

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000.338/91-51
Recurso nº. : 102.380
Matéria: : IRPJ - Exercícios de 1986 a 1990
Recorrente : LATICÍNIOS FLOR DA NATA LTDA.
Recorrida : DRF em São José do Rio Preto - SP
Sessão de : 26 de fevereiro de 1996
Acórdão nº. : 101-89.421

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

1 - REMUNERAÇÃO DO TRABALHO - Os gastos suportados pela pessoa jurídica, com remuneração do trabalho, assalariado ou não, quando razoavelmente comprovado o desembolso e a efetiva prestação dos serviços, devem ser admitidos como despesas operacionais.

2. - CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES - A inadequada classificação contábil dos gastos suportados e apropriados como despesas operacionais não podem dar ensejo à sua glosa. No entanto, é cabível quando a razão da impugnação seja a falta de comprovação do pagamento, e que os gastos não satisfazem às condições de necessidade, usualidade e normalidade.

3. BRINDES - Produtos específicos, de valores consideráveis, utilizados para presentear poucas pessoas, não podem ter seus valores tomados como despesas operacionais a título de brindes, cujo conceito alcança tão somente objetos de diminuto valor comercial.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. Descaracteriza o contrato de "Leasing" a concentração de elevados valores nas primeiras contraprestações do arrendamento mercantil, convertendo-o em contrato de compra e venda a prazo.

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS.

1. SUPRIMENTOS DE CAIXA. Quando presentes outros indícios de omissão no registro de receitas, a lei tributária confere à autoridade administrativa o dever-poder de exigir que a pessoa jurídica comprove, com documentação hábil e idônea, tanto a origem quanto o efetivo ingresso dos recursos entregues pelos sócios para suprimento do caixa, sob pena de, não o promovendo, reste configurada a presunção de omissão no registro de receitas.

2. PASSIVO FICTÍCIO. As obrigações registradas do Passivo Circulante, liquidadas e não baixadas, bem como aquelas cuja efetividade das



operações que lhes tenham dado causa não reste comprovado, presumir omissão no registro de receitas.

3. PROVA EMPRESTADA DO FISCO ESTADUAL. O simples pagamento do tributo exigido pelo fisco estadual, por si só, não é suficiente para ensejar o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sob o fundamento de que teria ocorrido omissão no registro de receitas. As investigações, com vistas a bem caracterizar o negócio jurídico realizado, para perfeito enquadramento do fato à hipótese de incidência prevista na norma jurídica invocada, devem ser aprofundadas pela Fiscalização dos tributos federais.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

A glosa da correção monetária dos lucros acumulados ou reservas de lucros, preconizada pelo artigo 370, IV, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, é consequência da apuração de fato que configure Distribuição Disfarçada de Lucros. Se não restar caracterizado o fato principal, com adequada descrição na peça básica, principalmente para permitir ao sujeito passivo o pleno exercício do seu direito de defesa, improcede o lançamento tributário relativamente à Correção Monetária.

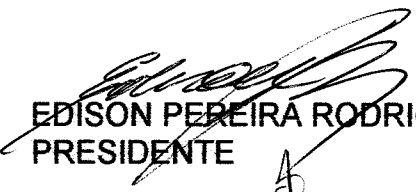
TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D. - ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

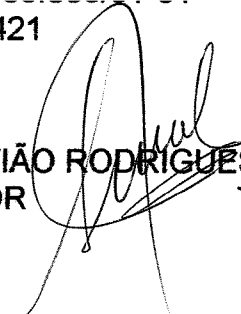
Os encargos introduzidos através do artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, têm incidência sobre débitos para com a Fazenda Nacional, a partir de agosto de 1991.

Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LATICÍNIOS FLOR DA NATA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Conselheiro Relator.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIAM SEIF, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, RAUL PIMENTEL e KAZUKI SHIOBARA . Ausente, justificadamente o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.

RELATÓRIO

LATICÍNIOS FLOR DA NATA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - M.F. sob n.º 53.221.537/0001-548 não se conformando com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal em São José do Rio Preto - SP, recorre a este Conselho conforme petição de fls. 915/934, na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

As matérias sob litígio estão descritas na peça básica de fls. 819 a 824, nestes termos:

“01. redução indevida de lucro líquido por contabilização na rubrica “ordenados improdutivos-filial SP” de valores sem comprovantes e/ou lastreada em documentos inábeis, conforme Termo nº 02 e demonstrativos anexos:

.....
02. redução indevida de lucro líquido por contabilização na rubrica “despesas legais e profissionais” de valores lastreados em documentos inábeis, conforme Termo nº 02 e demonstrativo anexo:

.....
03. omissão de receita operacional caracterizada por falta de comprovação com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores da origem e/ou efetividade do ingresso de numerário na empresa, efetuado pelos sócios, conforme Termo nº 05, a saber:

.....
04. omissão de receita operacional caracterizada pela falta de comprovação do saldo de contas do passivo circulante e/ou de se encontrarem ainda pendentes de pagamento do balanço patrimonial de 30.06.86 e 31.12.86, conforme relações anexas e Termo nº 06:

.....
05. omissão de receita operacional caracterizada por autuações do fisco estadual/SP, cujos AIIM passam a fazer parte integrante deste juntamente com os respectivos comprovantes de recolhimento:

.....
06. falta de adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real de valores contabilizados a título de “contribuições e doações”, conforme Termo nº 04 e seus anexos:

.....
07. falta de adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real de valores contabilizados a título de “brindes”, conforme demonstrativo anexo:

08. contabilização indevida a débito de resultado do exercício de valores de contraprestações pagas a título de arrendamento mercantil, descaracterizado como tal para ser enquadrado como operação de compra e venda a prestação face a fixação de valores elevados nas contraprestações iniciais e pequenas nas finais, além do estabelecimento de valor diminuto/simbólico para o valor residual do bem:

09. falta de adição ao lucro líquido para fins de adição ao lucro real do excesso de retiradas dos sócios, conforme demonstrativos anexos:

10. contabilização indevida a débito de provisão para créditos de liquidação duvidosa de valores relativos a créditos não recebidos dos clientes abaixo, antes de esgotados os recursos para sua cobrança, conforme demonstrativos anexos:

11. despesas indevidas de correção monetária calculada sobre lucros acumulados/reservas considerados distribuídos disfarçadamente através de empréstimos aos sócios nos períodos-base de 85 e 86 (1º e 2º semestre), conforme demonstrativos anexos.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 834/864, foi proferida a decisão de fls. 878/911, cuja ementa tem esta redação:

“D E C I S Ã O /CONT. Nº 10850/396/91.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Exercícios de 1986/1990, Períodos-base de 1985/1989. GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS - “Ordenados Legais e Profissionais - Horas Extras”. Mantém-se as glosas quando não comprovadas as despesas pleiteadas com documentação incontestável. DESPESA OPERACIONAL - “Contribuições e Doações”. A apuração de Lucro Operacional Negativo impõe a tributação de parcelas pleiteadas e deduzidas a título de contribuições e doações. DESPESA OPERACIONAL - “Brindes”. Admite-se como despesas dedutíveis a título de brindes, as que correspondam a objetos de pequeno valor. DESPESA OPERACIONAL - “Arrendamento Mercantil”. A concentração de elevadas prestações iniciais e pequenas nas finais, descaracteriza o contrato de “Arrendamento Mercantil” com a correspondente glosa das despesas, convertendo-o em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal de “leasing”. OMISSÃO DE RECEITA - Suprimentos de Caixa. A ausência de comprovação da origem dos recursos e efetiva entrega de numerário à empresa, através de documentação hábil e idônea, acarreta a manutenção do tributo apurado..

OMISSÃO DE RECEITA - Apuração do Fisco Estadual. Pago o tributo cobrado sobre receita omitida apurada pela fiscalização estadual, é legítima a incidência do imposto de renda sobre essa receita.

OMISSÃO DE RECEITA - Passivo Fictício. A manutenção, no passivo circulante, de obrigações já liquidadas, traduz passivo irreal, caracterizando omissão de receita.

CRÉDITO DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - O protesto de um título, sem outras provas de tentativa de cobrança, não é medida suficiente para que o respectivo crédito seja considerado incobrável.

IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.”

Cientificada dessa decisão em 29 de novembro de 1991, a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Colegiado, onde na essência reproduz os mesmos argumentos apresentados na fase impugnativa, e cujo inteiro teor é lido em Plenário (lê-se), para conhecimento por parte dos demais Conselheiros.

É O RELATÓRIO.



