



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.002.456/95-08
Recurso n.º : 117.019 - *EX OFFICIO*
Matéria: : I.R.P.J. E OUTROS – Exercícios de 1991 e 1992
Recorrente : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 19 DE agosto de 1998
Acórdão n.º : 101-92.247

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. – GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS. – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. – CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. – ENCARGOS DA T.R.D. – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. –
Tendo o Julgador *a quo* na decisão do presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE – MG.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

Processo n.º : 10680.002.456/95-08
Acórdão n.º : 101-92.247

2

FORMALIZADO EM : 01 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

RELATÓRIO

O DELEGADO DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL em Belo Horizonte, recorre de ofício a este Colegiado, em consequência de haver considerado improcedentes, em parte, os lançamentos de ofício formalizados através dos Autos de Infração de fls. 02/04 (I.R.P.J.), 11/12 (PIS), 15/16 (FINSOCIAL), 19/20 (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL), 23/24 (IRF), lavrados contra WANAIR TÁXI AÉREO LTDA., tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.

As irregularidades apuradas estão descritas na peça básica (no que tange ao I.R.P.J.), nestes termos:

"1 – OMISSÃO DE RECEITAS
RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS
Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme "Termo de Verificação Fiscal n.º 2" (fls. 60 a 62).

.....
2 – CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS
GLOSA DE CUSTOS
Valor apurado conforme "Termo de Verificação Fiscal n.º 1" (fls. 53 a 59)."

Não se conformando com a exigência tributária, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, a Impugnação de fls. 274/324.

Em face do que restou proposto às fls. 338, foi lavrado "TERMO COMPLEMENTAR A AUTO DE INFRAÇÃO" (fls. 340/341), reabrindo-se prazo para apresentação de nova impugnação, o que foi satisfeito com a protocolização da petição de fls. 345/348.

A decisão da autoridade julgadora monocrática tem esta ementa:



"IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E OUTROS

OMISSÃO DE RECEITAS – Estando bem documentada a contabilidade, autoridade tributária somente poderá considerar inverídica a receita declarada pelo contribuinte e arbitrar eventuais diferenças, se comprovar que não merecem fé os documentos em que se baseou a escrituração.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS – Apenas dão direito a dedução as despesas em que a empresa incorre necessária e comprovadamente para a consecução de sua atividade. Não assim os gastos com a prestação de serviços que não lhe geram receita nem atendem a nenhum de seus interesses.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDA – Demonstrado que o prazo de entrega foi prorrogado e que o declarante não foi além dele, cancela-se a exigência.

IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NA FONTE SOBRE REMESSA DE DIVISAS – Até a publicação da Portaria MF nº 205, de 12 de abril de 1994, apenas as concessionárias de linhas aéreas regulares faziam jus à isenção instituída pelo Decreto-lei nº 716, de 30 de julho de 1969.

LANÇAMENTO DECORRENTE – IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NA FONTE SOBRE OMISSÃO DE RECEITAS – O disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 só se aplica aos fatos sucedidos até dezembro de 1998. Como as ocorrências descritas no auto de infração deram-se em ocasião posterior, o lançamento perde seu fundamento legal. Além disso, tendo sido julgada improcedente a acusação de omissão de receita por ocasião da apreciação do lançamento principal, não pode subsistir a exigência decorrente.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL – Tendo sido julgada improcedente a imputação de omissão de receitas na apreciação do lançamento de imposto de renda, igual julgamento aplica-se às autuações decorrentes, visto que têm o mesmo fundamento material.


LANÇAMENTO DECORRENTE – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – Uma vez que tem por substrato exatamente os mesmos fundamentos materiais do imposto de renda da pessoa jurídica, o lançamento de contribuição deve seguir-lhe passo a passo o destino, ou seja, sujeita-se a reduções e exonerações na mesma proporção em que as sofre o do imposto de renda.

LANÇAMENTOS PARCIALMENTE PROCEDENTES."

Dessa Decisão a Contribuinte foi cientificada em 27 de março de 1998 e a D. Autoridade Julgadora de Primeiro Grau recorreu de ofício a este Colegiado,



tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no estabelecido no Decreto n.º 70.235, de 1972, com a nova redação dada pelo Artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 1997 e Portaria MF n.º 333, de 1997.

É o Relatório. 

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Autoridade Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235/72, combinado com as alterações da Lei n.º 8.748/93, por haver sido exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

Pode ser constatado que decisão prolatada pela Autoridade Julgadora monocrática, se processou com estrita observância dos dispositivos legais aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, tendo a R. Autoridade se atido às provas carreadas aos presentes Autos.

Peço vênia à R. Autoridade singular para reproduzir trechos das razões de decidir nos quais, com brilhantismo e acerto, desenvolveu a correta interpretação dos dispositivos legais e argumentos jurídicos que nos levam à conclusão de que o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, não tem como prosperar, *verbis*:

“O autor do feito tributou como omissão de receita a importância correspondente ao reajuste que o contribuinte deixou de aplicar sobre o aluguel de aeronaves que havia arrendado à Construtora Cowan S/A, que é sócia majoritária da Wanair. Isto porque na mesma época o aluguel de duas outras aeronaves também arrendadas à Construtora Cowan havia sido reajustado, enquanto os demais permaneceram inalterados. A estes a fiscalização então estendeu os mesmos percentuais de aumento e, assim, apurou a diferença que no auto de infração redundou na exigência descrita no item 1 (fls. 3). Em virtude de que a autoridade tributária não colhe provas de que o reajuste tinha realmente ocorrido, seu ato significou verdadeiro arbitramento do aluguel. O Código Tributário Nacional outorga-lhe poderes para tanto nestes termos:

Art. 148 – Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração o valor ou o preço de bens, direito, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada,



em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (sem grifo no original.)

De acordo com o precito, o arbitramento terá lugar se houver omissão do sujeito passivo, ou se não merecerem fé as declarações por ele prestadas ou os documentos que expedir. No caso presente, não se trata de omissão, porquanto o contribuinte havia declarado todos os valores cobrados a título de aluguel, aluguel esse que havia sido convencionado por contratos, dos quais o autuado juntou cópia (*vide* folhas 55 a 85 do segundo volume anexo à impugnação). Para justificar a medida, restava à autoridade o caminho da demonstração da inverdade dos referidos documentos. A única causa para sua invalidação segundo o termo de verificação de folhas 60 a 61, porém, é a circunstância de dois dos contratos terem sofrido reajuste, o os outros não. Ora, como bem argúi o impugnante, as aeronaves eram diferentes, assim quanto ao porte como quanto ao ano de fabricação; os contratos foram firmados em ocasiões diversas e discrepantes eram os preços cobrados pelo arrendamento. Duvidar dos valores aí consignados só se justificaria se houvesse igualdade de condições, mas o que o caso oferece são disparidades gritantes, as quais explicam de modo bastante plausível ter sido necessário aumentar o preço de uns, mas não de outras. Note-se que o valor dos aluguéis era estipulado em BTN, cuja variação, em razão de inúmeros expurgos ordenado pelo governo nem sempre acompanhava a desvalorização da moeda. Quanto mais antigo o contrato, tanto maior o descompasso. Os contratos cujos aluguéis foram majorados haviam sido subscritos em 1989, enquanto os demais, a partir de 1990. Em suma, por falta de provas para a caracterização da irregularidade, deve-se dar razão ao contribuinte no que toca a esse ponto do lançamento.

Para ilidir a glosa de custos na realização de vôos que, segundo o agente do fisco, serviram a interesses diversos que não os da empresa, o impugnante argumenta que em boa parte do período pertinente as aeronaves estavam cedidas sob regime de aluguel à Construtora Cowan S/A; sendo assim, não cabia a Wanair indagar qual a finalidade dos vôos realizados, mas sim tão-somente receber e contabilizar os aluguéis avençados. Contudo, as cópias dos instrumentos dos contratos que o próprio autuado juntou aos autos (folhas 55 a 85 do volume 1 anexo à impugnação) revelam que se convencionou uma espécie singular de locação. Com efeito, de ordinário esse tipo de negócio implica a transferência da posse do bem locado ao locatário, que então se torna responsável pela sua guarda e operação. Em conseqüência, custos e despesas decorrentes do uso do bem são apropriados inteiramente pelo locatário, salvo aqueles pertinentes à depreciação ou à amortização, que tocam ao proprietário. Mas no presente caso, a Wanair conservou a posse direta do bem, obrigou-se a operá-lo em favor do locatário e assumiu os ônus resultantes da operação e manutenção, inclusive encargos sociais, trabalhistas, fiscais, securitários e até as despesas com alimentação e hospedagem da tripulação. Ou seja, pode-se falar numa espécie de contrato misto, que combina locação com prestação de serviço. Fosse uma locação pura com a tradição efetiva do bem, enquanto deste a empresa

retivesse apenas a posse indireta as despesas da empresa se teriam limitado a encargos tais como depreciação, cujo abatimento integral seria inquestionável.

Afirma o autuado que computou no resultado o valor dos aluguéis sobreditos. Mas incluiu também os custos e despesas que teve com as aeronaves locadas. De acordo com o art. 191 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Daí se segue que entre receita e dispêndio há que existir um vínculo tal que uma enseje a outra. Ora, o contrato de locação e prestação de serviço em causa gerou receita, porém os gastos que a empresa poderia abater eram somente aqueles comprovadamente despendidos no cumprimento da obrigação assumida. Por conseguinte, os dispêndios com as viagens que não proporcionaram receita à Wanair, nem serviram a suas necessidades, nem tampouco atenderam aos interesses da locatária, não preenchem a condição do referido artigo e não podem ser abatidos na determinação do lucro tributável. Ocorre que o contribuinte, a despeito da locação, continuou a operar o avião. Por isso mesmo, os contratos invocados não bastam para justificar o cômputo de nenhuma despesa quando os aviões não estavam a serviço da Construtora Cowan S/ª. Para fazer jus ao seu abatimento, documentos haviam de atestar que a transportadora incorreu nas despesas necessariamente para efetuar vôos ordenados pela aludida contratante de seus serviços. Com respeito à glosa dos gastos com a operação da aeronave de prefixo PT-WAN durante todo o ano de 1990 e até 16 de outubro de 1991, o impugnante alega que o avião estava arrendado. Porém, nos relatórios de vôo emitidos neste vasto intervalo (folhas 65 a 113 do volume principal) a Construtora Cowan foi indicada como cliente em apenas uma pequena parte deles, designadamente, os de n.º 2260, 2261, 2281, 2283 e 1674, por todo o percurso, e o de n.º 2262, em parte (2,1 horas do total voado); nos demais relatórios dos vôos realizados neste período, se consignaram clientes diversos, razão pela qual a glosa só não procede em relação àqueles enumerados. Os papéis que compõem o primeiro volume anexo à impugnação não testemunham em favor do autuado no concernente a parte do lançamento ora sob análise, pois ora consistem nos instrumentos do contrato sobredito (folhas 54 a 85), ora nos mesmos relatórios de vôo que o autor do fisco já havia juntado aos autos (folhas 104 a 125).

Não obstante, quanto aos relatórios n.º 2783 a 2785, referentes a vôos realizados pelo aparelho PT-WAN em meados de novembro de 1991, também cumpre excluir do estorno efetuado pelo fisco as despesas proporcionais a eles, porquanto o impugnante alcançou demonstrar a necessidade delas para a atividade da empresa. É que os documentos de folhas 89 a 103 do primeiro volume anexo à impugnação comprovam que as viagens se realizaram para que o avião se submetesse a revisões em estabelecimento do fabricante situado fora do país. Ora, como bem assinala o impugnante, a rigorosa manutenção da frota constitui, até por determinação regulamentar, obrigação de que não podem eximir as companhias de a viação. Mas, a esse título,

apenas tais provas são aceitas, porque embora a defesa afirme que vôos de semelhante natureza eram realizados com freqüência, não trouxe mais documentos que o comprove.

No tocante às aeronaves de prefixo PT-OSW e PT-WAL, cabe igual solução. O impugnante sustenta que a primeira esteve locada no intervalo de 1º de janeiro a 16 de outubro de 1991 e a outra, de 1º de janeiro de 1991 a 1º de junho de 1992, mas os relatórios de vôos de folhas 117 a 128, de 127 a 132, e, enfim de folhas 205 e 206, emitidos nesses períodos não trazem nenhuma indicação de que se realizaram em benefício ou sob as ordens da Construtora Cowan.

