, indicando que a declaração do exercício de 1.991 foi apresentada em 31.05, data final de apresentação, pela prorrogação concedida pela IN 20/9, enquanto que a declaração do



Processo nº. 10410.001983/92-33

Acórdão nº. 108-03.718

exercício de 1.992 foi entregue em 14.05.92, dentro do limite fixado pela Portaria MEFP 362/92.

Por último, contesta a aplicação da TRD, como índice de juros de mora, para o período entre fevereiro e agosto de 1991, citando o Acórdão CSFR 01-1.773, de 17.10.94, da Câmara Superior de Recursos Fiscais que afasta essa incidência, indicando que está apresentando em anexo "*.... laudo de Auditora Independente que corrobora as alegações agora aditadas, e que certamente servirá de elemento de convicção no julgamento desse Colendo Conselho*", contudo, registro que esse pretenso laudo não acompanhou as razões aditivas aqui relatadas.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Afasto, desde logo, a **preliminar de nulidade do auto de infração**, porque não vislumbro que os espaços deixados em branco, reservados para indicação do número das folhas dos autos que continham os documentos de cada matéria tributável, possam ter cerceado o direito de defesa, notadamente quando os documentos a que pretendia referir-se a fiscalização encontram-se todos ordenados nos autos. A pretensão original dos autuantes tinha em mira facilitar o manuseio dos autos, indicando que as notas fiscais dos "Custos Fictícios" encontravam-se as "fls.....", enquanto que os documentos em que se fundamenta glosa dos "Gastos Ativáveis" estão às "fls.". Todavia, essa indicação nem se fazia necessária, na medida em que a fiscalização preparou quadros demonstrativos para cada item da autuação, onde estão consignados os valores e os documentos que sustentam cada exigência, documentos estes que se encontram perfeitamente ordenados nos autos, seguidos de cada demonstrativo, em nada dificultando o manuseio e a identificação dos fatos, tanto que foi possível à autuada deduzir a mais ampla defesa, mesmo à distância, característica esta exteriorizada à saciedade nas suas razões aditivas ao recurso, curiosamente quando já não mais tinha os autos à sua disposição.

A mesma sorte está reservada à **preliminar de nulidade da decisão** de primeira instância, documento este que, embora conciso e objetivo, não padece de qualquer vício de nulidade. Pelo contrário, a autoridade monocrática enfrentou cada uma das objeções formuladas na impugnação inicial que eram pertinentes ao litígio, apreciando a preliminar então suscitada e, a meu ajuízo, agiu bem indeferindo a pretendida perícia, porque também entendo não estarem presentes os pressupostos que pudessem justificar a necessidade da sua realização, o que é corroborado pelo fato de a recorrente não ter indicado qualquer começo de prova, ou indício de inconsistência, que pudesse motivar dúvida ao julgador, ou impedisse a formação da convicção sobre os fatos em litígio.

Tenho sustentado que não caracteriza cerceamento ao direito de defesa, a negativa ao pedido de realização de perícia técnica, cujo único objetivo era o exame da escrituração da própria recorrente. Ora, a matéria tributada nestes autos está assentada em elementos apurados e identificados no estreito círculo da própria empresa, portanto são elementos que estão na posse e disponibilidade da autuada, o que não impede seja trazida aos autos a demonstração da inoccorrência dos efeitos tributários que estão sendo imputados. Repito que não juntou a recorrente um único documento indicativo, tampouco demonstrou a necessidade da perícia requerida.

É de ser lembrado que o juízo de concessão de diligência ou da perícia é prerrogativa exclusiva da autoridade julgadora, para a construção de sua convicção sobre fatos controversos, ou para exteriorização de elementos probatórios cujas circunstâncias justifiquem a medida, seja pela indisponibilidade da prova pelo acusado, ou por não estarem presentes conclusões imprescindíveis e só do domínio do conhecimento de determinada ciência, como por exemplo, um laudo de análise química. Nesse diapasão, prescreve o ordenamento jurídico que é direito da parte pleitear, mas é também seu dever fundamentar a imprescindibilidade, para que possa o julgador aquilatar os seus pressupostos e utilidade.

Rejeitadas as preliminares, passo ao exame do **mérito**, cuja análise será efetuada por item, na mesma ordem descrita no relatório. Registro, *ab initio*, que a despeito da decisão monocrática consignar a existência de matéria não impugnada, o que significaria não instauração do litígio em relação a elas, e daí a inocuidade do recurso pela preclusão, admito que da precária impugnação primitiva é possível extrair a tese da negativa geral, quando acena para que os autos sejam declarados "... *nulos e improcedentes*." (fls. 1066). À época, a tese da negativa geral era admitida, uma vez que a MP 367, que resultou na Lei 8.748/93, que a coibiu expressamente, só foi publicada no DOU de 01.11.93, portanto posteriormente à impugnação que foi protocolizada em 15.10.93. Daí, reconheço em litígio todas as matérias consignadas no auto de infração e passo ao exame individualizado.

1.1 - CUSTOS FICTÍCIOS:

Como registrei na preliminar, não é difícil identificar nos autos a matéria e os documentos que sustentam a exigência. Com efeito, o demonstrativo de fls. 70 traz a identificação da autuada e a seguinte referência como título: "APROPRIAÇÃO DE CUSTOS FICTÍCIOS". Ali estão relacionados 04 (quatro) documentos, com os seguintes dados:

DATA	DOC.	EMPRESA INTERLIGADA	LANÇAMº	VALOR CR\$
20.12.90	sem nº	Video Frame Produções	nº 155	2.985.000,00
21.12.90	C02109	Radio Gazeta de Alagoas		3.980.000,00
23.12.90	sem nº	Video Frame Produções	nº 1.029	1.000.000,00
24.12.90	C03320	TV Gazeta de Alagoas Ltda		<u>6.554.977,78</u>
TOTAL.....				<u>14.519.977,78</u>

O somatório dos valores desses quatro documentos é exatamente a base tributável do primeiro item do auto, e as cópias dos referidos documentos estão acostadas aos autos logo em seguida do demonstrativo, constituindo-se das fls:

nº 72 - Fatura emitida pela Video Frame, em 20.12.90, com número da Fatura em branco, nº de ordem da Duplicata em branco, nº e data da nota fiscal em branco, constando no corpo a seguinte descrição: "Produções de Comerciais - Valor Cr\$ 2.985.000,00";

nº 73 - Outra Fatura emitida pela Video Frame, em 23.12.90, com idênticas características da anterior, no valor de Cr\$ 1.000.000,00;

nº 74 - Fatura C02109, emitida pela Rádio Gazeta de Alagoas, em 23.12.90, no valor de Cr\$ 3.980.000,00, com a seguinte descrição dos serviços: "publicidade contratada no período de 22/12/90 a 23/12/90, conforme nossa autorização número 0109/12/90, de acordo com o(s) comprovante(s) de exibição anexo(s)";

nº 75 - Fatura C03320-A, emitida pela TV Gazeta de Alagoas Ltda, em 24.12.90, no valor de Cr\$ 6.554.977,78, contendo a seguinte descrição dos serviços: "publicidade contratada em

for

for

OUTUBRO/90 conforme nossa autorização e nosso pedido número 0146/10/90, de acordo com o(s) comprovante(s) de exibição anexo(s)".

A folha seguinte dos autos (76) já é composta pelo demonstrativo dos "Gastos Ativáveis", o que mostra que está ali encerrada a instrução do item em comento. Esse registro particularizado é para mostrar que a matéria tributável está clara nos autos, argumento que reforça o não acatamento da preliminar relativa ao cerceamento do direito de defesa.

Contra os documentos listados é que pesa a acusação de tratarem-se de "*valores apropriados como custos/despesas, indevidamente, visto não referirem-se a gastos incorridos, pagos ou contratados*", na literalidade constante do auto de infração, às fls. 02. Estando em questionamento a **efetividade** dos citados serviços, cumpria a autuada, como tomadora dos pretensos serviços, comprovar a materialidade dos mesmos, prova esta que me parece factível. No entanto, nas várias oportunidades que teve, não se interessou a recorrente em trazer para os autos qualquer indício da efetividade desses serviços, nem mesmo os citados "*comprovantes de exibição anexos*", mencionados nas Faturas da Rádio e TV Gazeta, uma vez que não há nada anexado às questionadas Faturas.

Contrariamente à alegada "normalidade" e "regularidade" dos serviços, os elementos colhidos pela fiscalização, que são os únicos constantes dos autos, militam todos contra a Recorrente, senão vejamos:

1º - a totalidade dos gastos do ano de 1.990, representada pelos quatro documentos impugnados, está concentrada no período que vai de 20 a 24 de dezembro, o que desmente a regularidade e normalidade dessas operações entre as empresas coligadas;

2º - cada uma das faturas da Vídeo Frame não se presta como tal. Não foram numeradas, tampouco indicam quais as notas de serviço que lhe deram origem, o que autoriza concluir que elas não existem, e a identificação genérica "*produção de comerciais*", sem qualquer identificação dos efetivos trabalhos realizados, colabora para inquinar os dois documentos de inócuos para o fim que se pretende;

3º - a veiculação de publicidade é facilmente demonstrada através de mapas diários, que são obrigatórios para os veículos de comunicação. Sendo esses veículos (Rádio e TV) empresas do grupo, estranho que essa prova facilmente disponível, tenha sido sonegada pela própria interessada, nas tantas oportunidades que teve para apresentá-la.

Releva ressaltar que a autuada fora intimada, ainda na fase de fiscalização, para comprovar a efetividade dessas operações, constando expressamente do "Termo de Reiteração" de fls. 30, a relação dos citados documentos e a intimação para "*apresentar comprovação da efetiva veiculação e/ou produção dos serviços descritos*". Também nada foi apresentado, pelo que não restava outra alternativa à fiscalização, senão a glosa dos custos não comprovados, pela redução indevida do resultado do período-base de 1.990.

Também é totalmente improcedente a alegação da recorrente, inserida no aditivo ao recurso, de que esses mesmos valores foram tratados como mútuo e submetidos à tributação. Assim não procedeu a fiscalização e a única exigência tributária constante deste processo consubstancia-se na glosa do custo, pela redução indevida do resultado. Mencionou a fiscalização que esses documentos de operações "fictícias" foram contabilizados a débito de custo/despesa, e a crédito das contas correntes mantidas com as coligadas, propiciando



eliminação do saldo devedor sujeito à correção monetária (fls. 2). Todavia, limitou-se a fiscalização à glosa dos custos, não efetuando qualquer tributação vinculada ao mútuo entre as associadas, pelo que nenhum reparo a fazer neste item da autuação.

1.2 - GASTOS ATIVÁVEIS :

Mais uma vez, a matéria é de prova. Elaborou a fiscalização o Quadro Demonstrativo juntado às fls. 76/79, intitulado de "BENS DO ATIVO PERMANENTE REGISTRADOS COMO DESPESAS", onde estão relacionados, individualizadamente, cada documento juntado, com a discriminação da data, número do cheque e banco sacado, uma coluna para "*dados do gasto colhidos nos documentos*", número do lançamento contábil e valor de cada um dos itens listados. Seguem-se as cópias de cada um dos documentos mencionados, juntadas a partir das fls. 80 (volume I), compreendem todo o volume II, e vão até as fls. 809, já no volume III, o que de pronto serve para afastar a irônica afirmação da Recorrente nas razões aditivas ao recurso, quando, negando a existência de qualquer construção, afirmou que "*na relação de gastos encontrada pelo Fisco para essa construção existe apenas 1 vidro incolor, quando é muito pouco provável que se construa um imóvel com uma única e mísera janelinha que custou cinco mil cruzados*".

A objeção da recorrente fundamenta-se na inexistência de obra, tanto que fez juntar certidão expedida em 16 de outubro de 1.996 pela Prefeitura de Maceió, em que atesta "*que no período de 1989 a 1995, não existe nenhum registro de pedido de Alvará de construção para o prédio sede da Empresa suso referenciada, situada à Av. Durval de Goes Monteiro, Km. 7 - Tabuleiro dos Martins, nesta cidade*".

Registro que a inexistência de licença para construção não é prova absoluta de que a construção inexistiu. Em segundo lugar, a certidão é vaga quando atesta inexistência de alvará de construção para Av. Durval de Goes Monteiro, Km. 7, quando a autuada tinha endereço certo e determinado nessa mesma avenida, sob nº 4.354.

Mas, essas circunstâncias são até irrelevantes, ante a abundância das provas colhidas pela fiscalização, sobre as quais transitou a passo largo a recorrente, preferindo diminuir a qualidade do trabalho fiscal, na tentativa de sensibilizar o julgador, despertando a sua atenção unicamente para a inclusão no imobilizado de "capachos", "fitas isolantes", "locação de cilindros de gás" e "até a alimentação de pessoas de serviço".

Todavia, não é essa abstração que sobressai dos autos, onde os documentos juntados provam exatamente o contrário, ou seja, a compra continuada de grande quantidade de material de construção, onde teve a fiscalização o cuidado de juntar aos autos documentos casados de cada operação, ou seja, o pedido da empresa, a nota fiscal do fornecedor e o cheque utilizado para pagamento. Nos pedidos de materiais, que são documentos internos da autuada, está expressa a confissão da destinação dos produtos adquiridos, aparecendo consignada a expressão : "PARA OBRA DE AMPLIAÇÃO DA ROTATIVA E EXPEDIÇÃO". Essa expressão está repetida num grande número de documentos, valendo como exemplo os de fls. 94, 104, 135, 141, 145, 147, 155, 159, 171, 173, 176, 178, 180, 182, 185, 186, 187, 190, 204, 209, 217, 230, 255, 261, 284, 290, 296, 300, e tantos outros, para restringir o exame somente



ao volume I, já que a repetição tornar-se-ia enfadonha, sabendo-se de antemão que todo o volume II é composto de documentos atinentes a este item da tributação.

Até na nota fiscal de aquisição dos questionados "capachos" (em número de 6), consta a anotação "material para obra" (fls. 107). Também nas várias solicitações de pagamentos e recibos firmados pelo Sr. Manoel Bezerra da Silva repete-se a menção "serviços executados na construção do Jornal Gazeta" (fls.112).

De outra parte, a natureza dos materiais adquiridos também evidencia execução de obra nova, como fazem ver os documentos de locação de andaimes, aquisição de forros, grande quantidade de madeiras, material elétrico e de tintas, material de esgoto e hidráulica, cimento, tijolos, locação de betoneira (fls.370), e tantos outros típicos da construção civil.

Nesse ponto, se alguma dúvida ainda pudesse pairar sobre o acerto do procedimento fiscal, ela é imediatamente espancada pelo exame dos recibos firmados pelo Sr. IRAN CARDOSO PONTES, em papel personalizado onde consta a sua qualificação profissional de "ENGENHEIRO CIVIL - CREA 1338 D/AL", recibos estes que expressam com fidedignidade a natureza da contraprestação pelos pagamentos que lhe foram efetuados, de onde se transcreve:

fls. 225 - Cr\$ 50.000,00 - "... referente ao gerenciamento de sua obra: reforma com ampliação de seu Parque Industrial, durante o período de 29 de dezembro/90 a 04 de janeiro de 1991...";

fls. 304 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... durante o período de 05 a 11 de janeiro de 1991...";

fls. 340 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... período de 12 a 18 de janeiro de 1991...";

fls. 460 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... período de 19 a 25 de janeiro de 1991...";

fls. 530 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... período de 27 de outubro a 02 de novembro de 1990...";

fls. 537 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... período de 03 a 09 de novembro de 1990...";

fls. 556 - Cr\$ 55.050,00 - "... referente a cálculo de Estrutura Metálica (remoção de dois pilares área da rotativa...";

fls. 557 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... gerenciamento da obra período de 10 a 16 de novembro de 1990...";

fls. 720 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... período de 01 a 07 de dezembro de 1.990...";

fls. 748 - Cr\$ 50.000,00 - idem "... período de 08 a 14 de dezembro de 1990...".

Os recibos atestam o gerenciamento de obra de construção civil, pelo período continuado superior a três meses, de outubro/90 ao final de janeiro de 1.991, exatamente o período em que se concentram os gastos relacionados pela fiscalização no demonstrativo de fls. 76/79, sendo que o último documento lá relacionado é de 31.01.91.

Ora, a coincidência temporal não é mero acaso, e sim prova irrefutável da imobilização, o que faz desmoronar, de uma vez por todas, a insustentável tese da Recorrente, prevalecendo incólume o levantamento fiscal que aplicou norma vigente da legislação tributária que veda a dedutibilidade de custos de aquisição de ativo (art. 193 do RIR/80).

Destaco que é impossível aquilatar parcela de valor que pudesse corresponder ao encargo da depreciação. É de ser lembrado que o reconhecimento do custo da depreciação tem como pressuposto: a) o uso do bem na atividade da empresa, e b) o seu desgaste ou perda de valor em função do uso (art. 198 do RIR/80).



Essas condicionantes devem ser aferidas em cada caso, e não permitem deduzir regra geral para a sua aplicação. Assim, os gastos ativados no período-base de 1.990, sem que a obra estivesse concluída, não autorizam reconhecimento de custo de depreciação para aquele período, encargo que só poderia ser reconhecido a partir do uso do bem construído. De igual forma, no ano de 1.991 é relevante determinar o momento em que o novo parque industrial passou a ser utilizado, e só a partir da utilização na atividade operacional da empresa é que seriam fixadas as quotas mensais de depreciação a que teria direito.

Essa quantificação não me parece ser atividade oponível à função do julgador que, no entanto, poderá ser convocado a pronunciar-se sobre a legitimidade do critério jurídico adotado *in concreto*, jamais para o reconhecimento em tese de suposto direito condicionado: se ativado, qual a depreciação?

Para arrematar, registro que o instituto da depreciação é via imprópria para recuperação de valores contabilizados diretamente no resultado das pessoas jurídicas, sendo idealizado para amortizações, ao longo do tempo, de valores que afetam o resultado de mais de um exercício.

2 - DESPESAS PARTICULARES DE SÓCIOS:

Registro que inexistente objeção expressa para este item, nem na impugnação, nem no recurso original, tampouco nas razões aditivas recentemente oferecidas, pelo que tem aplicação o preceito estabelecido no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei 8.748/93, que considera não litigiosa a matéria não contestada. Mesmo que assim não fosse, também é farta a comprovação dos fatos imputados pela fiscalização, cujos documentos estão relacionados no demonstrativo de fls. 810 e os comprovantes que se seguem confessam a irregularidade.

3 - DESPESAS/CUSTOS INEXISTENTES - DOCUMENTOS INIDÔNEOS:

No quadro demonstrativo de fls. 849/850 (volume III) estão relacionadas as notas fiscais inquinadas de inidôneas, a maioria da UNIMÓVEIS LTDA, e nas folhas subsequentes estão acostadas as cópias dos documentos relacionados. O volume IV é inaugurado com o Quadro Demonstrativo nº 02 (fls. 894/895), onde está individualizado cada cheque contabilizado para esses "fornecedores", contendo coluna para discriminar o **destino real de cada cheque**, anotações essas extraídas das cópias dos microfimes de cada um desses cheques, juntadas aos autos a partir da fl. 899 até a fl. 986, todos de emissão da autuada e sacados contra o BANESPA SA.

Desse conjunto de provas é possível afastar a primeira objeção da Recorrente, que protesta contra a afirmação da fiscalização de que alguns cheques foram "sacados em espécie pelo emitente", alegando a autuada que poderia sê-lo pelos fornecedores. A prova dos autos é inquestionável. Veja-se, a propósito, o que aconteceu com o ch. 007122, emitido pela autuada em 21.01.91, no valor de Cr\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de cruzeiros), cujo documento contábil indica que seria utilizado para pagamento da duplicata 0246/90, de emissão da UNIMÓVEIS LTDA (fls. 898), e assim foi contabilizado, a débito da conta "Fornecedores". A



cópia do microfilme do referido cheque (fls. 899) faz prova inequívoca do contrário e da consumação da fraude, quando indica que o cheque teve como favorecido o próprio JORNAL GAZETA DE ALAGOAS LTDA (nominal ao próprio emitente), que para sacá-lo firmou endosso expresso no verso, com a seguinte mensagem datilografada: **"Destina-se para suprimento do nosso caixa"**, seguindo-se as assinaturas das mesmas pessoas que representaram a emitente e, portanto, únicas com poderes para o saque em espécie consumado.

Essa é a tônica do procedimento adotado para quitar as notas fiscais relacionadas pelo Fisco, conduta idêntica que é reiterada na emissão dos cheques acostados as fls. 907, 909, 910, 915, 917, 919, 921, 925, 927, 929, 937, 939, 941, 943, 945, 947, 949, 951, 953, 955, 961, 963, 965, 967, 972, todos com idêntico *modus operandi*. Mesmo aqueles que não continham a menção expressa de destinarem-se ao suprimento de caixa da empresa, eram sempre nominais à própria emitente, o que, por si só, já evidencia outro destino que não os pretensos fornecedores de notas.

A engenhosidade não se limita ao já demonstrado e tem outras nuances. O cheque nº 011021 foi emitido em 21.05.91, no valor de Cr\$ 500.000,00, e contabilizado como "pagamento por conta dupl. nº 239/90 - C", da UNIMÓVEIS LTDA (fls. 922). A cópia do referido acostada à fls. seguinte (923) indica que foi emitido a favor do próprio Banespa SA, com destinação datilografada e assinada no verso: **"DESTINA-SE PARA DEPÓSITO C/C Nº 01.000583-6 AG 186 EM FAVOR DE LEDA COLLOR DE MELLO"**.

O mesmo se passa com o cheque cuja cópia encontra-se as fls. 935.

O cheque nº 011059 emitido em 04.06.91, no valor de Cr\$ 402.385,00, também contabilizado a favor da UNIMÓVEIS LTDA, traz na cópia acostada à fls. 933 a indicação de que foi emitido a favor do próprio Banespa SA, com destinação datilografada e assinada no verso: **"DESTINA-SE PARA DEPÓSITO C/C DO SR. PEDRO AFFONSO COLLOR DE MELLO"**.

Entendo que as provas já evidenciadas são mais que suficientes não só para legitimar a glosa dos custos formalizada pela fiscalização, como também para confirmar a imposição da penalidade agravada, pelo evidente intuito de fraude. Perde relevância a insistente alegação da Recorrente de que essas emitentes de notas fiscais, *"não só existem, como foram autuadas pela Receita Federal"*, fato que, se verdadeiro, não tem aptidão para desqualificar a fraude demonstrada, tampouco legitimar os supostos custos.

Também a aguda observação de que a emitente **"ENGENHO DE COMUNICAÇÃO LTDA não só ainda existe como pertence a respeitado deputado federal,"** não contribui para mudar o cenário já descortinado, ainda mais que pesa contra essa emitente a declaração em sentido contrário acostada às fls. 995 e a comprovação de que o cheque nº 15986, emitido a seu favor (fls. 986) teve outro destino que não a emitente da fatura.

Por último, relativamente às notas fiscais emitidas pela empresa TEKNE Com. e Representações Ltda, não há comprovação da efetividade das operações, nem do efetivo pagamento, circunstância agravada pela constatação de que o valor constante da primeira via em poder da autuada não coincide com o valor da via fixa constante do talonário da emitente, que também tem outro destinatário.

Em função das provas mencionadas, é de ser mantida integralmente a exigência consubstanciada neste item.

4 - CORREÇÃO MONETÁRIA DOS GASTOS ATIVÁVEIS:

Por decorrência da glosa dos gastos que deveriam ser imobilizados, exige agora o Fisco a correção monetária credora daqueles valores, conforme quadro demonstrativo nº 05, acostado às fls. 1015.

Coerente com o voto que tenho proferido em lançamentos de idêntica natureza, registro que não posso concordar com o procedimento fiscal, mesmo tendo sido considerada a reserva oculta formada em anos anteriores, como apressou-se em consignar a fiscalização no próprio auto. Demonstro a minha contrariedade.

Em relação aos gastos que já tiveram a glosa da dedutibilidade dos valores contabilizados como custo ou despesa, tenho entendimento de que o Fisco não pode se imiscuir nas decisões da empresa, tomando a iniciativa para ativá-los e controlá-los em nome da empresa e, muito menos, corrigi-los monetariamente e depreciá-los, como se integrantes do patrimônio da pessoa jurídica. Ao Fisco cabe apurar os procedimentos adotados pelo contribuinte e, se não atendidos os preceitos da legislação tributária, deve exigir os tributos sobre os efeitos daqueles procedimentos. Não é próprio que o Fisco obrigue o sujeito passivo a realizar o registro de determinados dispêndios em conta do seu Ativo Permanente, procedimento que afronta os mais elementares princípios da ciência contábil e da legislação comercial. **Cabe-lhe, tão somente, imputar os efeitos da indedutibilidade sobre os valores contabilizados diretamente no resultado**, quando não atendidos os mandamentos da legislação que determinam aquele reconhecimento via depreciação ou amortização. Só isso e mais nada.

Conforta-me verificar que esse entendimento que tenho reiteradamente manifestado nos litígios submetidos a essa E. Câmara, acaba de ser reconhecido em ato normativo expedido pela administração tributária, de onde destaco:

"4.5 - Dessa forma, o contribuinte deve proceder os ajustes na sua escrituração contábil, já que a correção monetária das demonstrações financeiras tem esta natureza, enquanto que o fisco, em seus lançamentos de créditos tributários, deve apenas considerar os efeitos na determinação da base de cálculo do imposto e contribuição mencionados, mediante ajustes extracontábeis..."
(Parecer Normativo COSIT nº 02 - DOU de 29/08/96 - grifo não é do original)



Deve-se ter presente que a decisão da empresa, de contabilizar no resultado um valor passível de imobilização, é equivalente ao procedimento de ativá-lo e depreciá-lo integralmente, de imediato, em 100%, conduta que só autoriza a glosa da depreciação excessiva e nada mais. Esse é o risco da decisão da empresa, uma vez que a parcela crivada pela indedutibilidade também não poderia ser transferida para períodos subsequentes, onde teria aproveitamento via depreciação, pelas mesmas razões já anotadas que impedem a alteração da contabilidade da empresa.

Mas não é só. Se não bastassem as ponderações já alinhavadas, não se pode olvidar do verdadeiro significado da correção monetária dos valores das contas do Ativo Permanente. A correção não é efetuada para se aumentar a base tributável pelo imposto de renda, tampouco para atualizá-la. A correção se faz para neutralizar a mesma correção da conta que traduz a origem dos recursos utilizados para aquela imobilização, seja do Patrimônio Líquido (PL) se se tratar de aquisição com capital próprio, seja do Circulante ou Exigível, se financiada por terceiros. O lançamento contra conta de resultado já cumpre essa função, na medida em que diminui o PL sujeito à correção monetária no exercício seguinte. Quando muito, poder-se-ia argumentar que essa neutralização não seria atingida no próprio exercício do registro contábil, o que é verdade, como também é verdadeiro que o sistema idealizado com esse propósito não conduz à eliminação desses efeitos na sua plenitude, por outra série de razões, como por exemplo, a diferença dos indexadores que incidem sobre as operações da empresa, dos seus termos iniciais e finais, da não correção integral de todos os elementos do patrimônio, etc..

Se o ajuste executado pelo Fisco for admitido como necessário, sê-lo-ia também em quase todas as demais autuações fiscais em que se reconhecesse a redução indevida do lucro do exercício, como na hipótese de glosa de despesa sustentada em "nota fria", cujo valor deveria ser subtraído do PL, para fins da correção monetária, desde a data da contabilização da saída daqueles recursos.

E se a empresa imobiliza os gastos de aquisição de um bem - cumprindo com isso a determinação da legislação tributária - e, ato contínuo, deprecia-o, integralmente ?. Qual o procedimento do Fisco ? Vai anular a depreciação ? Parece-me que só restaria à administração fazendária imputar os efeitos tributários, ou seja, glosar a dedutibilidade da depreciação em excesso, não se imiscuindo na "intenção da empresa", que é o elemento determinante para a imobilização ou não de qualquer investimento, a teor da legislação comercial.

Adotando esse entendimento, sou favorável a exclusão da base tributável, dos valores da correção monetária exigida neste item que se referem aos gastos ativáveis lançados diretamente no resultado, com a glosa mantida no item respectivo precedente.

5 - GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL:

A glosa tem como ponto de partida a reversão do prejuízo fiscal apurado no exercício de 1.990, pelo lançamento de ofício de matéria tributável para o período-base de 1.989, em montante superior àquele prejuízo apurado. Sendo assim, a exigência deste item é mera decorrência do que for decidido para aquelas matérias lançadas.

Vejo dos autos que a única matéria que teve lançamento para o período-base de 1.989, exercício de 1.990, é exatamente a o item seguinte (Item 6 do Auto), pelo que passo imediatamente ao seu exame, para permitir voltar e aqui aplicar os seus efeitos.

6 - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO:

A acusação fiscal é de que houve diferimento indevido de receitas, ou seja, receitas auferidas em 1.989 só foram contabilizadas em janeiro de 1.990, assim como receitas auferidas em dezembro de 1.990, que só vieram a ser contabilizadas em janeiro de 1.991, procedimento que ocasionou postergação no pagamento do imposto de renda.

Para tanto, elaborou a fiscalização o Quadro Demonstrativo nº 06, para relacionar as notas fiscais correspondentes às "RECEITAS AUFERIDAS EM 1989 E CONTABILIZADAS EM 1990" (fls. 1016/1021), que totalizam o montante de Cr\$ 1.981.337,54, e o Quadro Demonstrativo nº 07, contendo a relação das notas fiscais das "RECEITAS AUFERIDAS EM 1990 E CONTABILIZADAS EM 1991", que somam Cr\$ 60.940.100,74 (fls. 1022 a 1027).

Contrariamente ao que alega a recorrente, não efetuou o Fisco a tributação pura e simples desses valores indicados. Elaborou quadro demonstrativo específico para apurar o montante da postergação, que está acostado às fls. 11 dos autos, pelo qual é possível aquilatar, por exemplo, que o imposto pago pelo fato de a receita de 1989 ter sido incluída no ano de 1990 foi devidamente compensado. Já com relação à receita de 1990, incluída no movimento do ano de 1991, não possibilitou qualquer compensação, pelo fato de a autuada ter apurado prejuízo fiscal no exercício de 1.992, que corresponde ao período-base de 1991, portanto não pagou qualquer imposto suscetível de compensação.

Todavia, em que pese estar afastada a tese sustentada pela Recorrente, pelo procedimento já demonstrado, entendo que há dois outros óbices que não permitem sustentar a exigência tributária manifestada neste item.

O primeiro diz respeito à prova do diferimento das receitas. Não há nos autos qualquer indicativo, qualquer sinal que exteriorize e sustente a alegação da fiscalização, de que as receitas das notas fiscais relacionadas foram "auferidas" no ano anterior ao da emissão das notas fiscais. O termo "auferir", empregado pela fiscalização, diz respeito ao princípio contábil da **realização da receita**, que tem sentido técnico específico para traduzir que uma receita considera-se realizada quando prestado o serviço, ou efetivada a entrega da mercadoria, ou mesmo sua colocação à disposição do adquirente, dependendo da cláusula do contrato comercial respectivo.

Essas condicionantes precisam estar demonstradas, não bastando a simples afirmação do fiscal. Qual foi o fato determinante para que aquelas notas fiscais fossem relacionadas, e sobre elas imputada a pecha de tratarem-se de serviços prestados em dezembro, só faturados em janeiro? Se as notas fiscais registram as datas da efetiva prestação dos serviços, era prova fundamental que deveria estar nos autos, para legitimar o procedimento da fiscalização. Se essa aferição foi efetuada através de consulta física nas edições do próprio periódico, caberia ao Fisco trazer para os autos ao menos amostra dessas comprovações. Não há nada



nos autos sobre esses fatos, além da acusação contida no próprio auto de infração e relação das notas fiscais, deficiência que entendo não pode ser suprida pelo julgador.

O outro óbice está relacionado com o recente entendimento exteriorizado pela administração tributária, através do Parecer Normativo COSIT, nº 02, publicado no DOU de 29.08.96, pelo qual fixou procedimentos que devem ser integralmente adotados pela fiscalização, quando do lançamento de imposto postergado por diferimento indevido de receitas, como é o caso ora sob exame.

Extrai-se do citado Parecer que, para a apuração do eventual imposto pago a maior no exercício para onde foi diferida a receita, devem ser efetuados todos os ajustes inerentes à legislação aplicável a ambos os exercícios, inclusive com o cálculo da correção monetária sobre os valores que integrariam o patrimônio líquido da empresa, se corretamente contabilizada, deduzindo-se esses valores da base de cálculo do período subsequente (item 5.3, letras "d" e "e"). Só depois desses ajustes tornar-se-ia possível quantificar a postergação.

Embora tivesse a fiscalização procurado calcular o valor postergado, com base na orientação então existente (PN-CST-57/79), claro que não chegou ao preciosismo pretendido pelo PN 02/96, orientação que não era do conhecimento dos autuantes à época. Todavia, é pacífico que o Parecer Normativo tem natureza de norma complementar das leis, por se amoldar no contexto dos *"atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas"*, consoante disposição expressa contida no inciso I, do art. 100, do Código Tributário Nacional.

Se assim o é, e tendo natureza de norma de caráter meramente interpretativo, seus efeitos devem retroagir ao tempo da norma interpretada (art. 6º do Dec. Lei 1.598/77), por imperativo do princípio estampado no art. 106, I, do CTN, vale dizer, a orientação contida no PN 02/96 deve ser observada em todos os lançamentos efetuados pelo Fisco, mesmo nos períodos-base anteriores à sua edição.

Pelos fundamentos expostos, deve ser afastada a tributação materializada neste item.

5 - GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL:

Volto a este item do litígio, pois como já havia acenado, a sua solução está atrelada ao questionamento da postergação. Afastada a tributação do item 6 analisado, deve ser restabelecido o prejuízo fiscal apurado, e, por consequência, excluída da tributação a parcela deste item.

7 - MULTA DE 1% POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO:

A objeção da recorrente é procedente, uma vez que não está tipificada a falta imputada pela fiscalização. O prazo para a entrega da declaração de rendimentos, relativa ao exercício de 1.992, período-base de 1.991, foi dilatado pela Portaria MEFP nº 362, publicada no DOU de 30.04.92, como se vê de seu artigo 1º adiante transcrito:

"Art. 1º - Fica prorrogado, até 14 de maio de 1992, o prazo para a entrega da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas tributadas com base



no lucro real, relativa ao exercício financeiro de 1992, período-base encerrado em 31 de dezembro de 1991."

O recibo de entrega anexado pela fiscalização às fls. 64 atesta que a questionada declaração de rendimentos foi recepcionada em 14.05.92, portanto no último dia de prazo assegurado pela legislação, pelo que deve ser cancelada a multa imposta, por não estar caracterizada a mora no cumprimento da obrigação acessória.

TRD COMO JUROS DE MORA

Resta para análise a contestação pela utilização dos índices da TRD, para cálculo dos encargos moratórios, no ano de 1.991.

A matéria já está pacificada neste colegiado, posto que já foi objeto de exame pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais que, no julgamento do Recurso RD/ nº 101-0.981, em sessão de 17 de outubro de 1994, por unanimidade de votos, selou administrativamente a controvérsia relativa à questionada aplicação da TRD, pelo Acórdão nº CSFR/01-1.773, assim ementado:

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

Curvo-me ao pronunciamento da mais alta Corte deste Tribunal Administrativo e, para assegurar uniformidade de tratamento na apreciação da mesma matéria, peço vênua para adotar as razões expendidas pelo ilustrado conselheiro relator naquele voto, especialmente no tocante ao primado do princípio da irretroatividade das normas, cuja essência está traduzida na ementa acima transcrita.

De todo o exposto, voto no sentido REJEITAR as preliminares de nulidade suscitadas e no mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para:

- a) excluir da base tributável os valores lançados no item 4 do auto de infração, a título de "Correção Monetária sobre Gastos Ativáveis", sendo Cr\$ 1.095.697,71 no exercício de 1.991; Cr\$ 93.540.901,48, no exercício de 1.992 e Cr\$ 513.752.957,74, no exercício de 1.993, que correspondem, respectivamente aos períodos-base de 1.990, 1.991 e 1.992;
- b) restabelecer o direito à compensação do prejuízo fiscal apurado no exercício de 1.990, utilizado e glosado no exercício financeiro de 1.991, devendo ser excluído da base tributável o valor previsto no item 5 do auto de infração, ou seja Cr\$ 4.708.852,00 no exercício de 1.991;
- c) cancelar a exigência prevista no item 6 do auto de infração, relativa à postergação do pagamento do imposto, por diferimento de receitas, excluindo-se da base tributável os

Processo nº. 10410.001983/92-33

Acórdão nº. 108-03.718

seguintes valores: no exercício de 1.990 Cr\$ 527.474,61 e no exercício de 1.991 Cr\$ 24.376.040,59 ;

d) cancelar a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.992, no valor lançado de 2.209,67 UFIR.

e) excluir do crédito tributário remanescente a incidência da TRD excedente de 1% (um por cento), no período de fevereiro a julho de 1.991.

Brasília, DF, 12 de novembro de 1996.


JOSE ANTONIO MINATEL
relator