VOTO.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

1. ORDENADOS IMPRODUTIVOS - DESPESAS LEGAIS E PROFISSIONAIS

Os demonstrativos de fls. 103 a 182 nos dão conta de que a Fiscalização efetuou a glosa de parte dos valores apropriados a título de despesas operacionais, sob as rubricas: "Ordenados Improdutivos" e "Despesas Legais e Profissionais", correspondentes aos 1º e 2º semestres de 1986.

Ainda na fase impugnativa sustentou a contribuinte tratarem-se de gastos com remuneração do trabalho, cuja execução ocorreu fora do período normal de expediente, havendo prova do pagamento e identificação dos beneficiários.

Entendeu a autoridade julgadora singular que as provas apresentadas são insuficientes para comprovação dos gastos, vez que desacompanhadas de outros elementos subsidiários.

Os documentos trazidos para os autos do presente processado incluem relações dos beneficiários dos pagamentos e correspondentes créditos, segundo o período a que correspondem as horas extras trabalhadas, e cópias dos cheques emitidos para pagamentos dos montantes devidos nesse mesmo período.

As razões que levaram a Fiscalização a desconsiderar as apropriações de tais gastos como despesas operacionais, bem como confirmar a manutenção da exigência pela decisão recorrida, estão postas às fls. 872.873, e são "(i) inexistente o comprovante do pagamento ou o mesmo foi produzido pela própria recorrente; (ii) os cheques correspondentes aos pagamentos foram emitidos ao portador; (iii) não houve incidência, sobre os valores pagos, de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

Para alguns casos, dentre os inúmeros efetuados pela recorrente, cujas provas estão nos autos, a recorrente promoveu o pagamento da remuneração pelas horas extras trabalhadas, produzindo o rol dos beneficiários, com identificação do período a que correspondiam os créditos e o valor devido a cada um. Com vistas a concretizar o pagamento, emitiu cheque, ao portador, é verdade, mas de valor correspondente ao montante dos créditos, ou seja, o valor sacado pela empresa, da conta corrente

bancária, era exatamente igual ao total que ela deveria pagar aos beneficiários constantes das relações produzidas.

O conjunto probatório, principalmente quando considerado tratem-se de parcelas que correspondem a um volume insignificante de gastos, confrontados estes com o total das remunerações efetuadas pela recorrente com mão-de-obra empregada no processo produtivo, milita em valor da tese defendida pela pessoa jurídica autuada.

Entendo caber razão à recorrente, quando afirma ser necessário o trabalho extraordinário, vez que tal providência permite evitar que seu produto (leite fresco) possa deteriorar e, de consequência, sofrer prejuízo indesejado.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma, devendo ser excluídas da tributação as parcelas de Cz\$ 120.602,77 e Cz\$ 45.342,00, nos 1º e 2º semestres de 1986, respectivamente.

2 - SUPRIMENTOS DE CAIXA

De plano deve ser consignado que foi cometido erro quando da mensuração da base de cálculo do tributo, relativamente aos suprimentos efetuados pelo sócio Carlos Humberto M. de Carvalho, consistente na inclusão do valor de CZ\$ 690.610,000,00, de forma indevida. Com efeito, o saldo apresentado (fls. 338) em 23 de outubro de 1985 é de CZ\$ 1.345.500.000, que adicionadas as parcelas correspondentes ao período de 24.10.85 a 20.11.85, totaliza CZ\$ 2.195.500.000,00, e não CZ\$ 2.886.110.000,00, como consignado às fls. 338. Deste total, subtraídas as parcelas de CZ\$ 525.000.000,00 (não tributada) e aquela excluída pela decisão singular, CZ\$ 12.500.000,00, resta litigada a quantia de CZ\$ 1.658.000.000,00.

No mérito, defendo tese semelhante àquela invocada pela recorrente quando afirma caber à Fiscalização comprovar, por qualquer meio ao seu alcance, pelo menos indícios de omissão no registro de receitas, para que pudesse tomar os suprimentos improbatórios como parâmetro para mensuração da receita desviada do giro normal do empreendimento. Só que no caso concreto estão presentes tais indícios, vez que foram apuradas outras omissões, como é o caso do denominado Passivo Fictício, cuja presunção deriva de norma jurídica plenamente válida.

A documentação apresentada pela recorrente, com vistas a comprovar tanto a origem quanto o efetivo ingresso dos numerários no Caixa, não é bastante para afastar a presunção estabelecida pelo artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980. Os lançamentos contábeis constantes às fls. 307 a 335 demonstram que foram registrados créditos em favor dos sócios e, posteriormente, os saques estão consignados com a identificação dos cheques emitidos para resgate das obrigações.

Ao contrário do sustentado pela recorrente, os cheques por ela indicados não comprovam sequer o ingresso dos recursos, vez que foram utilizados exatamente para repassagem do numerário às pessoas físicas dos sócios.

3. PASSIVO CIRCULANTE FICTÍCIO

A recorrente reconhece que as parcelas de CZ\$ 501.416,82 e CZ\$ 991.103,71, respectivamente, não compunham os saldos da conta "Transportadores a Pagar", nos balanços levantados em 30 de junho e 31 de dezembro de 1986, o que implica reconhecer, de consequência, que deixou de comprovar integralmente os saldos apresentados na citada conta, nas correspondentes quantias.

Como consignado na peça recursal (fls. 921):

"... na falta de comprovação dessa composição é que se poderia falar em sua tributação."

a presunção legal de omissão no registro de receitas se configura na oportunidade em que a pessoa jurídica deixa de comprovar a real existência de uma obrigação registrada no passivo circulante.

Entendo procedentes as alegações feitas pela recorrente no sentido de que, no caso de levantamento de balanço em períodos de tempo inferiores a um ano, deve prevalecer o saldo apurado quando do encerramento do exercício social, que, na essência, é o período-base de incidência do imposto de Renda Pessoa Jurídica.

A Constituição Federal de 1988, por seu artigo 165, impõe que a Lei ordinária que trate das diretrizes orçamentárias orientará a elaboração da Lei orçamentária ANUAL, que deve dispor sobre as alterações na legislação tributária.

É incontroverso que o exercício financeiro, principalmente para efeitos de incidência dos diversos tributos, compreende o ano civil, com início em 1º de janeiro e término em 31 de dezembro. Confirma tal conclusão, dentre outros, o consagrado Princípio da Anterioridade da Lei Tributária, ao qual estão sujeitas tanto a majoração quanto a instituição de impostos, com ressalva para os casos previstos no artigo 150, § 1º, da Carta Magna.

Na esteira da Jurisprudência firma por este Conselho, entendo que a hipótese de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, quando resultante do fato presuntivo preconizado pelo artigo 180 do Regulamento baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, ocorre por ocasião do encerramento do exercício financeiro, ou seja, quando do levantamento do balanço de encerramento, em 31 de dezembro de cada ano.



Deve ser excluída da tributação, portanto, a parcela de CZ\$ 4.488.746,29, no primeiro semestre de 1986.

Com as intimações de fls. 601 a 608, a Fiscalização procurou saber de alguns Fornecedores a data, a contabilização e valores recebidos da recorrente, obtendo, em consequência, como respostas:

a) um dos Fornecedores (fls. 615) respondeu que em razão de haver optado pela tributação com base no lucro presumido, estava impossibilitado de prestar as informações requeridas, fazendo consignar que, segundo lançamento constante do livro Registro de Saídas, a Nota Fiscal 87, no valor de CZ\$ 149.825,00, teria sido paga na data da entrega dos produtos adquiridos, sem, contudo, indicar qual seria essa data. Na falta de elementos que possam afastar as informações prestadas pela recorrente, presumem-se verdadeiros os registros efetuados e que espelham a realidade dos fatos e, portanto, o pagamento teria ocorrido em 13 de janeiro de 1987;

b) outros Fornecedores intimados (fls. 603, 604, 605 e 606) não se dignaram em responder à Fiscalização, e mesmo assim os valores correspondentes integraram a base de cálculo do tributo. Não há, no caso, a prova de que tais obrigações já estavam pagas na data do encerramento do período-base, para enquadramento na hipótese descrita pela norma legal invocada. Exclui-se da tributação a parcela de CZ\$ 1.791.714,00;

c) ainda na fase impugnativa a contribuinte sustentou que dois fornecedores haviam confirmado os dados por ela entregues à Fiscalização, o que implicaria comprovação da parcela de CZ\$ 691.400,00 (fls. 852). Ao contestar os argumentos apresentados pela então impugnante, a autoridade lançadora registrou:

"Os documentos de fls. 616/7 respondem mas não atendem a intimação, pois não comprovam o saldo nem a quitação da obrigação no período-base seguinte, e, estes a impugnante, espertamente, diga-se de passagem, quer aproveitá-los em seu favor."

O fato é que, segundo o documento de fls. 617, as obrigações contraídas para com Laticínios União Ltda., tiveram confirmadas as datas dos registros efetuados pela recorrente. Os demais Fornecedores, quando intimados, deixaram de prestar os esclarecimentos requeridos, o que implica considerar que, até prova em contrário, os elementos fornecidos pela recorrente espelham a realidade dos fatos, razão pela qual deve ser excluída da tributação a parcela de CZ\$ 1.392.800,00.

4. PROVA EMPRESTA AO FISCO ESTADUAL

Pela simples razão de a recorrente haver sido tributada pelo Fisco estadual, foram submetidas à incidência do Imposto de Renda as parcelas elencadas às fls. 821.

Contestando os argumentos expendidos pelo sujeito passivo, a autoridade lançadora fez consignar:

“O contribuinte reduziu seu lucro líquido, o que está caracterizado nos AIIM do fisco estadual. Recolheu o crédito tributário exigido por aquela fiscalização. Se os fatos descritos nos AIIM não fossem verídicos fatalmente o contribuinte não teria efetuado o recolhimento. Ocorre que os fatos descritos nos AIIM são claros e conclusivos, acompanhados de auto de apreensão das mercadorias desacobertadas de nota fiscal, inclusive alguns casos confirmados em última instância.”

Compulsados os documentos juntados por cópias às fls. 623/646, não há qualquer dificuldade em se identificar a natureza das operações realizadas e que deram causa às autuações promovidas pelo fisco estadual: “remeteu e transportou”; “recebeu e transportou”; “efetuou (...) saída e transporte de mercadorias”; “transportou e recebeu”.

A digna autoridade lançadora sequer esboçou qualquer reação com vistas a apurar se as saídas e os recebimentos ocorreram em razão de promoção de vendas e aquisições. Vale dizer, a simples saída, sem caracterização de sua natureza, não é bastante para permitir a conclusão de que teria ocorrido a hipótese de omissão no registro de receitas. Como sustentado pela recorrente, a operação pode caracterizar simples remessa, ou qualquer outra operação que, para efeito de tributação pelo Imposto de Renda, seja irrelevante.

Confirmando a farta Jurisprudência firmada por este Colegiado, entendo que não restou tipificada a hipótese de omissão no registro de receitas.

5. CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

Sustentou a contribuinte que houve impropriedade ao lançar as parcelas elencadas às fls. 855/856, a título de contribuições e doações, quando a apropriação deveria ocorrer em conta que refletisse sua real natureza, qual seja, o de remuneração por serviços prestados por “guardinhas”.

Como ressaltado pela autoridade lançadora, aqui se trata não só da prova do pagamento efetuado, como também do fato de que os gastos suportados pela pessoa jurídica, para que se traduzam

em despesas operacionais, devem satisfazer as condições de necessidade, usualidade e normalidade, o que inócorre no caso concreto.

6. BRINDES

Ao contrário do sustentado pela recorrente, os apontamentos constantes às fls. 104 não deixam dúvidas de que os objetos ofertados não guardam qualquer semelhança com o que se denomina de brindes. São, na verdade, presentes ofertados em ocasiões e para pessoas especiais, que não traduzem qualquer vinculação entre as ofertas e os negócios realizados pela recorrente.

Na esteira do entendimento consagrado por este Conselho, entendo que deve ser mantida a decisão da autoridade julgadora monocrática, por fundada na prova e com respaldo no direito posto.

7. LEASING

Este Conselho firmou jurisprudência, a qual restou confirmada pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que o contrato de arrendamento mercantil, quando firmado de forma a que parte substancial do valor do bem seja resgatado no primeiro ano, enquanto que o diminuto valor do saldo devedor é diluído nas restantes prestações, ou seja, em havendo concentração nítida de pagamentos nos primeiros meses, fica descaracterizado o contrato de "leasing", passando o negócio jurídico realizado a reger-se pelas regras da compra e venda a prazo.

É o que ocorre no caso concreto, pois tendo presente os documentos de fls. 197/215, fácil é concluir que foram realizadas operações pelas quais, nas seis primeiras prestações a recorrente pagou o equivalente a 60% do valor contratado, enquanto que os restantes quarenta por cento foram distribuídos nas restantes 20 (vinte) prestações.

8. PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA

Em razão da glosa dos valores apropriados na conta de Provisão para Créditos e Liquidação Duvidosa, por não esgotados todos os recursos para sua cobrança, a recorrente, além de expressamente se insurgir contra dois casos que entendeu merecessem enfoque específico, sustentou ainda na fase

impugnativa que a legislação de regência não define o momento ou as circunstâncias materiais para que o crédito seja considerado irrecuperável.

Para cobrança de créditos a pessoa jurídica pode tomar um conjunto de medidas, dentre as quais está o protesto do título representativo da obrigação. O protesto, como é sabido, não é suficiente para caracterizar a condição exigida pela lei de que o crédito correspondente se tornou incobrável ou irrecuperável.

Necessário se faz que a pessoa jurídica credora demonstre, através de provas irrefutáveis, que se esforçou no sentido de receber o seu crédito, seja remetendo correspondências, seja contratando profissional especializado em cobranças, seja promovendo a cobrança via agência bancária etc., o importante é a prova de que teria sido realizado esforço com vistas a recuperar os recursos em mãos de terceiro. Nada restou comprovado nos presentes autos, exceto que foram protestados os títulos representativos da obrigação.

9. CORREÇÃO MONETÁRIA - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

De plano deve ser consignado que dos autos não consta qualquer demonstrativo elaborado pela Fiscalização com vistas a caracterizar o fato: DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. O que se tem são documentos de fls. 647 a 669, bem como os Quadros de fls. 670/672, consolidados os cálculos da Correção Monetária às fls. 673.

A glosa da Correção Monetária, segundo inteligência do artigo 370, IV, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 20 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, decorre de um fato que a lei erige como tipificador da Distribuição de Lucros Disfarçadamente, e esta deve ser apurada, constando adequada descrição no próprio Auto de Infração, para que o sujeito passivo possa exercer plenamente o seu direito de defesa.

Como o fato principal não restou descrito na peça básica, ou seja, a alegada Distribuição Disfarçada de Lucros sequer foi consignada no Auto de Infração, não há como subsistir lançamento relacionado com a glosa da correção monetária tendo por fundamento legal o artigo 370, IV do Regulamento então em vigor.

10. TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D.

Por último vem à baila a questão da aplicação da Taxa Referencial Diária - T.R.D., tendo como fundamento o disposto no artigo 30 da Lei nº 8.2118, de 1991.

Além dos fundamentos exposto em outros votos, que demonstram não só a necessidade mas também a legalidade das manifestações deste Órgão Colegiado sobre princípios insculpidos na Carta Magna, vale transcrever parte do voto que proferi quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 104.709, que deu causa ao Acórdão nº 101-185.4=851, de 16 de novembro de 1993, "*verbis*":

"É certo que a qualquer manifestação que vise obter declaração de inconstitucionalidade de texto legal deve ser intentada junto ao Poder Judiciário, único foro competente para decidir questões dessa natureza. Também é certo que parte dos fundamentos expendidos pela autoridade "a quo" é verdadeiro, só não o sendo a assertiva feita no sentido de que incorreu irretroatividade na aplicação da lei.

Nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, de 1988:

"A administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade ..."

o que deve ser observado rigorosamente por todos aqueles que, direta ou indiretamente, exercem cargos ou funções na mencionada administração.

O artigo 101 da Lei nº 5.172, de 1966 (C.T.N.) declara textualmente que:

"A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral,..."

sendo certo que, na aplicação da legislação tributária deve ser observada a regra inserta no artigo 105 do C.T.N., principalmente quando introduzindo no mundo jurídico, incidência de encargos mais onerosos para os contribuintes, o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, não pode ser aplicado

retroativamente, pois não se trata, no caso, de qualquer uma das hipóteses elencadas no artigo 106 do C.T.N..

A LEI DE INTRODUÇÃO AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO, aprovada com o Decreto nº 4.657, de 1942, com as modificações introduzidas pela Lei nº 3.238, de 1957, estabelece textualmente:

"Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

.....

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova."

Como se pode constatar, a Lei nº 8.218, de 1991, declara expressamente que entrada em vigor ocorre no dia de sua publicação no Diário Oficial da União, ou seja, em 30 de agosto de 1991.

Por se tratar de introdução de correção a texto da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, mais especificamente em seu artigo 9º, o legislador, por qualquer razão não explicitada, deixou de alterar ou de excluir a referência à data ali consignada, como marco inicial da incidência dos encargos introduzido, mantendo, de forma inadequada, inadvertida, o mês de fevereiro de 1991, quando deveria, por incompatível com nosso ordenamento jurídico, fixar novo marco inicial para a incidência dos encargos, ou seja, a partir de agosto de 1991.

A lei, para ser aplicada a casos concretos, deve ser interpretada. Tal interpretação, no entanto, não pode ser feita de forma literal, direta, mas sistematicamente, tendo em conta os princípios gerais de direito e outras normas que norteiam ou formam o arcabouço de nosso Sistema Jurídico. Assim, tendo presente a Lei nº 5.172, de 1966, a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Constituição Federal e outras normas legais, não há como concluir que a incidência dos juros calculados segundo a T.R.D. possam incidir de forma retroativa, alcançando o período de fevereiro de 1991 a janeiro de 1992. Aquela data, embora expressamente indicada, não corresponde ao verdadeiro marco inicial da incidência dos juros, vez que, se assim fosse, seriam contrariados não só princípios como também textos legais de hierarquia superior, como é o caso da Constituição Federal.



Há que ser entendido, portanto, que a repetição da data no texto legal que introduziu a correção, ocorreu por lapso do legislador, que ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177, de 1991, não excluiu, como deveria, a menção expressa ao termo inicial da aplicação da lei. Tal impropriedade só pode ser creditada a um cochilo do legislador, pois seria impróprio admitir-se que a manutenção de tal despropósito resulta da intenção deliberada de burlar princípios universalmente aceitos e consagrados por nosso ordenamento jurídico. Em maior heresia incorre, ainda, aquele que tem por dever aplicar a lei e, sem qualquer justificativa plausível, aceita como válido e legítimo lançamento tributário que faz retroagir texto de lei que sabidamente não pode ter eficácia retro-operante.

Ao aplicar a lei cabe, portanto, extrair do texto interpretação lógica, consentânea, razoável e que esteja em plena harmonia com todo o Sistema Jurídico.

E não se diga que na esfera administrativa o aplicador da lei, exercendo função judicante, com o dever-poder de rever o ato administrativo, seria incompetente para dar por ineficaz texto de lei que, sem qualquer dúvida, fere princípios constitucionais. Não se trata, como afirmado, de declarar a inconstitucionalidade da lei, tarefa afeta ao Poder Judiciário, mas sim de decidir se, no caso concreto, tem aplicação de lei que viola princípios consagrados por nosso ordenamento jurídico. Diante do caso concreto, qual deve prevalecer, o princípio constitucional ou a lei, o julgador não tem como fugir da situação.

Como ressaltado pelo nobre ex-Conselheiro Pedro Martins Fernandes, em voto que proferiu no Acórdão nº CSRF/01-0.299, de 07/3/83:

"O processo administrativo tributário, porém, é uma forma pela qual a própria administração pública controla os atos administrativos. Esse controle é exercido, em parte, pela administração tributária, como órgão jurisdicional-administrativo de primeiro grau, e, em parte, por órgãos colegiados desvinculados desta mas também integrantes da estrutura fazendária.

A atividade de controle dos atos administrativos pela própria administração tem por objetivo eliminar os excessos e suprir as omissões parciais ou totais praticados na execução e apurados no exame desses atos.

Nesse sentido, o art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), determina a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, nos casos nele elencados.

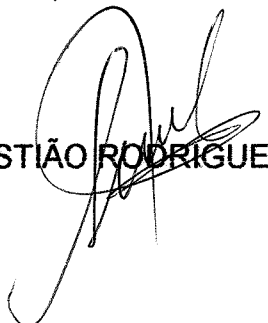
.....

Ademais, a obrigação tributária é obrigação "ex-lege", e, portanto, de direito material. Logo, inexistindo a norma que faz nascer a obrigação, esta também inexistente e não pode ser criada ou mantida por mero incidente processual, e, por isso, de direito formal, quais sejam a existência de pedido e a extensão deste."

Por entender que a lei não tem aplicação retroativa, voto, neste particular, no sentido de que seja excluída a incidência da Taxa Referencial Diária (T.R.D.), no período de fevereiro a julho de 1991."

Por todo o exposto, voto no sentido que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para excluir da tributação, nos exercícios de 1986; 1986, 1º semestre; 1986, 2º semestre; 1988, 1989 e 1990, respectivamente, as parcelas de CR\$ 796.859.016,00, CZ\$ 4.637.770,06, CZ\$ 3.470.829,00, CZ\$ 519.575,00, CZ\$ 2.624.133,00 e NCZ\$ 20.837,00, como também os encargos da T.R.D. no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília - DF, em 26 de fevereiro de 1996.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL