



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10580.003943/2001-53
Recurso nº. : 130.308 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ano: 1997
Recorrente : 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ – SALVADOR/BA
Interessada : ATA - AEROTAXI ABAETÉ LTDA.
Sessão de : 18 de setembro de 2002
Acórdão nº. : 108-07.124

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - VALOR DE ARBITRAMENTO - A utilização da média aritmética para arbitramento de receitas supostamente omitidas, exige obediência a previsão legal, além de necessitar comprovação de que as amostras utilizadas eram representativas do universo pesquisado.

LANÇAMENTO REFLEXOS - Dada à estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e seus reflexos, a decisão proferida naquele é extensiva a estes.

Recurso de ofício negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ-SALVADOR/BA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

D

Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 SET 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA.



Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

Recurso nº. : 130.308 - *EX OFFICIO*
Recorrente : 1ª TURNA DE JULGAMENTO DA DRJ – SALVADOR/BA
Interessada : ATA - AEROTAXI ABAETÉ LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Salvador - Bahia, do Acórdão nº 01.109 de 02/04/2002, acostada aos autos às fls. 2221/2235 que submete a reexame necessário a exoneração do crédito tributário, oriundo do lançamento de imposto de renda pessoa jurídica (fls.06/10) e seus reflexos: Contribuição para o Programa de Integração Social (fls.11/17); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (fls.18/24); Contribuição Social Sobre o Lucro (fls.25/27) com total de crédito tributário constituído de R\$ 828.382,10.

Auditoria realizada na pessoa jurídica, no exercício de 1998, conforme termo de Verificação fiscal de fls. 31/35 consignou omissão de receitas operacionais. O sujeito passivo, embora intimado a apresentar as notas fiscais correspondentes aos vôos para os quais as autuantes não encontraram as notas correspondentes, não atendeu satisfatoriamente. Foram apresentadas notas fiscais de forma não seqüenciada. Os livros referentes aos Diários de Bordo e Relatório de vôos foram entregues em folhas soltas. Com frequência, houve ausência de registro de vôos efetivamente realizados. A ação fiscal não considerou esses dados, por essas impropriedades. A fiscalização partiu dos seguintes fatos, usados como presunção do ilícito: as taxas cobradas pela Infraero, uma vez que a interessada não apresentou qualquer pedido de revisão nessas cobranças; não apresentação da tarifa praticada com a Abaeté Linhas Aéreas e a Atlanta Taxi Aéreo. Por isso, foram consideradas dois vôos, quando existia mais de um, no mesmo dia, em horários distintos, para a mesma localidade; a integralização do capital da ALA - Abaeté Linhas Aéreas, através do oferecimento da



Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

aeronave de prefixo PTMFO, não restou comprovada, por isso, considerou os vôos realizados por esta aeronave como sendo receita para o sujeito passivo; os vôos realizados em outubro de 1997, não seriam os mesmos acobertados pela nota 1015, que se refere a novembro daquele ano.

Valorizou os ilícitos, considerando as omissões de receitas como transportes de cargas. Comparadas informações prestadas pela Infraero, com os códigos das cidades - a primeira de origem, a segunda onde operou e a terceira o destino - cotejou os vôos ali relacionados, com as notas fiscais emitidas, arbitrando a diferença a partir da média dos preços cobrados. Para identificar as cidades, foi utilizada a tabela "Indicadores de Localidades Brasileiras - capítulo IV do ROATER" fornecida pelo Departamento de Proteção ao Vôo. No caso da aeronave PTJST, considerou o menor valor obtido entre os outros modelos, por falta de localização de nota fiscal com este modelo.

Demonstrativo Explicativo das Razões de Tributação dos vôos , às fls.36/150, discriminam 1953 operações. Demonstrativo dos percursos a serem tributados, às fls. 151,231. Cálculo do valor médio cobrado por KM voado, às fls. 232,233. Demonstrativo dos cálculos atribuídos aos vôos, fls 234,292, com resumo geral por valores arbitrados nos meses, fls. 293. Relação de todos os vôos fornecidos pela Infraero, às fls. 294/398. Relação das notas fiscais faturas às fls.401/414; justificativas a intimação de 26/09/2000, às fls.415/456; Intimação Fiscal de 06/12/2000 às fls. 457/458 - resposta fls 459/491; Termo de Retenção/Termo de Intimação, fls. 492/495, respostas fls.496/648. Termo de Intimação fls. 649/650, resposta fls.651/831. Relatório Fiscal fls. 832, Intimação fiscal, fls. 833, resposta fls. 834/839. DIPJ/1998 - Lucro Presumido, fls. 840/858; Contratos - Petrobrás, Governo do Estado da Bahia, Sindicato dos Bancos da Bahia, Arrendamento com Abaeté Linhas Aéreas, às fls.859/892. Termo de Intimação Fiscal às fls. 893, resposta às fls.894/1656. Intimação fls. 1658, resposta fls.1659/2146.



Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

Na impugnação apresentada às fls. 2148/2178, argüi as preliminares de nulidade, pois a ação se desenvolveu à margem de mandado de procedimento fiscal. E anulabilidade, pelo tipo de procedimento utilizado pelas autuantes, alterando o conceito de presunção. Deveria ter sido considerado o tipo de atividade exercida, uma vez que trabalha com pessoas jurídicas de direito público, sociedades de economia mista e órgãos governamentais, jamais seria admissível conivência dessas entidades, para uma omissão de receitas nos moldes propostos na ação fiscal. Circularização entre seus clientes comprovaria este fato.

No mérito, analisa os indícios de presunção e sua aplicação no direito tributário, à luz da doutrina e jurisprudência. Conclui pela necessidade de aprofundamento da ação fiscal. Não a sustentaria, apenas a presunção simples. A certeza sobre a obtenção da renda, é indispensável para fins de imputação do ilícito. As provas indiciárias foram inconsistentes e eivadas de equívocos. Está lhe sendo exigida prova negativa. As faturas da Infraero contêm erros. Não reclamou anteriormente, porque o custo não compensava. Discrimina essa fatura explicando suas diversas colunas: a operação, o tipo de operação, aeroportos, valor, convenções utilizadas - dentre estas, a diferença entre a hora normalmente utilizada - a hora 'PAPA' e a hora 'ZULU', usada na aviação, e as conclusões expedidas pelas autuantes, demonstrando total desconhecimento desses fatos. O diário de bordo não fora devidamente considerado. Transcreve diversos dispositivos do Código Brasileiro de Aeronáutica, Lei 7565/1986, dizendo que as autuantes não poderiam desconsiderar tais provas. A atividade exercida é regrada por diversos organismos de controle estatal. Impugna especificamente os 1953 vôos levantados pela fiscalização, nos anexos III a XIX. Contesta: diferenças de horário; vôos não comprovados; traslados não comprovados; utilização de aeronaves pela diretoria; localidades diversas de Salvador - escalas técnicas, manutenção, emergência, rota alternativa; nota fiscal contra ALA sem discriminar percurso e sem contrato para o período; contrato da Atlanta (razão de tributação dos itens 492,533); cálculo das distâncias; arbitramento do valor do quilometro rodado. Invoca artigos do Código Brasileiro de Aeronáutica respaldando os procedimentos adotados. Reclama da taxa SELIC, requer prova técnica, indicando

Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

perito e questões a serem respondidas; posterior juntada de documentos e cancelamento da autuação.

Anexos de fls. 2179 a 2219 e mais dezenove volumes que receberam a numeração de anexo I a XIX, contendo:

Anexo	Fls.	Assunto
I	01/88	Doc.01/21
II	01/219	Listagem erros da Infraero e Demonstrativos das tarifas
III	02/248	Contestação TVF itens 1/50
IV	02/256	Contestação TVF itens 51/74
V	02/258	Contestação TVF itens 75/114
VI	02/248	Contestação TVF itens 115/164
VII	02/249	Contestação TVF itens 165/213
VIII	02/251	Contestação TVF itens 214/241
IX	02/232	Contestação TVF itens 242/288
X	02/252	Contestação TVF itens 289/320
XI	02/244	Contestação TVF itens 321/366
XII	02/254	Contestação TVF itens 367/392
XIII	02/249	Contestação TVF itens 393/430
XIV	02/231	Contestação TVF itens 431/561
XV	02/250	Contestação TVF itens 562/601
XVI	02/251	Contestação TVF itens 602/640
XVII	02/231	Contestação TVF itens 641/960
XVIII	02/200	Contestação TVF itens 961/1416(não Seguiu ordenado como os demais anexos)
XIX	02/161	Contestação TVF itens 1417/1953 (idem anexo XVIII)

Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

Decisão de primeiro grau, às fls. 2221/2235, afasta as preliminares, nega a juntada posterior de documentos e o pedido de perícia, por entendê-lo desnecessário ao deslinde da questão.

No mérito exonera o sujeito passivo do arbitramento, fundamentando sua decisão em que o cerne da questão, a omissão de receitas, se baseou nos anexos III e IV (fls. 1659/1917 e 1919/2122) juntadas pela Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO. O procedimento comparou esses dados com as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo. O deslinde passaria então pela aceitação desses dados como definitivos e suficientes para suportar a exação. Contudo, a Infraero cometeu equívocos, exemplificado às fls. 548 onde o prefixo de aeronave foi descrito erradamente. As provas trazidas na impugnação apontam para um "sem número de erros" nos demonstrativos da Infraero: troca de letras dos códigos indicativos das cidades (fls. 12 anexo 2, vol. I); utilização do uso de rádio como se fosse operação de vôo (fl.21, anexo II vol.1) ; trechos inexistentes nas tabelas do aeroporto (fls. 32, anexo II, vol. I); a mesma aeronave em mais de um lugar ao mesmo tempo (fl.214. anexo II, vol. I); cobrança de tarifa em duplicidade (fl.11, anexo II, vol. I); itinerário inexistente (fls. 10, anexo II, vol. I); o desconhecimento dos autuantes das planilhas, inclusive no que tange ao horário; horários de partida incompatíveis com outros vôos da mesma aeronave (fl.125, anexo II, vol. I); velocidade superior a supersônica para justificar vôo (fl.174, anexo II, vol. I). Falta de análise dos livros de bordo. Informa a mera ilustração dos eventos registrados, tecendo comentários sobre as diversas formas de apuração de omissão de receitas. Destaca a característica subsidiária do indício. No caso, a partir de presunção simples, uma vez que não traz a lei a forma utilizada pelas autuantes. Por isto, mister seria maior aprofundamento para embasar a ação fiscal. As divergências entre os relatórios da Infraero e a escrita do contribuinte não seria bastante em si para sustentar o lançamento. Além do mais, nem todos os vôos, necessariamente seriam geradores de receitas (caso de socorro, por exemplo). Mais ainda quando as receitas são em sua maioria oriundas de pessoas jurídicas de direito público e sociedades de economia mistas.

Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

A ação precisaria ter aprofundado no campo das provas para confirmar suas alegações. O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, poderia ter sido cotejado os valores de receitas informados para este fim. O fato dos livros de bordo, estarem incompletos, não invalidariam seu uso. Poderiam ter sido analisados, mormente quando tal falha não tem nenhum efeito tributário. Outra incorreção verificada no procedimento é a forma de valoração do arbitramento, tendo em vista as características da atividade do interessado. A forma estatística utilizada se mostrou indevida, por não representar bem o universo a pesquisar. Transcreve do Prof. Pedro Luiz de Oliveira Costa neto (in Estatística, Editora Edgar Blucher Ltda, 1977). "*se erros palmares forem cometidos no momento de selecionar os elementos da amostra, o trabalho todo ficará comprometido e os resultados finais serão provavelmente bastante incorretos. Devemos portanto tomar especial cuidado quanto aos critérios que serão usados na seleção da amostra ... O que é necessário garantir em suma, é que a amostra seja representativa da população. Isto significa que, a menos de certas pequenas discrepâncias, inerentes à aleatoriedade sempre presente, em maior ou menor grau, no processo de amostragem, a amostra deve possuir as mesmas características básicas da população, no que diz respeito à(s) variável(eis) que desejamos pesquisar*". Destaca ser interessante o concurso de um técnico desta área quando se tratar de tais casos. Por outro lado, há falta de previsão legal para utilização de média aritmética como posta na autuação. Alia o comando do artigo 112 do CTN, o qual transcreve. Comenta sobre a nota 1015, dizendo não representar receita omitida e não haver qualquer prejuízo ao fisco, uma vez que, o recolhimento é trimestral. Exonera os lançamentos principal e reflexos, recorre de ofício.

É o Relatório.



Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

A exoneração tributária decretada pela autoridade julgadora de primeira instância, ora recorrente, implicou no cancelamento dos tributos e multas discriminados no relatório de fls.568, cujo somatório supera o limite de alçada fixado pela Portaria MF 333 publicada no DOU de 12 de dezembro de 1997.

Assim presentes os pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento da remessa oficial para ratificar a exoneração processada pela autoridade recorrente, respaldada na correta aplicação da legislação tributária vigente.

O controle do ato administrativo procedido nesta instância, exige que se teste sua validade, conforme os padrões estabelecidos, confrontando o ato com as normas jurídicas que o disciplinam. Por isso, deve ser revisto de ofício, quando presentes os pressupostos do artigo 149 do CTN, pois nos autos, a hipótese de incidência tributária não logrou confirmação.

Deixo de comentar as preliminares por não serem objeto de recurso, uma vez que foram afastadas no Acórdão recorrido.

O mérito do presente litígio, é a omissão de receitas operacionais, fundada em diferença entre informação prestada pela INFRAERO e o levantamento realizado através das notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo. A ação fiscal utilizou a presunção simples - consequência que se tira de um fato certo, como prova de outro fato que se pretende provar. O fato certo: as faturas da INFRAERO. Prova pretendida:



Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

omissão de receitas dos vôos que originaram a cobrança dessas despesas, posto que, divergentes daquelas consignados nas notas fiscais emitidas.

Nos autos, a construção inicial já esteve incorreta, a partir da interpretação equivocada, pelas autuantes, das faturas emitidas pela INFRAERO, notadamente às divergências quanto a interpretação dos horários - real e em relação às atividades de aviação. Só isto já bastaria para comprometer a ação.

Dente os princípios que regem a atividade do lançamento, está o da legalidade objetiva. As construções possíveis quanto à interpretação das normas vigentes, quando se imputa gravame, devem se respaldar precipuamente na lei. É mister, que o fato imputado como ilícito, esteja em consonância com a norma jurídica. Só o direito positivo prescreve quais fatos são necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma. Fora disto, o panorama é nebuloso, posto que o terreno é movediço. Não se tributa dúvida, suposições. O que gera o tributo é a ocorrência do fato imponível, que deverá ser formalizado observando o devido processo legal. Não é possível dissociar o conteúdo - ocorrência do fato, e o continente - a forma como esta ocorrência foi verificada, quantificada e valorada.

Presentes os pressuposto de ocorrência do fato imponível, para quantificar o ilícito, seria operado sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. Não pode a administração tributária, ao seu talante eleger a base de cálculo que não esteja definida por lei. Ensina O Prof. Paulo de Barros Carvalho - (In Curso de Direito Tributário - Ed. Saraiva 2000 - fls.324) as funções da base de cálculo. Servindo para bem mensurar a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, para, combinando-o a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Serve para confirmar, infirmar ou afirmar o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Este instrumento jurídico se prestando para: *"a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma."* Nos autos, a base de cálculo atribuída este fora de qualquer previsão legal, como bem explicitado no voto recorrido.

Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

O deslinde da matéria dos autos, circunscreveu-se às provas. Volto ao Mestre Paulo de Barros Carvalho que ensina:

"Se os fatos são entidades linguísticas, com pretensão veritativa, entendida esta cláusula como a utilização de uma linguagem competente para comprovar o consenso (Habermas), os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderam sustentar-se em face das provas em direito admitidas. Aqui no hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e em especial a simbologia que diz respeito às provas, isto é, as técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados fáticos que opera. De ver está que o discurso prescritivo do direito posto, indica fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios jurídicos, por mais evidente que sejam. O sistema do direito positivo estabelece regras estruturais para organizar como fatos e situações existenciais que julga relevantes. Cria com isso, objetivações, mediante um sistema articulados de símbolos que vão orientar os destinatários quanto ao reconhecimento daquelas ocorrências." (Teoria da Prova do Direito Tributário – Suely Gomes. Hoffmann – Copola Editora -1999 73/74)

No campo do DT, valerá a linguagem melhor elaborada sobre o fato, respaldada nas provas produzidas segundo as formas determinadas na lei. A impugnação, em dezenove anexos, explicita todas as operações realizadas que foram objeto da autuação. Cada lançamento foi individualmente contestado, as supostas diferenças esclarecidas.

Como exemplo, transcrevo do anexo XVII:

a) fls.02, referente aos itens 641 e 642 do Auto de Infração. Os indícios alegados foram nota fiscal com data anterior a 10/07 e local do voo não incluído na nota fiscal. A explicação é de que a fatura é desse dia, efetivamente. O trecho referido pelas autuantes dizia respeito a voo anterior, confundido com o voo seguinte, como nos demais itens, por incorporar a procedência. Os livros de bordo dos voos foram os 5196, 5197, as faturas emitidas pela autuada, foram as 796 e 801; fatura da Infraero 638.385-4 (tudo conforme anexos fls.13/17);

b) às fls. 17, item 644 do auto de infração, onde foi alegada não comprovação de inexistência de voo em 13/08. A explicação é que houve erro da Infraero, na planilha 622.127-1. Observa que esta planilha é solta. Nesse mês, o pagamento se deu através da fatura 642.877-1, a qual não incluiu operação em

Processo nº : 10580.003943/2001-53
Acórdão nº : 108-07.124

13/08/1997. Coteja os livros de bordo 7401,7402 e as faturas que emitiu: 805/837 (anexos 18/41);

c) item 658 do auto de infração(fls. 101, anexos 102/109) - locais não incluídos na nota fiscal 1036. Explicação: não é possível "misturar" dois vôos distintos e lançar o percurso na mesma nota fiscal. Não seria possível "inventar" um trecho diferente do percurso de fretamento. Livros de bordo 7455/7456, faturas emitidas: 1014 e 1036. Fatura Infraero 658.944-8;

d) item 904 a 922 do auto de infração - fls.226/231, anexos 227/229 vôos em horários distintos do constante com a Ala Linhas Aéreas. Explicação: o horário do contrato com a Empresa de Correios e Telégrafos, traz a expectativa de horário de decolagem, indicado na hora local. O horário constante da planilha Infraero é o horário UTC - hora ZULU (mais 2 ou 3 horas em relação ao horário local) .Os atrasos decorrem do recebimento tardio das cargas, responsabilidade da Contratante. O faturamento decorre do vôo e não do horário da decolagem. Essa, influenciada por diversos fatores: meteorológicos, técnicos, tripulação, infra-estrutura aeronáutica, tráfego aéreo, abastecimento.

Andou bem o juízo de 1º grau quando promoveu o cancelamento da exação, em estrita observância aos preceitos legais que regem a matéria. A forma do arbitramento e ele mesmo sendo a última modalidade de que se vale o fisco para mensurar o crédito tributário, tem regras definitivas para sua validação, o que não se verificou nos autos.

Por todo exposto, Voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício interposto.

Sala de Sessões, em 18 de setembro de 2002



Ivete Malaquias Pessoa Monteiro