Fora dos períodos em que os três aviões sobreditos estiveram locados, o impugnante opõe-se à glosa fiscal de dois modos: ou afirma genericamente que não faturou os demais vôos porque as viagens atenderam aos interesses da empresa, ou junta documentos para comprovar que houve faturamento. Deve-se aceitar esta última explicação, porquanto as notas fiscais de serviço presentes no primeiro volume anexo à impugnação demonstram que o preço cobrado por alguns trechos dos vôos descritos nos relatórios de nº 3023, 3024, 3034 e 3035, realizados pela aeronave de prefixo PT-WAN, de nº 2899, 2900, 3051, 3052, 3226, 3227, 3419 e 3420, pela aeronave de prefixo PT-OSW, e enfim, de nº 3370 e 3371, pela aeronave de prefixo PT-WAL, integram a receita da empresa. Em consequência, o contribuinte faz jus ao abatimento das despesas correlativas. Adiante, mediante quadro demonstrativo, apontaremos os ajustes que deve sofrer a base tributável do lançamento em razão do acolhimento dessa e de outras alegações do impugnante.

.....
Para determinar o quanto estornar dos gastos relativos às viagens não faturadas que reputou gratuitas, o autor do feito primeiro separou os relatórios de vôo por aeronave e depois grupou-os por período-base; por fim, confrontou a soma de cada período com a soma dos vôos realizados pela aeronave no mesmo intervalo, extraíndo daí o percentual de horas voadas gratuitamente. O impugnante discorda do montante de horas de vôo desqualificadas pelo fisco em alguns períodos e aponta as cifras que considera corretas. Compulsando os autos, especialmente os documentos de folhas 65 a 233, verificamos que o trabalho fiscal realmente apresenta alguns lapsos, ora favorecendo, ora prejudicando o contribuinte. Mas os números da defesa tampouco estão corretos. Em consequência, para eliminar as falhas do levantamento fiscal, elaboramos o quadro 1, com base em dados que são o espelho o fiel das informações constantes dos próprios relatórios de vôos questionados, todos presentes nos autos. No ajuste, preservamos os valores originalmente apurados pelo fisco sempre que mais favoráveis ao contribuinte, ainda que discrepantes dos dados ora levantados. Ainda quanto à soma das horas de vôo, o impugnante afirma que está errado o número que o agente do fisco tomou como total de horas voadas (o que inclui também os percursos não questionados) pela aeronave PT-WAL no primeiro semestre de 1992, mas não comprova, de sorte que se mantém a cifra consignada no trabalho fiscal.



Por outro lado, tem razão o impugnante quando reclama que se devam distinguir duas espécies de despesa. A glosa é legítima em relação aos desembolsos assumidos para realizar vôos estranhos aos interesses da empresa, desembolsos esses que são proporcionais às horas de operação da aeronave, a exemplo de gastos com manutenção, combustíveis, alimentação e hospedagem da tripulação, salários, enfim, todas aqueles gastos classificados como variáveis pela contabilidade de custos. São inteiramente dedutíveis, porém as quantias em que o contribuinte incorre independente de estar em operação os aparelhos, ou seja, os custos fixos, tais como os encargos de depreciação ou as obrigações decorrentes do financiamento ou arrendamento de aeronaves, pois para as estornar o fisco havia mister de verificar que o bem estava destinado a qualquer outra função que não a consecução dos fins comerciais da empresa. Tanto é assim que o § 2º do art. 198 do Regulamento na época vigente autoriza abater a quota de depreciação a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Não descaracteriza essa condição o fato de eventualmente se realizarem viagens que não produziram receita ou que não atendiam às necessidades da empresa, uma vez que as aeronaves não foram desviadas para fins alheios à atividade da sociedade.

Contudo é preciso advertir que o conceito de custo fixo é bem menos amplo que aquele pelo qual propugna a defesa. Ele só abrange as despesas decorrentes da aquisição e da propriedade de bens de capital, haja vista que os recursos empregados nessa finalidade acabam por dotar o empreendimento de um certo potencial de produção que se torna relativamente inflexível. Com efeito, os custos fixos dependem da capacidade instalada, oneram a empresa ainda que inteiramente ociosa e não variam conforme o grau de utilização das instalações e maquinaria. Evidentemente, gastos como os de pessoal não se enquadram em tal gênero. Funcionários, ao contrário de aparelhos e máquinas, são demissíveis a qualquer hora, não raro sua remuneração é proporcional às horas trabalhadas e a empresa os contrata à medida do nível de atividade. Logo, pressupõe-se que o contingente de empregados da Wanair seria necessariamente menor se se propusesse realizar menos vôos. A não ser assim estaria dependendo salários superfluamente, de tal modo que se sujeitaria a que se lhe invalidasse também essa despesa, por igualmente se afigurar desnecessária. Em suma, consideramos custos fixos, para efeito de determinar a parte dos dispêndios que poderão ser deduzidos, apenas os escriturados sob as seguintes rubricas: variação monetária e encargos de depreciação, de amortização ou de arrendamento. O quadro anexo nº 2 demonstra os ajustes a que procedemos na base de cálculo do lançamento com a exclusão dos valores correspondentes a essas rubricas. Esse mesmo gráfico incorpora as reduções resultantes da aplicação dos novos percentuais de vôos considerados desnecessários, conforme descrito no quadro 1.

Conseqüentemente, a reivindicação feita pelo impugnante de que se levasse em conta a despesa de correção monetária das aeronaves,



como contrapartida do cômputo das variações monetárias perde o sentido, visto que na nova determinação da base de cálculo também as variações monetárias foram expungidas. De qualquer forma, a pretensão era mesmo infundada, porquanto o equivalente da correção monetária do imobilizado é a correção monetária do patrimônio líquido, e não a variação monetária passiva. O correlativo esta é a variação monetária ativa, a qual o fiscal já havia considerado, tanto que tomou não somente a passiva, mas o saldo devedor resultante do cotejo entre as duas.

Eliminados os custos fixos do cálculo, o critério de que se valeu o fisco para determinar o montante tributável torna-se irreparável, contábil e legalmente. Desaparece o único vício que com acerto o impugnante indigitava ao método de estabelecer a proporção entre as horas voadas e estorno de custos. Pela mesma razão não se pode acolher o parâmetro alternativo que indicou para substituir o do fisco, isto é, o preço cobrado por outra empresa da praça por serviço semelhante. Tal método seria consentâneo se tratasse de apurar o faturamento eventualmente omitido. A infração que é imputada ao contribuinte, porém, tem outra natureza; consiste no abatimento irregular de despesa, e não omissão de receita. Aceitar a sua pretensão implicaria, assim, em alterar o fundamento material da exigência, e, em consequência, instaurar novo litígio ou fazer retroceder ao seu início o já em curso. Isto até cumpriria fazer, se houvesse razão para tanto, mas é inconcebível que tomar como base tributável parte dos custos para realizar serviços não faturados possa redundar em exigência maior do que a que resultaria se se levassem em conta as receitas que esses mesmos serviços hipoteticamente poderiam ter propiciado.

Porém, a reivindicação de que se abata da diferença apurada no segundo semestre de 1992 o resultado negativo que antes da ação fiscal a empresa havia contabilizado merece acolhida. Seja as páginas do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) presentes da folha 114 e seguintes do anexo 4 da impugnação, seja a própria declaração de renda às folhas 264 a 269 do volume principal do autos, seja a consulta aos bancos de dados da Receita Federal, tudo comprova a veracidade desse resultado negativo. em consequência, o fisco deveria tê-lo abatido do valor que levantou e tributar apenas o saldo eventualmente positivo. Isto vale tanto para o imposto de renda da pessoa jurídica como para a contribuição social sobre o lucro. Em relação ao primeiro, o montante do prejuízo consignado na declaração fora de Cr\$ 18.792.967.312,00; em relação á outra, computara-se uma base de cálculo negativa de Cr\$ 21.146.576.617,00. Haja vista que após os ajustes sobreditos na base de cálculo do lançamento, resto como tributável do 2º semestre de 1992 apenas a quantia de Cr\$ 1.325.710.319,17, inferior ao prejuízo declarado, para o período em causa não se pode exigir do contribuinte mais que o estorno dessa última quantia na escrituração fiscal. Convém assinalar que no hiato que vai do encerramento do ano-base de 1992 aos nossos dias o prejuízo em questão poderia ter sido compensado, integral o parcialmente.



Para dirimir a incerteza, foram examinados os números do banco de dados da Receita Federal assim como solicitado ao contribuinte que apresentasse o Livro de Apuração do Lucro Real e as declarações de rendimento referentes aos períodos subseqüentes. Juntam-se aos autos tanto as folhas da pesquisa como os documentos trazidos no encerramento dos anos-calendários de 1994, 1996 e 1997, e também no período de janeiro de 1998. Não obstante, o prejuízo compensado em 1994 é parte do que havia sido contabilizado no ano-calendário de 1993 e os demais, embora constituam fração do valor apurado no segundo semestre de 1992, não absorvem a totalidade do resultado negativo. Com efeito, ainda que se abatam essa quantias, o montante remanescente ultrapassa a diferença referida no parágrafo anterior e ainda restará saldo que aproveitar no futuro.

.....
O impugnante opõe-se à cobrança de juros moratórios com base na variação da Taxa Referencial, sob a arguição de que ultrapassa o limite anual de 12% estabelecido na Constituição da República e no Código Tributário Federal (CTN), assim como de que a TR reflete os juros cobrados no mercado financeiro, e não a inflação. Não procede, todavia, nenhuma dessas razões. O § 3º do art. 192 da Constituição é disposição que carece de eficácia imediata, visto depender sua aplicação de regulamentação pela lei complementar prevista no *caput* do próprio artigo, a qual ainda está por elaborar. (...)


É verdade que, a princípio, a União pretendeu usar a Taxa Referencial (que consiste numa média das taxas de juros praticadas no mercado financeiro) como índice de correção monetária. Isto se depreende de texto da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, que a instituiu. A pretensão, porém, acabou não vingando, pois o Judiciário invalidou a medida, entendendo que a correção monetária se destina a remediar os efeitos da inflação e que, por isso, deve ser calculada com base em índice de preços. Com a publicação da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, ficou estabelecido que os encargos relativos à Taxa Referencial e sua variante diária – TRD – constituem juros de mora, e não correção monetária. Desde então não mais conquistou acolhida questionamento da ilicitude da exigência, nem na instância administrativa, nem no Judiciário. Não obstante, subsistia controvérsia em relação à vigência da norma. No âmbito administrativo o assunto foi finalmente pacificado pela Instrução Normativa SRF nº 32, de 9 de abril de 1997, a qual determina seja subtraído do crédito tributário lançado o montante resultante da aplicação, no que toca ao período compreendido entre 4 de fevereiro e 29 de julho de 1991, do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, ou seja, a exigência de juros de mora calculados com base na TRD no referido período. Em consequência, lícito é o cômputo da variação da TRD na apuração dos juros moratórios devidos após 29 de julho de 1991.

Imputando-lhe atraso na entrega das declarações de rendimento relativas aos exercícios financeiros de 1991, 1992 e 1993, a autoridade exige do contribuinte a multa cominada no art. 727, inc. I, "a", do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. A penalidade no entanto é incabível, porque o prazo de

entrega foi prorrogado e o contribuinte cumpriu a obrigação acessória dentro dos novos limites fixados. Os recibos de entrega juntados por ele comprovam-no (vide folhas 01 a 09 do anexo 4 da impugnação). De fato, em 31/05/91 entregou a declaração referente a 1991; em 14/05/92, a 1991; em 14/06/93, a 1993. Essas datas coincidem com a último dia do prazo estipulado, respectivamente, pelos seguintes atos normativos: Instrução Normativa SF n.º 20, de 26 de março de 1991, Portaria MF n.º 362, de 29 de abril de 1992; e Portaria MF n.º 231, de 28 de maio de 1993.

Como decorrência do lançamento de imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, o autor do feito lavrou auto de infração para exigir também o imposto de renda na fonte previsto no art. 8º do Decreto-lei n.º 2.065/83, tributo este que tomou por base de cálculo a omissão de receita apontada e os custos considerados indedutíveis. Este segundo lançamento por várias razões deve ser declarado inteiramente improcedente. Primeiro, porque, consoante exposto linhas atrás, a tributação da omissão de receita descrita no item 1 do auto de infração de IRPJ é insubsistente; tendo os dois lançamentos o mesmo fundamento material, ambos devem receber igual apreciação da autoridade julgadora. Segundo, porque parte da base de cálculo diz respeito à glosa de custo considerado indedutível (mas não inexistente), enquanto, segundo o entendimento assentado no Parecer Normativo n.º 20;84, o disposto no art. 8º do referido decreto-lei só se aplica nas hipóteses em que a dedução do lucro líquido puder de fato ensejar distribuição de valores aos sócios, acionistas ou senhores da empresa individual. Terceiro, porque o Ato Declaratório Normativo n.º 6, de 26 de março de 1996, esclarece que o art. 8º do Decreto-lei n.º 2.065;83 foi derogado pelos artigos 35 e 36 da Lei n.º 7.713/88, razão pela qual só se aplica aos fatos sucedidos até dezembro de 1988. Como as decorrências relatadas nos termos de verificação fiscal deram-se a partir do ano-base de 1990, o feito, no tocante ao imposto de renda devido na fonte sobre a omissão de receitas e sobre a glosa de custo, revela-se desprovido de supedâneo legal.

A conclusão de que a exigência de imposto de renda fundada na imputação de omissão de receita é improcedente, porquanto o fisco não coletou provas suficientes para a caracterizar a irregularidade, acarreta a exoneração total dos lançamentos de contribuição para o FINSOCIAL e de contribuição para o PIS, calculadas ambas sobre o faturamento. É que essas autuações constavam apenas da cobrança das duas contribuições incidentes sobre o valor considerado omitido pela autoridade lançadora; não se confirmando a omissão de receita, o crédito tributário de que nesse ponto se trata perde por inteiro sua base de cálculo. No caso específico do PIS, nem mesmo o Termo Complementar de folhas 340 e 341 o salva, visto que, apesar de implicar alteração do fundamento legal e da modalidade da contribuição (passou a incidir sobre o imposto devido, e não sobre a recita), continuou vinculado ao lançamento original. De fato, o autor do feito tomou como base de cálculo o valor do imposto que incidiria sobre a receita que considerara omitida.



No tocante à exigência de contribuição social sobre o lucro, uma vez que tem por substrato exatamente as mesmos fundamentos materiais do imposto de renda da pessoa jurídica, deve seguir-lhe passo a passo o destino, ou seja, o lançamento de contribuição social sujeita-se a reduções e exonerações na mesma proporção em que as sofre o do imposto de renda. Isto até já se acha demonstrado linhas atrás, onde se enunciam os reflexos das alterações da base de cálculo tributável dos dois gravames no respectivo crédito tributário.

O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, restringiu a dois os índices passíveis de multa de ofício: de setenta e cinco por cento, no caso de infrações simples, e de cento e cinquenta por cento, no caso de infrações qualificadas. Por sua vez, o Ato Declaratório Normativo CISIT n.º 01, de 07 de janeiro de 1997, invocando o disposto no art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional, esclareceu que o disposto na Lei n.º 9.430/96 tem eficácia retroativa, isto é, aplica-se a fatos pretéritos, desde que daí não resulta imposição de índice superior ao originalmente lançado. Como a feitura do lançamento precedeu a publicação dos referidos atos normativos, a autoridade lançadora aplicou a multa ora à razão de cinquenta por cento, ora a cem por cento, aquele percentual para as infrações relativas ao exercício de 1991, este, aos exercícios seguintes, em qualquer caso por infração simples. Conseqüentemente, devem manter-se as multas de cinquenta por cento, mas se reduzir a setenta e cinco aquelas lançadas a cem por cento."

Tendo em vista que a R. Autoridade *a quo* se ateuve às provas dos Autos e deu correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às matérias submetidas à sua apreciação, nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Brasília, DF, 19 de agosto de 1998.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 01 FEV 2000


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 08 FEV 2000


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL