

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO № 10909/000.039/94-00

SESSAO DE 05 DE DEZEMBRO DE 1995 ACORDAO № 101-89.169

RECURSO №: 110.399 - I.R.P.J. E OUTROS - EXS. DE 1992 E 1993

RECORRENTE: FEMEPE-INDUSTRIA E COMERCIO DE PESCADOS S/A

RECORRIDA: D.R.J. EM FLORIANOPOLIS (SC)

PRELIMINAR - Nulidade do Procedimento Fiscal e da Decisão de Primeira Instância - Só se pode cogitar da declaração de Nulidade desses atos, quando o auto de infração for lavrado por pessoa incompetente ou quando a decisão for proferida por autoridade incompetente com preterição do direito de defesa.

IRPJ - DEPOSITOS BANCARIOS EM NOME DE SOCIOS OU TITULARES FICTICIOS - A manutenção de depósitos bancários à margem da escrituração, em nome de sócios ou titulares fictícios, reconhecendo-se no curso da ação fiscal que tais depósitos eram feitos com recursos da pessoa jurídica, ofende o artigo 12 do Código Comercial e o artigo 157, par. 1º, do RIR/80, caracterizando omissão de receita. Contudo, deve ser excluído do montante tributável, o valor dos depósitos, em nome de sócios, em relação aos quais o Fisco não conseguiu demonstrar que os recursos originaram-se da pessoa jurídica, especialmente, quando o titular não foi intimado a comprovar a origem dos mesmos, sendo certo que, nesta hipótese, o titular da conta é quem está obrigado a prestar os esclarecimentos requeridos. A tributação na pessoa jurídica, caso ocorra, deve obedecer ao princípio da decorrência, isto é, trata-se de tributação reflexa.

IRPJ - CORREÇÃO MONETARIA DO BALANÇO E DEPRECIAÇÕES REFERENTES A DIFERENÇA BTNF/IPC-90 - Improcede a glosa, vez que se a lei nova veio a considerar que o resultado apurado no ano de 1990 com aplicações de índices diferentes do IPC, não refletia a realidade econômica: ela se aplica retroativamente para aqueles que se utilizaram dos índices por ela reconhecidos como corretos, face ao estabelecido no art. 106 do C.T.N., pelo caráter interpretativo da mesma em relação ao indexador aplicável à espécie.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10909/000.039/94-00

ACORDADO Nº 101-89-169

IRPJ - CORREÇÃO MONETARIA DO BALANÇO - Os bens e direitos ativáveis devem ser considerados como se estivessem escriturados em conta do Ativo Permanente, para sofrerem a correspondente correção quando corrigido o Balanço. Procede a correção extracontábil. Contudo, cabe, igualmente, a dedução da depreciação, considerados os aspectos legais e fiscais que a envolvem, tratando-se de bens que sofreram os efeitos do desgaste ou obsolescência, inobstante escriturados em conta não integrante do Ativo Permanente.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - São admitidos, como custo ou despesa operacional, os gastos com reparos e conservação de bens do ativo imobilizado, se tiverem por objetivo manter tais bens em condições eficientes de operação, a não ser que dos reparos e conservação resulte aumento de vida útil prevista no ato da aquisição do respectivo bem, ocorrência essa a ser adequadamente demonstrada pelo Fisco.

EXIGENCIAS REFLEXAS OU DECORRENTES (PIS/FATURAMENTO, FINSOCIAL/FATURAMENTO, COFINS, I.R.F., I.R.F. S/LUCRO LIQUIDO, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL) - Salvo o decidido especificamente, quando da apreciação de cada uma delas, aplica-se às exigências decorrentes a solução adotada na apreciação da incidência do IRPJ, desde que repousem sobre o mesmo suporte fático.

I.R.F. S/LUCROS DISTRIBUIDOS (D.L. 2.065/83) - Tendo os artigos 35 e 36 e respectivos parágrafos da Lei nº 7.713/88 revogado o disposto no artigo 8º do D.L. 2.065/83, impõe-se a exigência formalizada com fundamento neste dispositivo nos anos de 1990, 1991 e 1992.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10909/000.039/94-00

ACORDAO Nº 101-89.169

PIS/FATURAMENTO (D.L.'s 2.445/88 e 2.449/88) - Tendo o Pleno do Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e também cada uma de suas Turmas desse Colendo Tribunal declarado a constitucionalidade desses diplomas (RE 148.754-2-RJ; RE 161.474-9-BA; RE 161.300-9-RJ), improcede a exigência formalizada com fundamento nas alterações prescritas naqueles diplomas.

FINSOCIAL/FATURAMENTO - Tendo o Pleno do Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL declarado a constitucionalidade dos diplomas legais que aumentaram as alíquotas dessa contribuição, após a vigência da Constituição de 1988 (RE 150.764-1-PE), a alíquota a ser aplicada para o cálculo da exigência é a de 0,5% (meio por cento), conforme decidido por aquele tribunal constitucional.

IRRF S/LUCRO LÍQUIDO - ACIONISTA - Consoante decisão do Supremo Tribunal Federal, o artigo 35 da Lei nº 7.713 é constitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. (Tribunal Pleno do STF, R.E. Nº 172058-1 - SC).

TRD - VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 10 da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

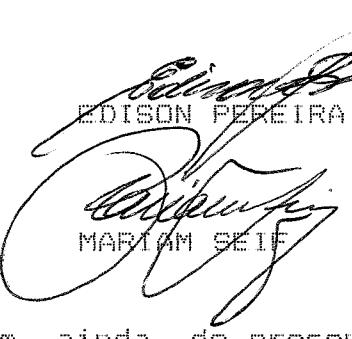
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por FEMEPE - INDUSTRIA E COMERCIO DE PESCADOS S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias especificadas no voto do relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), 05 de dezembro de 1995


EDISON PEREIRA RODRIGUES

- PRESIDENTE


MARIAM SEIF

- RELATORA

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Francisco de Assis Miranda, Jezer de Oliveira Cândido, Sebastião Rodrigues Cabral, Raul Pimentel, Kazuki Shiobara e Celso Alves Feitosa.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO No 10909/000.039/94-00

ACORDAO No 101-89.169

SESSAO DE 05 DE DEZEMBRO DE 1995

ACORDAO No 101-89.

RECURSO No: 110.399 - I.R.P.J. E OUTROS - EXS. DE 1992 E 1993

RECORRENTE: FEMEPE - INDUSTRIA E COMERCIO DE PESCADOS S/A

RECORRIDA: D. R. J. EM FLORIANOPOLIS (SC)

R E L A T O R I O

FEMEPE - INDUSTRIA E COMERCIO DE PESCADOS S/A, empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão da Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, que julgou procedente a exigência fiscal formalizada nos seguintes Autos de Infração:

- a) IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURIDICA - fls. 2.918;
- b) PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/FATURAMENTO fls. 2.933;
- c) FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL - FINSOCIAL/FATUMENTO - fls. 2.938;
- d) CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - COFINS fls. 2.944;
- e) IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - fls. 2.952;
- f) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - fls. 2.966;
- g) IMPOSTO SOBRE O LUCRO LIQUIDO - fls. 2.982.

Os lançamentos resultaram da apuração das irregularidades assim descritas nos respectivos autos:

1 - OMISSAO DE RECEITAS - RECEITAS NAO CONTABILIZADAS - Omissão de Receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização de vendas, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
1992	78.940.697,00
06/92	574.612.484,00
06/92	4.967.000,00
12/92	1.858.709.181,00
01/93	582.671.400,00

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89-169

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
02/93	2.138.188.914,00
03/93	2.406.975.957,00
04/93	1.745.895.967,00
05/93	355.580.933,00
06/93	1.751.547.040,00
07/93	1.897.109.000,00
08/93	2.700.243,06
09/93	6.604.282,00
10/93	7.215.870,00
11/93	9.638.805,00
12/93	6.482.868,00

2 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NAO NECESSARIOS - Deducao indevida de encargos de depreciação referente a diferença IPC/BTNF/90, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
1992	1.097.571.386,53
06/92	456.476.126,44
12/92	1.258.400.426,03

3 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA - Custos de aquisição de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como custo ou despesa operacional, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
1992	27.084.358,03
06/92	139.915.790,21
12/92	1.384.411.859,12

4 - DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETARIA - Despesa indevida de correção monetária, caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária da diferença IPC/BTNF/90, gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício, que deverá ser adicionada para efeito de tributação, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
1992	1.207.958.383,44
06/92	10.176.902.731,09
12/92	36.274.036.938,58

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89-169

5 - CORREÇÃO MONETARIA - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO CUSTO OU DESPESA - Correção monetária credora a menor que a devida, decorrente da empresa ter contabilizado indevidamente como despesa ou custo, bens do ativo permanente, sujeitos a correção monetária, conforme demonstrativo abaixo:

MES AQUIS.	VALOR AQUISIÇÃO	VL.CORR.MONET.
09/91	210.500,00	185.625,92
10/91	13.892.790,00	7.699.477,12
11/91	300.000,00	71.938,43
12/91	12.681.068,03	-

VALOR TRIBUTAVEL-EX. 1992 7.957.041,47

DATA AQUIS.	VALOR AQUISIÇÃO	VL.CORR.MONET.
28/02/92	14.598.694,42	17.878.779,33
06/03/92	331.694,00	379.546,61
22/04/92	2.383.000,00	1.402.978,43
24/04/92	18.000.000,00	10.029.322,73
22/04/92	18.674.600,00	10.994.570,31
07/05/92	22.990.411,26	10.470.383,73
21/05/92	3.586.606,58	1.172.590,04
15/05/92	59.331.964,00	22.459.660,17
25/05/92	18.819,95	5.656,75

VALOR TRIBUTAVEL- 06/92 74.793.488,10

DATA AQUIS.	VALOR AQUISIÇÃO	VL.CORR.MONET.
22/06/92	31.966.477,90	38.966.259,67
28/09/92	28.335.942,69	26.774.024,48
24/07/92	289.826.400,00	582.450.253,47
04/08/92	10.143.900,00	18.831.007,60
04/09/92	5.403.189,90	6.872.428,20
04/08/92	12.215.850,00	22.677.349,36
30/07/92	37.067.940,00	71.008.307,53
06/10/92	50.726.413,80	42.662.317,12
30/09/92	21.999.311,43	20.047.685,68
01/10/92	43.120.000,00	38.723.547,61
08/10/92	59.000.000,00	47.415.410,58
06/11/92	4.620.000,00	2.146.435,45
13/10/92	6.500.000,00	4.982.598,07
06/11/92	4.620.000,00	2.146.435,45
10/11/92	223.760.400,00	96.984.208,32
10/11/92	255.251.500,00	110.633.358,94
23/10/92	36.615.000,00	22.736.048,52

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89-169

DATA AQUIS.	VALOR AQUISIÇÃO	VL. CORR. MONET.
22/10/92	6.930.000,00	4.426.162,14
23/10/92	127.284,00	79.036,87
24/12/92	15.000.000,00	602.478,53
24/12/92	4.648.360,00	186.702,47
26/11/92	11.558.300,00	3.012.963,71
07/12/92	62.760.607,80	11.116.555,25
27/11/92	13.670.400,00	3.389.285,45
27/11/92	253.894,61	62.947,77
18/12/92	7.230.000,00	586.535,97
02/10/92	1.874.200,00	1.647.763,61
09/10/92	3.734.000,00	2.932.100,45
15/10/92	2.288.200,00	1.669.828,04
19/10/92	3.021.300,00	2.094.099,33
23/10/92	3.585.500,00	2.226.412,72
29/10/92	3.432.487,00	1.908.522,70
06/10/92	3.165.000,00	2.661.852,54
13/10/92	4.751.000,00	3.641.895,91
20/10/92	4.649.000,00	3.137.039,95
27/10/92	6.310.000,00	3.711.223,41
23/11/92	104.250.000,00	31.397.692,28

VALOR TRIBUTAVEL - 12/92 1.286.548.775,15

6 - INSUFICIENCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETARIA
- Insuficiência de receita de correção monetária, ocorrida em virtude do contribuinte ter procedido a correção do prejuízo a menor, usando índices inferiores aos estabelecidos oficialmente, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
1992	310.980.278,80

7 - COMPENSAÇÃO DE PREJUIZOS -- REGIME DE COMPENSAÇÃO

Compensação indevida de prejuízo fiscal referente ao ano-base 90, exercício 91, de Cr\$88.244.431,00, quando o correto seria de Cr\$53.856.894,00, resultando um montante a tributar de Cr\$25.203.245,00, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
1992	25.203.245,00

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10909/000.039/94-00

ACORDAO Nº 101-89.169

Compensação indevida de prejuízo fiscal apurado no 1º semestre de 1992, tendo em vista a reversão do prejuízo após o lançamento das infrações constatadas no período-base, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
12/92	7.886.586.459,00

Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista as reversões dos prejuízos após o lançamento das infrações constatadas no período-base 91 e no ano calendário 92, através deste Auto de Infração, conforme Termo de Encerramento em anexo.

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
02/93	14.001.131.000,00."

Segundo consignado no Termo de Encerramento de fls. 2.984/2.997, a receita omitida submetida à tributação, foi constatada através da existência de contas bancárias em nome de acionista, sua esposa e um ex-funcionário da empresa já falecido, utilizadas para recebimento de valores correspondentes a vendas efetuadas à margem da contabilidade, as quais eram subfaturadas, sendo a diferença depositada nessas contas. Os autuantes procuraram relacionar o valor dos depósitos efetuados nas mencionadas contas com as vendas realizadas pela autuada, mediante confronto dos dados dos respectivos extratos bancários, obtidos através dos bancos, e os diversos documentos apreendidos na empresa, representativos de venda (notas fiscais, fax, pedidos, romaneios e requisições de produtos com indicações de vendas efetuadas sem ou parcialmente acobertadas por notas fiscais).

A apuração do montante tributável obedeceu ao seguinte critério, **in verbis:**

"a) as notas fiscais com indicação do valor recebido "por fora", o qual foi possível localizar, no extrato bancário, o depósito correspondente, este foi considerado receita omitida na data de emissão da nota fiscal;

A handwritten signature consisting of stylized initials enclosed in a circle.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

- b) os pedidos/requisições/romaneios (documentos internos da empresa) com indicação de preço/quantidade que pudessem relacioná-los a valores depositados, havendo ou não emissão de nota fiscal, estes valores foram considerados como receita omitida na data de emissão dos documentos;
- c) foi considerada ainda receita omitida, os valores depositados em c/c, na data de sua efetivação, os quais tinham a mesma origem dos citados nos itens precedentes, e que não foi possível vinculá-los a nota fiscal ou documento interno (p. ex. cheque do banco 341, agência 658, depositado na agência 052);
- d) a empresa, intimada a comprovar a origem dos valores depositados e considerados omitidos, respondeu que originaram-se de rendimentos dos respectivos titulares, os quais foram declarados (fls. 187 a 231);
- e) nos casos de vendas em que há indicação, nos documentos internos, dos valores a serem recebidos "por fora", em parcelas (vendas em condições), e nem todas tenham sido localizadas no extrato bancário, foi considerada omissão de receita a totalidade;
- f) todos os valores tributados encontram-se à margem da contabilidade, haja vista cópia de páginas dos Livros de Saídas de fls. 159 a 186, onde vê-se que as notas fiscais foram contabilizadas pelos valores nelas consignados;
- g) sobre a omissão de receita referente ao ano base 91, no montante de Cr\$78.940.697,63 e ao 1º semestre de 92, no montante de Cr\$4.967.000,00, foi lançada multa agravada (300%), tendo em vista utilização de c/c fantasma."

Contestando o lançamento, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 3.018/3.057, suscitando, em preliminar ao mérito, nulidade do lançamento, sob os seguintes argumentos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

a) Os documentos que embasaram os autos de infração não podem ser tomados como fonte de provas; as anotações em papéis que não se revestem de qualquer formalismo, por serem meras projeções de negócios, como são os pedidos, não podem ser tomados por documentos embasadores de negócios com a consequente contabilização incorreta de vendas;

b) Os extratos bancários são inválidos como prova para a autuação fiscal, além do que, foram obtidos de forma ilícita, por ferirem sigilo bancário garantido na Constituição Federal, ademais, inúmeras são as decisões dos tribunais que se baseiam na Súmula 182 do antigo TFR, considerando ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extrato bancário;

c) Os autos de infração, além de se embasarem em documentos inservíveis, não se revestiram dos requisitos fundamentais previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72: a descrição da pretensa infração encontra-se visivelmente vaga, impossibilitando o oferecimento de uma boa defesa; não há completa capitulação legal, prejudicando com isso determinação segura da infração, assim a impugnante diz-se em posição de dúvida, não oferecendo a descrição da ocorrência, condições para entendimento e a consequente produção de defesa segura.

No tocante ao mérito, alega, em síntese, que:

I - QUANTO A OMISSÃO DE RECEITA

Diz que o Auto de Infração está embasado em mera presunção, extraída de conclusões vagas e hipotéticas, sendo inadmissível prevalecer os seus drásticos efeitos. Inexistindo a comprovação de evidente intuito de sonegação, não pode prosperar a imposição fiscal e, muito menos a aplicação de multa agravada, tanto no Auto de Infração principal como na tributação reflexa. Em matéria de lançamento tributário, face ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o ônus da prova pertence exclusivamente à autoridade administrativa encarregada de declarar a obrigação de constituir o crédito tributário.

Aduz ainda que, mesmo que se admitisse o valor da venda como receita omitida, devem ser considerados os custos que

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

tenham sido dispendidos para obtenção dessa receita. Tributando a totalidade, haverá excesso de penalidade, ultrapassando os limites da reparação à falta. O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo neste sentido, fixando o lucro tributável em 50% do valor omitido.

II - GLÓSA DE DEPRECIAÇÕES E DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA CORRESPONDENTE A DIFERENÇA IPC/BTNF DE 1990

Neste particular, alega que a não atualização monetária das demonstrações financeiras ou a sua atualização por índices que não refletem a efetiva perda do poder aquisitivo da moeda (inferiores à inflação) leva à apuração de resultados distorcidos e que não configuram rendas reais.

Com a Lei nº 8.200/91 o próprio Governo reconheceu que os índices de atualização monetária, anteriormente utilizados e por ele fixados, eram irreais, não espelhando a efetiva variação do poder de compra da moeda. Essa lei, ao conferir às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a possibilidade de aproveitarem a diferença de correção monetária, criou o direito que pode ser prontamente cumprido, uma vez que, de um lado, o parcelamento da correção monetária, em quatro períodos-base, a partir de 1993, implica na criação de um empréstimo compulsório sem respaldo na Lei Maior (artigo 148, Constituição Federal); de outro lado, a Lei das Sociedades Anônimas, em seu art. 177, que estabelece o critério de contabilização de despesas e receitas, determina o regime de competência para os registros contábeis.

Referindo-se aos fundamentos que respaldam sua conclusão, a Impugnante destaca os seguintes: a) a existência de uma lei, reconhecendo o direito do contribuinte no qual a sua aplicabilidade conduz a uma redução de sua carga tributária; b) a possibilidade do contribuinte reaver-se desses valores, referentes ao saldo de correção monetária, compensado com eventuais lucros ou aumentando as suas despesas dedutíveis, apenas a partir de 1993, implica em uma aceitação pelo Governo de aproveitamento dessa diferença (IPC/BTNF) por parte das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real; no entanto, por não poder abrir mão agora de uma maior arrecadação, retém o Fisco, compulsoriamente, essa importância, correspondente a despesa dedutível, que a diferença dos índices provocou, não permitindo que o contribuinte a aproveite antes do prazo fixado na Lei nº 8.200/91; c) é indiscutível, pois, que se está diante de um empréstimo



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO No 10909/000.039/94-00

ACORDAO No 101-89.169

compulsório, na medida em que o reconhecido direito do contribuinte só lhe será permitido exercer no futuro.

III - GLOSA DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

Argumenta o contribuinte neste item que o Auto de Infração tomou como sendo bens do ativo permanente aquisições amparadas pelo artigo 244 do RIR/94, que autoriza a contabilização diretamente em conta de custos, dos bens com valor inferior a 394,13 UFIR ou com vida útil inferior a um ano, bens e serviços de mão de obra utilizados para reforma de instalações, manutenção e substituição de bens danificados.

Aduz a Impugnante que a atividade que exerce, qual seja, captura, industrialização e comercialização de pescados, requer uma constante e continua manutenção de todo equipamento que utiliza para o seu desenvolvimento; além disso, a empresa encontra-se instalada em área sujeita a constantes inundações. Por outro lado, a atividade de produção de alimentos exige, face aos controles de fiscalização, manutenção impecável.

Postula, ao final, na hipótese de manutenção da glosa, os encargos de depreciação, conferidos em lei.

IV - QUANTO A CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/FATURAMENTO

Alega o contribuinte que vinha procedendo aos recolhimentos das contribuições para o PIS com base na Lei Complementar no 07/70, no estrito cumprimento ao disposto em sentença proferida pelo STF, no sentido de declarar inconstitucionais os Decretos-Lei no 2.445/88 e 2.449/88. Assim, o Auto de Infração incorre em imperdoável equívoco.

V - QUANTO A CONTRIBUIÇÃO AO FINSOCIAL/FATURAMENTO

Também aqui, alega que o lançamento ignorou a decisão do STF que declarou inconstitucionais as majorações de alíquotas instituídas pela Lei no 7.787/89.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

VI - GLOSA DOS PREJUIZOS FISCAIS COMPENSADOS

Na contestação deste item diz que não há que se falar em prejuízos acumulados compensados com lucros se estes lucros não passam de mera ficção, conforme razões expendidas nos itens anteriores. Logo, se a nulidade há que recair sobre os demais itens, os valores resultantes dessa glosa haverá que seguir a mesma sorte, decretando-se a sua improcedência.

VII - QUANTO A COBRANÇA DA TRD COMO JUROS DE MORA

Relativamente a tal cobrança, alega a contribuinte que através da Medida Provisória 298/91, transformada na Lei nº 8.218/91, o Poder Executivo, ao extinguir a TRD, veio reconhecer a constitucionalidade da mesma como indexador, passando a lhe atribuir a qualidade de juros de remuneração de capital. É evidente, por isso, o próprio reconhecimento da lei quanto a constitucionalidade da aplicação da TRD e a autorização da compensação dos valores pagos.

Sendo flagrantemente constitucional a aplicação da TRD como índice de correção monetária, como reconhecido pelo Poder Judiciário e pelo próprio Poder Executivo, e tendo-se presente que os juros estipulados para recolhimento de tributos são de 1% ao mês, todos os valores acrescidos a este título correspondem, na verdade, ao próprio tributo.

VIII - UTILIZAÇÃO DA MULTA DE 300%

Neste item a Impugnante diz ser impossível a utilização da multa neste patamar, sob o argumento de que qualquer sanção jurídica tem por finalidade desestimular o possível devedor do descumprimento da obrigação a que está sujeito. Por isso, a multa fiscal não pode ser utilizada com intuito arrecadatório, valendo-se como tributo disfarçado. Sendo assim, impõe-se a redução da multa para uma mais branda e, consequentemente, mais compatível com a hipótese dos autos.

A autoridade de primeira instância, rejeitou as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, julgou procedente o lançamento, nos termos da decisão de fls. 3.063/3.092, assinadamente:

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO No 10909/000.039/94-00

ACORDAO No 101-89.169

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA"

NULIDADE DO PROCESSO

O Auto de Infração e demais termos do processo só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto no 70.235/72 (processo fiscal). Qualquer outra irregularidade, incorreção ou omissão não importarão em nulidade dos atos nele praticados, devendo ser saneadas pela autoridade julgadora ou por aquela com competência para tal. A existência de valores incluídos em duplicidade na base de cálculo dos tributos, deve ser objeto de retificação quando apontados pelo contribuinte.

LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO

Somente pode-se considerar baseado em presunção o lançamento em que os autuantes, partindo de um fato concreto, deduzem a existência de outro fato para o qual não conseguem documentação que demonstre sua existência real. O lançamento não pode ser considerado baseado em mera presunção, quando há apreensão de documentos de controle interno com anotações que façam pressupor a possível existência de receitas não escrituradas, uma vez que foi anexado ao processo extrato de contas bancárias através das quais a pessoa jurídica recebia tais valores. Nesta documentação se demonstrou a perfeita coincidência de datas, valores e do local em que os depósitos foram realizados, que compradores indicados nos papéis apreendidos e que fazem parte do processo.

PAGAMENTO DO IMPOSTO - A Taxa Referencial Diária, face ao disposto no artigo 30 da Lei no 8.218/91, que deu nova redação ao artigo 9o da Lei no 8.177/91, deve ser exigida sobre os débitos para com a Fazenda Nacional, a título de juros.

ATIVO IMOBILIZADO

A escrituração como despesa do exercício do valor de bens com característica de ativo imobilizado, somente é admitida quando individualmente este bens possuam valor inferior ao limite estabelecido no artigo 244 do RIR/94. Esta prerrogativa não abrange, no entanto, aqueles bens que somente terão utilidade quando utilizados em conjunto, como é o caso de equipamento de mergulho, componentes utili-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

zados na construção e aparelhamento de embarcações, construção de imóveis (cimento, fios, areia, telhas, canos, etc.)

MULTA AGRAVADA

A aplicação da multa agravada se justifica quando através da apreensão de documentos da contabilidade paralela, os autuantes demonstram que o contribuinte, rotineiramente, vinha subfaturando a venda de seus produtos e a diferença de preço era depositada em contas bancárias, não escrituradas na contabilidade da pessoa jurídica, mantidas em nome de pessoas físicas, sócio majoritário, esposa deste e ex-funcionário falecido, havendo perfeita coincidência entre os valores contidos nos documentos apreendidos e aqueles valores creditados nas contas correntes referidas, constituindo-se em fraude.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

EXIGÊNCIAS DECORRENTES

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL - FINSOCIAL

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Dada a íntima relação de causa e efeito entre o lançamento principal e os decorrentes, estes últimos devem ser decididos de acordo com o critério utilizado naquele.

MANDADO DE SEGURANÇA

A autoridade fiscal, uma vez constatada a falta de recolhimento de tributos ou irregularidades que resultem na exigência destes, será obrigada a formalizar Auto de Infração, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142). A existência de mandado de segurança não impede a realização do lançamento, sustando apenas o ato de cobrança, retirando, em consequência, o efeito executório do ato administrativo.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO No 10909/000.039/94-00

ACORDAO No 101-89.169

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO

A arguição de constitucionalidade da legislação fiscal não pode ser apreciada na via administrativa por ser uma prerrogativa do Poder Judiciário (PN CST 329/70).

LANÇAMENTOS PROCEDENTES."

Os fundamentos que respaldaram o ato decisório estão consignados às fls. 3.070/3.090, que ora leio em sessão, para conhecimento dos demais Membros deste Colegiado.

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 18/05/95 e, ainda irresignada interpôs em 14/06/95 o recurso voluntário de fls. 3.101/3.153, postulando a sua reforma e consequente cancelamento das exigências.

Como razões do apelo, a suplicante, além de reeditar as alegações expostas na peça impugnatória, inclusive, no que pertine às preliminares de nulidade do processo, suscita constitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, que respaldou a tributação do imposto na fonte sobre o lucro líquido, sob o argumento de que não tendo havido distribuição de resultado, inexiste aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo defeso à lei dizer que é o que não é. Ademais, o fato gerador do imposto de renda, segundo artigo 43 do CTN é a aquisição da mencionada disponibilidade, o que inociou na espécie.

E o relatório.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000-039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Estão em julgamento duas questões: uma preliminar do auto de infração e/ou da decisão de primeira instância; outra relativa ao mérito da exigência.

No que pertine às preliminares suscitadas, não vejo como acatá-las, já que de todo infundadas, como a seguir se demonstra.

Quanto aos documentos que embasaram o feito, além de se constituiram, em sua grande parte em documentos oficiais (notas fiscais, extratos bancários, etc.), de validade inquestionável, todos os demais foram obtidos no estabelecimento da empresa, fato que, de pronto denotam sua vinculação com as operações realizadas pela empresa.

Por outro lado, este Conselho desde há muito consagra o entendimento de que a omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive, presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador.

Assim, não prospera a arguição de nulidade do processo sob esse pretexto, mesmo porque, ditos papéis internos (pedidos, romaneios, requisições, etc.), em sua maioria, não foram utilizados de forma isolada, mas sim, em confronto com os valores recebidos e depositados nas contas bancárias das pessoas ligadas à empresa.

Também não assiste razão à recorrente quando questiona a validade, como prova, dos extratos bancários, por entender que os mesmos foram obtidos de forma ilícita, vez que tal prerrogativa decorre de autorização expressa de lei, mais



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

especificamente da Lei nº 8.021/90, que em seu artigo 8º, permitiu à autoridade fiscal solicitar à instituições financeiras, após iniciado o procedimento fiscal, informações sobre operações financeiras realizadas pelo contribuinte, afastando, nesta hipótese, a aplicação do dispositivo que cuida do sigilo bancário.

E óbvio que referida autorização visou garantir o pleno cumprimento da atividade fiscalizadora desenvolvida pelos Auditores Fiscais, nos casos em que o contribuinte viesse a causar embaraço aos trabalhos fiscais, recusando-se a fornecer os elementos solicitados.

Sem dúvida alguma, no presente caso, a autoridade fiscal observou rigorosamente os ditames da lei, na solicitação feita às instituições bancárias, não merecendo, por isso ser acolhida a preliminar suscitada neste particular.

De igual modo, é infundada a alegação de que os autos de infração foram lavrados sem observância dos requisitos estabelecidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, basta ver que em suas petições de defesa, a recorrente não teve qualquer dúvida ao enfrentar cada tema.

Finalmente, não se verifica na espécie nenhuma das causas capazes destrar de nulidade os atos praticados, quer pelo autor do feito, quer pela autoridade julgadora monocrática, as quais se restringem as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam:

"Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente com preterição do direito de defesa."

Ora, sendo indiscutível a competência do autor do feito e, não tendo, de qualquer modo, se configurado a preterição do direito de defesa da suplicante, a qual ingressou,

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

tempestivamente, com a impugnação ao lançamento, demonstrando, de forma inequívoca, seu pleno conhecimento do processo fiscal, contra o qual exerceu o mais amplo direito de defesa, rejeito as preliminares de nulidade levantadas.

Passo, assim, ao exame do mérito do litígio, que compreende a totalidade das matérias objeto de autuação, a saber:

I - OMISSAO DE RECEITAS, caracterizada por depósitos bancários em nome do sócio, de sua mulher e de titular fictício.

Como vimos do relatório, o crédito tributário em questão decorre da acusação fiscal de receitas omitidas pela pessoa jurídica, em razão da existência de depósitos bancários efetuados em nome do sócio Sr. Orlando Ferreira, sua esposa Sra. Ana Pereira Ferreira e em nome de um ex-funcionário, já falecido à época da abertura da conta, Sr. Joel Marcos da Costa, sem que a recorrente conseguisse provar a origem dos recursos utilizados na movimentação das respectivas contas através dos bancos.

Desde a há muitos anos, a omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários, quer em nome da empresa, que em nome dos sócios (especialmente neste segundo caso), vem merecendo sérias restrições, tanto na esfera administrativa como no Judiciário.

Os questionamentos em torno da matéria vão desde a legalidade da obtenção dos extratos bancários diretamente junto às instituições financeiras, até a validade do depósito bancário, constituir-se como indício seguro para caracterização da omissão de receita.

Quanto a validade do lançamento fiscal pautado exclusivamente em depósitos ou extratos bancários, foram reiteradas as decisões no âmbito do Poder Judiciário, no sentido de invalidá-los, culminando com Súmula do Supremo Tribunal Federal, considerando ilegítima a tributação quando respaldada unicamente em depósitos bancários.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

A vista do grande número de autuações envolvendo a matéria, e elevado ônus de sucumbência suportado pela União, em razão das constantes perdas no Judiciário, o Poder Executivo resolveu baixar o Decreto-lei nº 2.471/88, cancelando, dentre outros débitos para com a Fazenda Nacional, os do "imposto de Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos e comprovantes bancários" (art. 9º, inciso VII, do citado diploma legal).

A utilização do depósito bancário, de "per si", como base de arbitramento, para lançamento do imposto de renda, a partir daí passou a ser considerado insuficiente, vindo a ser restabelecido somente a partir de 12 de abril de 1990, com a edição da Lei nº 8.021 (art. 6º, par. 5º), e ainda assim, precedido da apuração de sinais exteriores de riqueza.

Com efeito, em recente decisão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciando a matéria concluiu, taxativamente, que o depósito bancário em si mesmo não é fato gerador de imposto, sendo necessário que o Fisco demonstre a existência da renda auferida pelo Contribuinte, como faz certo o Acórdão CSRF/01-01.898, de 21/08/95, fundamentando-se em dois pressupostos basilares do direito, quais sejam:

a) o Direito Tributário Brasileiro consagra o princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º, 97 e 142), de modo que descabe o lançamento de imposto com base em presunção que não seja expressamente autorizada em lei;

b) o mesmo Código estabelece em seu artigo 43 que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Tomando como ponto de partida as considerações acima, passo ao exame do presente lançamento.

Indubitavelmente, no caso sob exame, constata-se um trabalho de fôlego da fiscalização na apuração da irregularidade que originou a autuação levada a efeito neste item, juntando, inclusive, aos autos farta documentação, representada por notas fiscais, pedidos, romaneios, requisições, extratos bancários dos titulares onde os valores foram depositados, etc., que respaldou o procedimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

Com vistas à perfeita caracterização da infração, os autuantes procuraram vincular o valor das vendas realizadas pela Recorrente com os depósitos efetuados nas contas do sócio, de sua mulher e do ex-funcionário, conforme consignado no Termo de Encerramento, na parte em que descrevem a Metodologia de Trabalho e os Critérios de Tributação.

Não obstante todo esforço desenvolvido para este fim, não foi possível estabelecer esse vínculo em todos os casos, tanto que, segundo declarado pelos próprios autuantes no citado Termo de Encerramento, deixaram de ser tributados valores constantes de notas fiscais, romaneios, pedidos, etc., não localizados nas referidas contas. Neste particular, entendo que o procedimento fiscal foi perfeito, posto que, na impossibilidade de estabelecer o vínculo das eventuais vendas feitas pela empresa com os valores depositados nas contas bancárias questionadas, inexistiria o suporte básico do lançamento, qual seja, a configuração de que aqueles depósitos originaram-se de receitas desviadas da contabilidade da Recorrente.

Além dessa situação, houve outra, que de igual modo, os autuantes não conseguiram vincular os documentos caracterizadores das vendas com os valores depositados: nesta, ocorreu o contrário, ou seja, constataram-se valores depositados nas mencionadas contas, originárias das mesmas agências costumeiramente utilizadas para efetuar o depósito, que, no entanto, não foi possível vincular com os documentos de vendas. A única diferença é que nestes casos, apesar de faltar igualmente o suporte básico da caracterização da irregularidade, os autuantes tributaram os valores depositados.

Com a devida vénia dos ilustres autores do feito, entendo que a autuação desses valores não merece prosperar: a uma, porque, tal procedimento é contraditório com a própria sistemática por eles adotada, quer na caracterização da irregularidade, quer na quantificação da matéria tributável; a duas, porque, a tributação nesta hipótese, embasou-se, unicamente, nos extratos bancários, procedimento este que, conforme ressaltado nas considerações preliminares, não encontra guarida, seja na lei de regência, seja na jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

Ademais, tratando-se de valores depositados em conta de sócios, a jurisprudência deste Conselho, desde há muito tempo, firmou-se no sentido de que a origem dos recursos depositados em contas particulares de sócios, a ele deve ser exigida, portanto, a tributação na pessoa jurídica, caso ocorra, deve obedecer ao princípio da decorrência, tendo em vista os irrefutáveis fundamentos consignados no voto condutor do Acórdão n° 103-4.531/82, "in verbis":

"Ultimamente alguns casos foram trazidos à julgamento, nesta Câmara, versando autuações de pessoas jurídicas por presuntivas omissões de receitas à vista de depósitos bancários particulares de sócios. Nesses casos, a intimação para comprovar a origem de tais depósitos foi feita à própria pessoa jurídica, e não aos sócios. A decisão do Colegiado foi no sentido de que não cabia à pessoa jurídica saber e informar, menos ainda comprovar, a origem de tais depósitos, e deu-se provimento aos recursos voluntários examinados. Na realidade, o procedimento fiscal consistiria, a meu ver, em se intimar as pessoas físicas a comprovar a origem de tais depósitos, os quais, eventualmente, traduzirão "acrúscimo patrimonial" ou "sinais exteriores de riqueza". Se as pessoas físicas não lograrem êxito na comprovação solicitada, afim, poder-se-ia tributar a pessoa jurídica de que fossem sócias, por presunção de que os recursos depositados advinham de receitas omitidas ou desviadas."

Neste caso, os titulares das contas bancárias particulares não foram sequer intimados a esclarecer a origem dos depósitos.

Nesta ordem de julzos, é de deve ser excluída da base de cálculo da exigência formalizada neste item, as importâncias depositadas nas contas bancárias do sócio, Sr. Orlando Ferreira, constantes das relações dos depósitos às fis. 1.424/1.429, 1.949, 1.959 e 2.395, a seguir discriminadas:

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO No 10909/000.039/92-00

ACORDADO No 101-89-169

MES/ANO	V A L O R	F L S.
02/92	18.288.609,00	1.424
03/92	11.883.000,00	1.424
04/92	26.369.612,00	1.424
05/92	8.050.000,00	1.424
06/92	61.041.800,00	1.425
07/92	114.807.364,00	1.425
08/92	290.250.826,00	1.426
09/92	406.835.179,00	1.426
05/93	175.595.536,00	1.427
06/93	59.346.000,00	1.427
08/93	497.324,80	1.427
12/93	5.346.068,00	1.427
01/93	75.160.400,00	1.428
02/93	1.660.614.326,00	1.428
03/93	482.763.593,00	1.428
04/93	744.057.708,00	1.428
10/92	221.915.314,00	1.429
11/92	190.483.065,00	1.429
12/92	241.094.400,00	1.429
05/92	1.200.000,00	1.949
06/92	1.200.000,00	1.949
07/92	6.700.000,00	1.949
02/93	110.000.000,00	1.949
03/93	19.030.000,00	1.949
02/92	8.297.700,00	1.959
03/92	2.380.000,00	1.959
04/92	5.263.000,00	1.959
08/92	9.300.000,00	1.959
09/92	21.815.000,00	1.959
10/92	19.658.200,00	1.959
01/93	69.188.500,00	1.959
02/93	205.767.588,00	1.959
03/93	157.218.500,00	1.959
02/93	40.800.000,00	2.395
09/93	215.000,00	2.395

II - GLOSA DE DEPRECIAÇÕES E DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETARIA CORRESPONDENTE A DIFERENÇA IPC/BTNF DE 1990.

Na sequência do que se contém na peça básica, exigiu a Fiscalização da Recorrente o tributo e demais encargos porque a autuada efetuou a correção monetária de balanço, utilizando-se da variação integral do IPC-90, bem como deduziu depreciações referentes a diferença BTNF/IPC-90, conforme descrito no Auto de Infração.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

No Termo de Encerramento de fls. 2.984/2.997 está dito que a fiscalizada realizou a correção monetária das Demonstrações Financeiras, utilizando-se da variação integral do IPC durante o período-base de 1990, tendo utilizado como método a atualização do BTNF pelo IPC. Em consequência, também teria deduzido indevidamente despesas de depreciação do ano, em valor correspondente à diferença BTNF/IPC.

A matéria já foi objeto de apreciação por diversas Câmaras deste Conselho, que, em decisões unânimes, deram provimento aos recursos, acolhendo a orientação doutrinária e judiciária sobre a matéria.

Como é notório, são as demonstrações financeiras que possibilitam a apuração dos lucros e prejuízos da empresa, o que, por sua vez, possibilita a determinação da base de cálculo sobre a qual incidirá uma variada gama de tributos. Assim, para que essa apuração do resultado tributável do exercício seja correto e condizente com a realidade, necessário se faz que tais balanços sejam corrigidos monetariamente, evitando-se que as empresas sejam tributadas por um lucro que na realidade não auferiram.

A correta dedução do lucro tributável da parcela equivalente à inflação efetivamente ocorrida nela embutida é de fundamental importância para a própria manutenção da própria atividade econômica, tanto isso é verdade que o legislador em diversos dispositivos legais deixou expresso a necessidade de que os balanços e demonstrações financeiras reflitam a real variação do poder de compra da moeda.

Com efeito, o art. 3º da Lei nº 7.799/89 estabelecia que:

"Art. 3º - A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto sobre a renda de cada período-base."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101/89.169

Para os fins almejados - eliminação dos efeitos inflacionários - o Poder Público elegera como indexador o BTNF, instituído pela Lei n° 7.799/89, que no seu art. 1º, par. 1º, determinava que:

"O valor diário do BTN Fiscal será divulgado pela Secretaria da Receita Federal, projetando a evolução da taxa mensal de inflação e refletirá a variação do Bônus do Tesouro Nacional em cada mês."

Sendo certo que no art. 5º, par. 2º, da Lei n° 7.777, de 19/06/89, que instituiria o BTN, se determinara que:

"O valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC."

Aussim, a correção monetária do balanço das pessoas jurídicas refletia a inflação ocorrida no período, mensurada pela variação do IPC.

Todavia, em 30/05/90, foi editada a Medida Provisória n° 109, cujo conteúdo, face à sua não aprovação no prazo de 30 dias, foi reiterado através das MPs 195, 200, 212 e 237, esta última transformada na Lei n° 8.088, de 31.10.90, a qual dispôs no artigo 1º que:

"O valor nominal do Bônus do Tesouro Nacional (BTN) será atualizado no primeiro dia de cada mês, pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRV), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, de acordo com a metodologia estabelecida na Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento".

No entanto, apesar do novo Índice depender de metodologia fixada em Portaria e a 1ª Medida Provisória somente ter sido editada em 30/05/90, já para os meses de março e abril foram fixados índices diferentes dos apresentados pelo IPC.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

Muitas empresas, todavia, em vista de os novos índices dependerem de metodologia aprovada por Portaria (e não por lei) e também porque eles passaram a não corresponder à efetiva e real inflação, continuaram a aplicar o IPC como índice para correção das demonstrações financeiras, tendo algumas apelado para o Poder Judiciário e outras aguardado a autuação para se defenderm.

Posteriormente, o próprio Poder Legislativo, tendo em vista a importância da aplicação do índice correspondente à inflação real à correção monetária do balanço, sob pena de se tributar aquilo que não é lucro, veio, através da Lei nº 8.200, de 20.06.91, em seu art. 3º, a expressamente reconhecer que houve defasagem do BTNF em relação ao IPC no ano-base de 1990 e que os balanços referentes ao ano-base de 1990 deveriam ter sido corrigidos pelo IPC integral.

Portanto, se a lei nova veio a considerar que o resultado apurado no ano de 1990 com aplicações de índices diferentes do IPC, não refletia a realidade econômica: ela se aplica retroativamente para aqueles que se utilizaram dos índices por ela reconhecidos como corretos, face ao estabelecido no art. 106 do C.T.N., pelo caráter interpretativo da mesma em relação ao indexador aplicável à espécie.

Sendo ainda certo, como reconhece a doutrina e jurisprudência, que, caso se aplique à correção dos balanços os índices que efetivamente demonstram a real variação do poder de compra da moeda, estar-se-á tributando uma renda fictícia, seja não reconhecendo a efetiva desvalorização do capital aplicado, seja compensando do imposto devido prejuízos muito menores do que os efetivamente ocorridos, seja deixando de reconhecer a efetiva parcela de depreciação do ativo imobilizado que deveria compor os custos do exercício.

O incorreto reconhecimento dos efeitos inflacionários, mediante a aplicação de índices inadequados, além de afrontar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco (arts. 145, par. 1º e 150, inc. IV, da CF), ainda acarreta uma desnaturação do imposto, que passará a incidir não mais sobre a renda, mas sim sobre o patrimônio, descapitalizando a entidade tributada.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10909/000.039/94-00

ACORDAO Nº 101-89.169

Por todas essas razões, não pode prevalecer a exigência referente a estes dois itens, pois a aplicação aos balanços e demonstrações financeiras relativos aos ano-base de 1990 do IPC daquele ano, é o único procedimento hábil a impedir que se tribute lucro que jamais existiu, devendo, assim, serem excluídas da tributação as importâncias a seguir especificadas:

a) ENCARGO DE DEPRECIAÇÃO:

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR A EXCLUIR
1992	1.097.571.386,53
06/92	456.476.126,44
12/92	1.258.400.426,03

b) DESPESA DE CORREÇÃO MONETARIA:

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR A EXCLUIR
1992	1.207.958.383,44
06/92	10.176.902.731,09
12/92	36.274.036.938,58

III - GLOSA DE BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO

Discute-se neste item a legitimidade da apropriação como custo ou despesa operacional de gastos feitos com aquisição de bens e materiais para conservação de instalações da empresa e outros gastos congêneres.

A Fiscalização e a decisão de primeiro grau, com fundamento no par. 2º do art. 193 do RIR/80 e em orientações emanadas em atos normativos da Secretaria da Receita Federal, no sentido de são passíveis de capitalização o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, concluiram pela ativação dos aludidos dispêndios para futuras depreciações.

No que pertine aos materiais e mão de obra empregados em reparo ou conservação de bens, entendo que a ativação desse tipo de gasto imprescinde da prova, pelo Fisco, do aumento da vida útil do bem em que os materiais foram empregados.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

Com efeito, esse entendimento está em perfeita consonância com a jurisprudência mansa e pacífica, tanto deste Primeiro Conselho de Contribuintes como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que admitem como despesa operacional os gastos com reparos e conservação de bens do ativo imobilizado, que objetivem manter os mesmos em condições eficientes de operação, independentemente do vulto do dispêndio, consante nos dá conta as ementas dos Acórdãos abaixo transcritas:

"IRPJ - GASTOS DE CAPITAL - O critério legal para distinguir o gasto de capital do período é a vida útil do bem adquirido; a vida útil original, no caso de aquisição, acrescida, no caso de melhorias. Depois de verificado que o bem, em princípio, deve ser ativado é que cabe a indagação sobre seu enquadramento, ou não, na exceção de que trata o **caput** do artigo 193 do RIR/80. Por maior que tenha sido o dispêndio com melhorias, não cabe a ativação se dele não resultou aumento de vida útil superior a um ano." (Ac. n° 105-5.215, de 21/01/91)

"IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - CONSTRUÇÕES, REPAROS E CONSERVAÇÃO - Não basta, para se ativar um gasto, considerar apenas o vulto da despesa, mas é necessário verificar se dos reparos da conservação ou substituição de partes e peças resultou aumento da vida útil do bem superior a um ano." (Ac. n° 103-09.966, de 08/01/90)

"IRPJ - REPAROS E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES - ART. 227 DO RIR/80 - Não tendo sido demonstrado que dos reparos e substituição de partes resultou aumento da vida útil do bem prevista no ato de sua aquisição, por mais de um ano, é de admitir-se sua contabilização como despesa." (Ac. CSRF/01-0.799, de 29/04/88)

"IRPJ - LUCRO REAL - DESPESAS DE CONSERVAÇÃO DE BENS E INSTALAÇÕES - As despesas com reparos e conservação de bens do ativo imobilizado, que objetivem manter esses bens em condições eficientes de operação, são admitidas como custo ou despesa operacional. A capitalização de gastos com reparos, conservação ou substituição de partes só se dará quando estes provocarem aumento de vida útil do bem. Prazo de vida útil é aquele previsto no ato de aquisição." (Ac. CSRF/01-0.838, de 19/08/88)



MINISTERO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

Vale observar que tal entendimento está respaldado no dispositivo legal aplicável à espécie, qual seja, artigo 227 e parágrafo único, do RIR/80, que dispõe:

"Art. 227 - Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único - Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base à depreciações futuras."

Vê-se, pois, que o art. 227 do RIR/80 admite como custo ou despesa operacional do exercício os dispêndios, com reparos e conservação de bens e instalações destinados a mantê-los em condições eficientes de operação, excepcionando apenas aqueles que implicarem em aumento da vida útil superior a um ano em relação à prevista no ato de aquisição do respectivo bem.

Por outro lado, o art. 193 e seu par. 2º do mesmo RIR/80, veda a dedução como lucro ou despesa operacional de bens do ativo permanente de valor superior ao que estipula e quando o bem ou melhoria tiver vida útil superior a um ano.

O exame dos dispositivos demonstra, de plano, que o vulto do dispêndio só tem significação para que o contribuinte possa deduzir o valor de um bem, em princípio ativável, como despesa operacional. Mas não é critério para que uma despesa de reparo ou conservação se torne ativável.

O conserto ou reparo de um bem não perde sua natureza porque seu valor é elevado. É preciso que se tenha em conta o preço do bem consertado e, principalmente, se demonstrar que do reparo ou melhoria resultou aumento da vida útil do bem por período superior a um ano, posto que este é o único pressuposto que torna obrigatória a ativação do valor do reparo ou melhoria.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169 :

De sorte que, havendo dúvida em torno da veracidade do montante da despesa, poderá o fisco, comprovando sua suspeição, glosá-la, por desnecessária às tividades da empresa, mas jamais exigir a sua ativação. Isso não seria solução.

A par disso, compete ao Fisco demonstrar que houve aumento de vida útil superior a um ano do bem reparado, para que haja exigência de capitalização. Esta demonstração deve ser feita com apoio em elementos consistentes e não apenas com base em presunção, dado que a restauração ou reforma de um bem não lhe aumenta necessariamente a vida útil. Apenas lhe devolve a condição de uso.

No presente caso, contudo, não foram observados esses cuidados em relação a dispêndios com aquisição de materiais e recondicionamento de bens pois, tanto o lançamento como a decisão recorrida, nortearam-se pelo valor dos gastos, que é exceção, e não no critério de vida útil, que é a regra, para efetuar as glosas. Daí a total despreocupação em demonstrar, os bens em que o material foi aplicado e, principalmente, que houve aumento de vida útil, o que a meu ver, infirma parte do lançamento. Por maior que seja o dispêndio, não tem ele a menor relevância para efeito de determinar a ativação, se dele não houver resultado aumento de vida útil para o bem reparado em prazo superior a um ano.

A acusação fica ainda mais enfraquecida quando se nota que a ação fiscal nem identificou o bem em que material foi aplicado, o tipo de reparo feito, nem qual o tempo e as condições de uso que tivera. Por esse motivo, relativamente à aquisição de materiais, devem ser excluídas da tributação as importâncias as seguintes importâncias:

MES/ANO	VALOR A EXCLUIR	FLS.
09/91	210.500,00	2.693
10/91	1.575.000,00	2.672
10/91	1.575.000,00	2.673
10/91	1.540.000,00	2.674
10/91	1.515.000,00	2.675
10/91	1.575.000,00	2.676
10/91	1.575.000,00	2.677
10/91	1.699.500,00	2.678

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

MES/ANO	DISPENDIO A EXCLUIR	FLS.	C.M. EXCLUIR
10/91	1.930.500,00	2.680	
10/91	432.590,00	2.681	
TOTAL OUT/91	13.417.590,00		7.436.118,14
11/91	300.000,00	2.679	71.938,43
12/91	10.173.400,00		2.683
12/91	500.000,00		2.696
12/91	1.643.168,00		2.701
TOTAL DEZ/91		12.316.568,00	

Quanto aos demais dispêndidos com materiais de construção e mão de obra, entendo deva ser mantida a glosa, na medida em que restou comprovado que foram aplicados em obras novas realizadas pela empresa nos respectivos períodos, quais sejam: Tratamento de Afluentes; Ampliação da Casa de Máquinas; construção de Túnel de Congelamento e Construção de Barco de Pesca.

No que respeita ao recondicionamento do reversor, objeto da Nota fiscal de fls. 2.809, de 07/12/92, no montante de Cr\$62.760.607,80, entendo não poder prosperar a glosa, uma vez que não se perquiriu se se cuidava da reversor novo ou usado, muito menos qual seria a vida útil prevista no momento do recondicionamento. Pondera-se que se fosse verificado tratar se de um reversor novo que se danificou poucos dias após entrar em uso, dificilmente poder-se-ia dizer que o recondicionamento teria ensejado aumento de vida útil previsto no ato de aquisição do mesmo. Ademais, o recondicionamento de um bem ou de um de seus componentes não lhe aumenta necessariamente a vida útil. Apenas lhe devolve a condição de uso.

Assim, deve ser excluída da tributação no período 12/92, a importância de Cr\$62.760.607,80 e respectiva correção monetária no valor de Cr\$11.116.555,25.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

Na mesma linha de raciocínio, deve ser excluído da tributação o valor da nota fiscal de fls. 2.874, de 08/10/92, no montante de Cr\$59.000.000,00, relativo a serviço de recuperação de lataria de veículo, que sequer foi identificado. Também neste caso, o Fisco não se preocupou em pesquisar se se tratava de veículo novo ou usado, qual seria a vida útil do bem prevista no momento da recuperação, se cuidava-se de veículo novo que se acidentou poucos dias após entrar em uso, etc. Evidentemente, com essa escassez de informações não se pode concluir qual o tempo de vida útil do veículo que já fora consumido, menos ainda que tempo de vida útil foi acrescido com a reforma.

Ademais, só porque houve recuperação de lataria, não se pode dizer, sem mais, que o veículo voltou ao seu estado de "zero Km", até porque a sua constituição depende de inúmeras partes e peças igualmente imprescindíveis ao seu funcionamento, devendo, assim, ser excluída da tributação a citada importância de Cr\$59.000.000,00 e sua correção monetária de Cr\$47.415.410,58.

Finalmente, no tocante a este item, entendo deva ser deferida à contribuinte a depreciação, calculada na forma da lei, sobre os bens cuja ativação foi mantida, em consonância com o entendimento consagrado na jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sintetizado na ementa do Acórdão CSRF/01-01.069, de 26.11.90, que a seguir se transcreve:

1RRJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Os bens e direitos ativáveis devem ser considerados como se estivessem escriturados em conta do Ativo Permanente, para sofrerem a correspondente correção quando corrigido o Balanço. Procede a correção extracontábil. Contudo, cabe, igualmente, a dedução da depreciação, considerados os aspectos legais e fiscais que a envolvem, tratando-se de bens que sofreram os efeitos do desgaste ou obsolescência, inobstante escriturados em conta não integrante do Ativo Permanente.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO - RESERVA OCULTA - REPERCUSÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - A correção monetária extracontábil do Ativo gera reserva oculta a ser considerada no Patrimônio Líquido nos exercícios subsequentes alcançados pela ação fiscal, inclusive para fins de correção monetária, reserva essa a ser computada pelo líquido, isto é, diminuída do imposto de renda provisionado e devido."

Essa conclusão lastreou-se nos sólidos fundamentos destacados no voto do relator por sorteio, Ilustre Conselheiro Dr. Urgel Pereira Lopes, quais sejam:

"Os bens ou direitos ativáveis, segundo as normas de direito comercial, contábeis e fiscais de regência, devem ser considerados como se estivessem contabilizados no Ativo Permanente.

Como, na verdade os bens não estão no Ativo, obviamente não sofreram a correção monetária quando da correção monetária do Balanço.

O remédio é proceder-se à correção monetária extracontabilmente, para se achar a respectiva "receita" de correção monetária.

Todavia, não se perderão de vista os princípios maiores da justiça fiscal.

Assim, se é legalmente possível cobrar tributo em função de diferenças de correção monetária do Ativo Permanente, feita extracontabilmente, por não efetuada pelo contribuinte, no todo ou em parte, no lugar e na época próprios, é igualmente possível e legítimo, por um princípio de simetria e de justiça desejáveis, considerar as demais consequências fiscais, ainda que pertinentes a faculdades jurídicas à disposição dos contribuintes.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

Nessa linha de pensamento, se os bens ou direitos ativáveis devem ser considerados como se no Ativo Permanente estivessem, essa regra tanto há de valer para a correspondente correção monetária credora, que é um direito do Fisco e o favorece, como para a depreciação que o bem sofreu, ou para a amortização cabível, que constituiria uma faculdade do contribuinte e o beneficiaria.

Mesmo porque o fato de o bem não estar no imobilizado não significa que tenha deixado de ser utilizado pelo contribuinte, igualmente sofrendo desgaste ou atingido pela obsolescência.

Nesses casos, a justiça fiscal sobreleva eventuais inobservâncias dos fundamentos técnicos da depreciação ou amortização.

Por conseguinte, na recomposição dos resultados tributáveis, cumpre deduzir as depreciações que, em execução, forem apuradas cabíveis, à luz das regras legais de regência do instituto, sobre os bens que a autuação considerou ativáveis."

Pelos fundamentos acima reproduzidos, deve ser acolhida a pretensão da contribuinte, no sentido de lhe ser deferida a depreciação calculada na forma da lei, sobre respectivo valor dos bens cuja ativação foi mantida.

Relativamente às autuações procedidas no item 6 e subitem 1 do item 7 do Auto de Infração, relativas à insuficiência de receita de correção monetária resultante de o contribuinte

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

ter corrigido o prejuízo contábil a menor, e compensação indevida de prejuízo apurado no ano-base de 1990, compensado no no exercício de 1992, entendo devam ser mantidas, tendo em vista o silêncio da Recorrente em torno das matérias em suas petições de defesa.

Quanto as glosas de prejuízos compensados nos períodos 12/92 e 02/93, objeto dos subitens 7.2 e 7.3, em razão da reversão do prejuízo fiscal após o lançamento das infrações procedido pela Fiscalização, não procede, posto que as importâncias excluídas da tributação ao longo do presente voto, nos respectivos exercícios, excedem, em muito, o valor dos prejuízos glosados nos referidos subitens.

Sendo assim, deve ser restabelecida a compensação dos prejuízos glosados, excluindo-se, em consequência, da tributação as importâncias de Cr\$7.886.586.459,00, no período 12/92 e Cr\$14.001.131.000,00, em 02/93.

No que respeita às exigências reflexas, preliminarmente, as exclusões acima, desde que tenham sido utilizadas como base de cálculo dos processos ditos decorrentes ou reflexos, aplicam-se por inteiro na solução desses processos, uma vez que ambas as exigências (do IRPJ e lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Em relação ao suporte jurídico de cada um desses tributos, temos que:

I - A exigência do IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE, fundamentada no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065, de 26/10/83, não procede em virtude da revogação desse dispositivo pelos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713/88, como reiteradamente têm entendido as diversas Câmaras deste Conselho (vejam-se, entre outros, os Acórdãos nos 101-86.974 e 101-87.722, desta própria Câmara).

Esse entendimento assenta em três premissas básicas, a saber:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

1a) Face ao disposto no art. 35 e seus parágrafos da Lei nº 7.713/88 são alcançados pela incidência do denominado Imposto sobre o Lucro Líquido os valores não registrados pelo contribuinte em sua escrituração contábil, mas que de acordo com a legislação comercial, deveriam ter sido computados no lucro líquido, como as receitas omitidas, custos ou despesas inexistentes, etc., enfim, todos os correspondentes às situações previstas no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

Quer dizer, ao regular inteiramente o regime de tributação na fonte sobre lucros e dividendos, transferindo o aspecto temporal da hipótese de incidência, do momento da distribuição para o momento em que o lucro líquido deve ser apurado efetiva ou idealmente e alterar as correspondentes alíquotas e base de cálculo, a lei nova revogou a anterior, de conformidade com o art. 101 da Lei nº 5.171/66 (CTN), c/c o art. 2º, par. 1º, in fine, do Decreto-lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro).

2a) O ordenamento jurídico rejeita a diferença de alíquotas para a mesma espécie de rendimento, quer dizer: tanto sobre o rendimento espontaneamente declarado como sobre aquele apurado pelo Fisco deverá recair a mesma alíquota. A diferenciação entre um e outro se fará através da penalidade cominada pela falta de cumprimento espontâneo da obrigação prevista em lei.

3a) Com a edição da Lei nº 8.541, de 31.12.91, o conteúdo normativo do questionado art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi reedita, basicamente, em sua íntegra, como se constata do exame do texto do art. 44 e seus parágrafos 1º e 2º da nova lei.

Deste modo, a reedição da norma legal dirimiu todas as dúvidas até então existentes em torno da revogação ou não do questionado art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, vez que não houvesse sido ele revogado pela Lei nº 7.713/88, não haveria nenhum motivo para uma nova lei posterior voltar a tratar de matéria contida em lei de vigência plena e indiscutível.

Sendo assim, mister se faz concluir que, de fato, a Lei nº 7.713/88 revogou o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

e, com o art. 44 da Lei n° 8.541/92 a tributação de que cuidava o dispositivo revogado foi restabelecida.

Como a força da norma revogatória da Lei n° 7.713/88 produziu efeitos a partir de 01/01/1989 e a vigência das novas normas do art. 44 e seus parágrafos da Lei n° 8.541/92, somente entraram em vigor em 01.01.93, nesse interregno não há como manter-se as exigências formalizadas com fundamento no art. 8º do DL n° 2.065/83.

Ante o exposto, é de excluir-se as exigências do Imposto de Renda Retido na Fonte referentes ao exercício de 1992 e aos períodos de 06/92 e 12/92, respaldadas no mencionado dispositivo legal, a seguir discriminadas:

EXERCICIO OU MES/ANO	VALOR A EXCLUIR
1992	78.940.697,00
06/92	574.612.484,00
06/92	4.967.000,00
12/92	1.858.709.181,00

II - A da CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL está fundamentada nas normas do art. 1º do Decreto-lei n° 2.445/88 c/c o art. 1º do Decreto-lei n° 2.449/88. Ocorre que esses diplomas legais que, inclusive, substituiram o chamado PIS/REPIQUE (5% sobre o IRPJ devido ou como se devido fosse), por um percentual sobre a receita operacional, alterou os prazos de recolhimento, passando de semestral para mensal, etc.): foram julgados inconstitucionais por vários Tribunais Regionais Federais, pelas três Turmas do Colendo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e pelo próprio Pleno deste Sodalício, como se comprova com as transcrições das ementas dos julgados da CORTE SUPREMA, *verbis*:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento pelo Supremo Tribunal federal, da EC n° 8/77 (RTJ 120/1190).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

II - Trato por meio de Decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretendiam alterar a sistemática da contribuição para o PIS". (Ementa do RE n° 148.754-2-Rio de Janeiro, in DJU, Seção I, pág. 13.046, de 30.06.93).

"PIS: Contribuição para o Programa de Integração Social: inconstitucionalidade formal dos Decretos-leis nos 2.445 e 2.449, de 1988, que lhes alteram a legislação de regência, à luz da ordem constitucional sob a qual editados (STF, RE 148.754, Plen., 24.06.93, Rezek). Segundo a jurisprudência consolidada do STF, sob o regime constitucional preterito, e desde a EC 8/77, as contribuições sociais como a destinada ao PIS deixaram de caracterizar tributo; por isso e também porque, a outro título, aquela contribuição social não se compreenderia no âmbito material das finanças públicas, não poderia a sua disciplina legal ter sido alterada por decretos-leis pretensamente fundados no art. 55, II, da Carta 69: donde, a constitucionalidade formal dos Decretos-leis nos 2.445 e 2.449, de 1988, declarada, no julgamento do RE 148.754, pelo Plenário do Tribunal, precedente que é de aplicar-se no caso concreto". (Ementa do Ac. da 1ª T. do STF, RE n° 161.474-9-BA, publicada na Seção I do DJU, de 08.10.93, pag. 21.016).

"PIS - NATUREZA JURÍDICA - DECRETOS-LEIS NOS 2.445 E 2.449/88 - INCONSTITUCIONALIDADE. Programa de Integração Social - Disciplina por Decreto-lei. A teor da jurisprudência sedimentada do Supremo Tribunal Federal, o PIS tem natureza jurídica de contribuição. Assim, descabe perquirir do envolvimento de normas tributárias, sendo que o objetivo visado com os recolhimentos afasta a possibilidade de se cogitar de finanças públicas. Inconstitucionalidade dos Decretos-leis nos 2.445,



CRITICO:

conforme realça do trecho do mencionado Parecer, a seguir transcrita:

"a) Vogaar contra a torrente de decisões judiciais", processou o "a miranda Lima Filho, já recomendava ao Poder Executivo não revogado, da Consultor Geral da República, Dr. Leonardo Cesari de proposta, o Parecer G-15, de 13/12/60, não

c) a proposta Administrativa Federal, através da Consultoria Geral da República, tem reatirado, ao longo dos tempos, o possibilidade de que a orientação administrativa não haja de estar em conflito com a jurisprudência dos Tribunais em que estes de direito.

b) se, de um lado, em nosso sistema jurídico, a jurisprudência não obriga além das limites objetivos e subjetivos que os julgamentos dos Tribunais Superiores, temos, por outro lado, que os casos semelhantes ou análogos, os precedentes desempenham, nos casos semelhantes ou análogos, papel de significativo relevado.

a) embora as decisões do Supreme Tribunal Federal preferidas em Recursos Extraordinários não tenham efetivo alcance", são definitivas e irreversíveis, já que provindas da Suprema Corte da justiça

com fundamento nessas decisões da mais alta Corte, este conselho tem rejeitado a exigência da Constituição para o PIS em procedimento de ofício fundado nos artigos 149, I, que, este (conselho tem rejeitado a exigência da Constituição, tendo em vista o seguinte):

E evidente que as autoridades administrativas, como recomenda o bom senso, devem seguir, desde logo, a orientação especializada firmada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, sobretudo quando este interpreta a Constituição Federal.

de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988, Precedentes: Recurso Extraordinário nº 148.754-2, relatado pelo Ministro Carlos Velloso e julgado pelo Pleno em 24 de junho de 1993" (Ementa do Ac. da 2ª T. do STF, RE nº 161.300-9-RJ, publicada na Seção I do DJU de 10.09.93, pag. 18.361).

ACORDADO Nº 101-B9.169

PROCESSO Nº 10909/000.039/94-00

 MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

"Se, no entanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo, tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressam os Tribunais a firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável será não renita a Administração, em hipóteses iguais, em manter a sua posição, adversando a jurisprudência solidamente firmada.

Leimar a Administração em aberta oposição à norma jurisdicional firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, por sem dúvida. Fazê-lo será alimentar ou acrescer litígios, inutilmente, roubando-se, e à Justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhes cabem, como instrumento de realização do interesse coletivo."

d) orientação idêntica, foi dada pelo Tribunal Regional Federal - 1a Região, em 30/04/94, no Ac. 9401.11819-1-MG, "in verbis":

"A decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que em Recurso Extraordinário, declarando a constitucionalidade de uma norma, deve, na verdade, por questão de praticidade e bom senso, ser obedecida pelas autoridades administrativas e judiciais, em razão de ser a Corte que dá a última palavra sobre constitucionalidade ou não de uma lei. Não se deve, assim, esperar que o Senado exerce a atribuição prevista no art. 52, inc. X, para não cumprir a lei tida por incostitucional."

e) a própria Secretaria da Receita Federal, perfazendo-se nessa linha, autorizou o parcelamento dos débitos relativos à contribuição para o FINSOCIAL de acordo com as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, com a ressalva expressa quanto a possibilidade de a diferença de débito parcelado vir a ser cobrada, caso o Supremo tribunal federal altere o seu entendimento (Boletim Extraordinário nº 048, de 06.05.93 e nº 094, de 12.11.93).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

Sendo assim, e objetivando operacionalizar o princípio da economicidade na aplicação de recursos públicos, prevista no artigo 70 da Constituição Federal, coibindo à União desnecessários gastos com honorários de sucumbência, acaso a matéria extrapole ao judiciário, filio-me a jurisprudência remanescente deste Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de considerar inexigíveis as majorações de base de cálculo e alíquota definidas pelos Decretos-leis nos 2.445/88 e 2.449/88.

Deste modo, não pode subsistir a presente exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social.

III - A exigência da Contribuição para o FINSOCIAL /FATURAMENTO está alicerçada no art. 28 da Lei nº 7.738, de 09.03.89. Ocorre que o tributo não foi calculado de acordo com o disposto nesse diploma, onde se dispõe *ipsis litteris*:

"Art. 28 - Observado o disposto no art. 195, par. 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta."

No entanto, o cálculo da contribuição não obedeceu a esse parâmetro, vez que para o cálculo da contribuição foram utilizadas as alíquotas de 1,2% e 2%.

O argumento central da defesa apresentada é no sentido de que é inconstitucional qualquer exigência que extrapole a alíquota de 0,5% (meio por cento), pois embora o FINSOCIAL tenha sido instituído pelo Decreto-lei nº 1.940/82 e fosse recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Contribuição Social, foram declarados inconstitucionais todos os dispositivos dos diplomas posteriores à Carta de 1988 (Art. 9º da Lei nº 7.689, de 15.12.88; Art. 7º da Lei nº 7.787, de 30.06.89; Art. 1º da Lei nº 7.894, de 24.11.89, e art. 1º da Lei nº 8.147, de 28.12.90 que, alterando a base de cálculo e majorando as alíquotas, não observaram a exigência constitucional de lei de quorum qualificado - Lei Complementar (art. 195, par. 4º, c/c o art. 154, inc. I, da Constituição Federal).

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

E certo que não compete às autoridades administrativas apreciarem questões vinculadas à constitucionalidade das leis. Entretanto, é também incontroverso que, uma vez declarada constitucional determinada lei pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em recurso extraordinário, por medida de praticidade, bom senso e economia processual, até mesmo para evitar o ônus de sucumbência que certamente será atribuído à União, caso o contribuinte recorra ao Judiciário, este Conselho vem entendendo ser recomendável obedecer a decisão da Corte Suprema, pois é ela quem dá a última palavra sobre a constitucionalidade ou não de uma lei.

E com este espírito que, em recente julgamento, que resultou no Acórdão n° 108-01.147, de 19/05/94, a E. Vítava Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso n° 81.791, para excluir da exigência a importância que excede à aplicação da alíquota de 0,5% definida no Decreto-lei n° 1.940/82, entendendo incabíveis as majorações de alíquotas previstas nos artigos 7º da Lei n° 7.787/89, no artigo 1º da Lei n° 7.894/89 e no artigo 1º da Lei n° 8.147/90.

Em memorável voto, que respaldou citada decisão, a Relatora do aresto, ilustre Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, destacou os fundamentos que passo a transcrever, os quais adoto, na íntegra, para respaldar a solução do presente processo, verbis:

"A Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, foi instituída pelo Decreto-lei n° 1.940, de 25 de maio de 1982, e incidia à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizavam vendas de mercadorias, bem como das instituições financeiras e sociedades seguradoras (artigo 1º, parágrafo 1º). A Contribuição devida pelas empresas que realizavam exclusivamente venda de serviços era calculada à razão de 5% (cinco por cento) do imposto de renda devido ou como se devido fosse (artigo 1º, parágrafo 2º).

O Decreto n° 92.698, de 21/05/86, regulamentou o FINSOCIAL, cujas normas posteriormente foram alteradas e consolidadas pelo Decreto-lei n° 2.397,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

de 21/12/87, este último fixando a alíquota em 0,6% (seis por cento) para vigorar exclusivamente durante o exercício de 1988. Com o advento do decreto-lei n° 2.463, de 30/08/88, ficou mantida a alíquota de 0,6% (seis por cento).

Em 15 de dezembro de 1988, sob a égide da nova ordem Constitucional, foi editada a Lei n° 7.689, dispondo em seu artigo 9º que:

"Art. 9º - Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei n° 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidentes sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição federal."

Inúmeros foram os contribuintes que buscaram no Poder Judiciário a salvaguarda de seus direitos, pois entendiam que com a Constituição de 1988, nova situação se criou, decorrente do teor dos artigos 153 e 154, de um lado, e, de outro, do comando contido no artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em resumo, os contribuintes entendiam incabível a cobrança da exação, alegando que o artigo 154 da CF, em seus incisos I à VII, listou os impostos de competência da União (neles não se incluindo o FINSOCIAL) e que o artigo 56 do ADCT, "verbis", além de não cuidar de imposto, nem de contribuição social, valida, transitoriamente, somente a arrecadação correspondente à alíquota que a 5 de outubro de 1988, decorria das leis referidas no citado artigo. Invocabam, ademais, a natureza tributária do FINSOCIAL já reconhecida pela jurisprudência dos tribunais superiores:

"Art. 56 - Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-lei n° 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-lei n° 2.049, de 10 de agosto de 1983, pelo Decreto n° 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n° 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento." (grifei)

No tocante as alíquotas do FINSOCIAL, seus percentuais foram, ao longo dos tempos e a partir do Decreto-lei n° 2.463/88, fixados através do artigo 7º da Lei n° 7.787, de 30/06/89, em 1% (um por cento), do artigo 1º da Lei n° 7.894, de 27/11/89, em 1,2% (um inteiro e vinte centésimos por cento) e, por último, do artigo 1º da Lei n° 8.147, de 26/12/90, em 2% (dois por cento).

Contudo, toda a discussão acerca do assunto parece-me, agora, despicienda diante da recente decisão do Supremo tribunal federal que, em sua composição plenária, declarou a inconstitucionalidade da exigibilidade do FINSOCIAL, no que excede à alíquota de 0,5%, por afronta aos princípios constitucionais. Refiro-me ao Recurso Extraordinário n° 150764-1/Pernambuco, de 16/12/92, cujo acórdão foi assim redigido:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PARÂMETROS - NORMAS DE REGENCIA - BALIZAMENTO TEMPORAL.

A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras inseridas no Decreto-lei n° 1.940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

artigo 9º da Lei nº 7.689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.

ACORDAO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, interposto pela letra "b" do permissivo constitucional e, por maioria de votos, lhe negar provimento, declarando a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do artigo 7º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, do artigo 1º da Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989 e do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990....".

Conquanto a decisão do STF não tenha efeito "erga omnes", ela é definitiva, porque exprime o entendimento do Guardião Maior da Constituição. Por outro lado, embora em nosso sistema jurídico a jurisprudência não obrigue além dos limites objetivos e subjetivos da coisa julgada, sem vincular os Tribunais inferiores aos julgamentos dos Tribunais Superiores, em casos semelhantes ou análogos, os precedentes desempenham, nos Tribunais ou na Administração, papel de significativo relevo no desenvolvimento do Direito. É usual os juízes orientarem suas decisões pelo pronunciamento reiterado e uniforme dos Tribunais Superiores. A própria Administração Federal, através da Consultoria Geral da República, tem reafirmado ao longo dos tempos o posicionamento de que a orientação administrativa não há de estar em conflito com a jurisprudência dos Tribunais em questões de direito. No mesmo sentido, o entendimento do Consultor-Geral da República, LEOPOLDO CESAR DE MIRANDA LIMA FILHO, no Parecer C-15, de 13/12/60, recomendando não prosseguisse o Poder Executivo "a vogar contra a torrente de decisões judiciais":

"Se, no entanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.111-94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressa os Tribunais a firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável será não renita a Administração, em hipóteses iguais, em manter a sua posição, adversando a jurisprudência solidamente firmada.

Teimar a Administração em aberta oposição a norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas despréstigio, por sem dúvida. Fazê-lo será alimentar ou acrescer litígios, inutilmente, roubando-se, e à Justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhes cabem como instrumento da realização do interesse coletivo."

Registre-se, por oportuno, ser idêntica a orientação emanada recentemente pela Secretaria da Receita Federal quando autorizou o parcelamento dos débitos relativos ao FINSOCIAL de acordo com as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, com a ressalva expressa quanto a possibilidade de a diferença do débito parcelado vir a ser cobrada, caso o STF altere seu entendimento (Boletim Central Extraordinário n° 048, de 06/05/93 e n° 094, de 12/11/93).

Por estas razões, voto no sentido de que se conheça do recurso, por tempestivo para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da exigência a importância que exceder à aplicação da alíquota de 0,5% definida pelo Decreto-Lei n° 1.940/82. Incabível as majorações das alíquotas previstas no artigo 7º da Lei n° 7.787/89, no artigo 1º da Lei n° 7.894/89 e no artigo 1º da Lei n° 8.147/90".

Assim, sem prejuízo da exclusão das parcelas cuja tributação foi considerada insubstancial neste voto, quando da apreciação da incidência do IRPJ, e, evidentemente, desde que tenha servido de base de cálculo à contribuição ao FINSOCIAL, pelos fundamentos acima expostos, dou provimento parcial ao recurso referente à dita Contribuição, para que o tributo sobre as parcelas remanescentes seja calculado com base na alíquota de 0,5% (meio por cento).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDÃO N° 101-89.169

IV - Insurge-se ainda a Recorrente contra a exigência do Imposto Retido na Fonte Sobre o Lucro Líquido, sob o fundamento de que seria constitucional a exigência, vez que, em muitos casos, apesar de ser apurado lucro, por razões diversas não chega a ocorrer a distribuição.

A matéria já foi apreciada pela mais alta corte de justiça do País, isto é, pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, em 30/06/95, por ocasião do RE/N° 172.058-1 - SC, quando, por unanimidade de votos, ao decidir a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei nº 7.713/83, declarou-se a constitucionalidade da alusão a "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "o sócio cotista", salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição, conforme nos dá conta a parte da ementa do v. Acórdão, a seguir transcrita:

"IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA - A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal, quando o contrato Social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA - O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é constitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDAO N° 101-89.169

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL - O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização."

Fal consclusão lastreou-se nos inatacáveis fundamento do Relator do Acórdão Exmo. Ministro MARCO AURELIO, destacadados em seu voto, donde são extraídos os trechos abaixo, pertinentes ao caso sob exame:

"O deslinde da controvérsia, ou seja, a definição quanto à consonância, ou não, do texto do artigo 35 da Lei nº 7.713 com a alínea "a" do inciso III do artigo 146 da Lei Maior, pode ser sintetizada em uma indagação: a incidência do imposto de renda na fonte, presentes as situações do sócio cotista, do acionista ou do titular da empresa individual e considerado o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base escora-se em disponibilidade econômica ou jurídica daqueles que se tem como favorecidos?

A leitura do teor do artigo 43 do Código Tributário Nacional revela que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos. Assim, há de se perquirir o alcance da expressão "aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda". Sob o ângulo vernacular, disponibilidade é a qualidade do que é disponível (Caldas Auletti). No "Novo Dicionário Aurélio", diz-se da faculdade de dispor dos bens, aludindo-se ao fato destes encontrarem-se desimpedidos, desembaraçados, passíveis até mesmo de serem transferidos para o patrimônio de terceiro. Sob o prisma jurídico, Humberto Piragibe Magalhães e Christóvão Piragibe

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

Tostes Malta consignam a possibilidade de dispor (Dicionário Jurídico. Edições Trabalhistas. Terceira Edição). Já De Plácido e Silva assevera que, sob a vertente do direito civil, o vocábulo "disponibilidade" indica a qualidade daquilo de que se pode dispor, em virtude do que se diz que é alienável. Sob o aspecto econômico e financeiro, ressalta que "exprime o vocábulo a soma de bens de que se pode dispor, sem qualquer ofensa à normalidade dos negócios de uma pessoa". A partir dessas concepções é que se constata, no Código Civil, a regra segundo a qual a lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua - artigo 524. Tendo em vista o teor desse artigo, Washington de Barros Monteiro ensina que o direito de dispor consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de gravá-la de ônus e de submetê-la a outrem - Curso de Direito Civil, Edição Saraiva, São Paulo, 4a Edição, 1961, página 90.

Ora, a ordem jurídica revela-nos que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica dos lucros líquidos das pessoas jurídicas não ocorre, quanto ao sócio cotista e aos acionistas, na data da apuração, ou seja, do encerramento do período base. E que a legislação vigente - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - afasta a automaticidade indispensável a que se possa cogitar da aquisição da disponibilidade. A assembleia geral ordinária das sociedades anônimas compete deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos (inciso II do artigo 132), sendo que, juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia geral ordinária proposta sobre a destinação acertada do lucro líquido do exercício (artigo 192). Sendo retirados cinco por cento e o máximo de vinte por cento do capital social para a constituição da reserva legal (artigo 193), pode a assembleia geral deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício previsto em orçamento de capital por ela previamente aprovado (artigo 196), notando-se que, no campo do dividendo obrigatório, alude-se ao comprometimento de metade do lucro líquido do exercício, diminuído ou acrescido de certos valores (artigo 202).


10

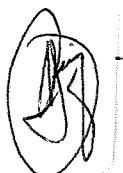
MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10909/000.039/94-00

ACORDAO Nº 101-89-169

Pois bem, diante do contexto legal supra, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o faz relativamente à situação que não extravasa o campo de interesse da própria sociedade. Ocorre, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro, e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. Imagine-se, apenas para exemplificar, quadro em que a assembléia de acionistas, respeitado o percentual alusivo aos dividendos obrigatórios, resolve promover investimentos. Descabe, na hipótese, partir para o campo da presunção, equiparando apuração do lucro líquido à distribuição deste, ou mesmo, à aquisição de disponibilidade pelos sócios. E que o recurso a tal método normativo – da presunção legal – pressupõe harmonia com os princípios norteadores do direito, especialmente do direito constitucional e, mais do que isso, também com os princípios lógicos da identidade, não contradição e do terceiro excluído. Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico."

A conclusão a que se chega é que, na verdade, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, ao desprezar a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como fato gerador do imposto sobre a renda, acabou por trazer à baila fato gerador diverso, ou seja, o consubstanciado na simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base. Ao fazê-lo, mostrou-se distanciado da regra que impõe, como veículo próprio à constituição quer de fato



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

gerador, quer de base de cálculo dos tributos previstos na Carta Federal, a lei complementar."

A vista desses fundamentos e de outros desenvolvidos ao longo do voto condutor do arresto, conclui o eminentíssimo Relator:

"a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;

b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a Carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular de empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;

c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplina a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo."

No presente caso, pretende-se tributar na fonte exatamente parcelas acrescidas ao lucro líquido da Recorrente, que é uma sociedade anônima, em flagrante confronto com a citada decisão prolatada pela Corte Constitucional do País, que declarou inconstitucional o dispositivo fundamentador da exigência (artigo 35 da Lei nº 7.713/88) na espécie.

Sem dúvida, conforme já ressaltado em itens precedentes, que cuidaram de questionamentos em torno da inconstitucionalidade de dispositivos legais fundamentadores de outras exigências formalizadas no processo em causa, a manutenção da presente exigência, em flagrante afronta ao decidido pela Suprema Corte, além de entulhar os tribunais com causa cujo desfecho se antevê, somente se prestaria para penalizar a União com encargos próprios da sucumbência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00
ACORDÃO N° 101-89.169

Sendo assim, e objetivando operacionalizar o princípio da economicidade na aplicação de recursos públicos, prevista no artigo 70 da Constituição Federal, coibindo à União desnecessários gastos com honorários de sucumbência, a caso a matéria extrapolie ao judiciário, filio-me a jurisprudência remanescente deste Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de me curvar ao decidido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, e considerar, em consequência, inexigível o lançamento do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido dos exercícios fiscalizados, com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, tendo em vista o tipo societário da autuada - Sociedade Anônima.

Deste modo, não pode subsistir a presente exigência do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido fundamentada no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

V - A exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), cujo suporte legal se encontra na Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, da Contribuição Social, exigida com fundamento no art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/88, e do Imposto de Renda na Fonte de que trata o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, não chegaram a ser objeto de contestação específica pela Recorrente, por essa razão cabe aplicar-se apenas o princípio da decorrência, como já assinalado quando nos referimos genericamente às exigências decorrentes ou reflexas.

Finalmente, no que pertine à cobrança da Taxa Referencial como indexador, com fundamento na Lei nº 8.177/91, é totalmente descabida, posto que, como bem ressaltou a Recorrente, o dispositivo que dispõe sobre a matéria foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tendo essa decisão sido acatada pelo Poder Executivo. Como prova disso, foi editada a Lei nº 8.218, em agosto de 1991, adequando a cobrança do mencionado encargo à decisão da Suprema Corte, passando a tratá-lo como juros de mora, cobrança essa que somente se pode cogitar a partir da edição da nova lei, conforme decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão nº CSRF/01-01.773, de 17/10/94, em cuja ementa se declara:

"TRD - VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 1º da Lei de Introdução do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO N° 10909/000.909/94-00

ACÓRDÃO N° 101-89.169

Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária – TRD só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218."

Tendo em vista que a exigência do questionado encargo, segundo capituloção legal constante do Auto de Infração, foi feita ao amparo da nova lei, é de excluir do seu cômputo a importância relativa ao período de fevereiro a julho de 1991.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade do processo arguidas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para: a) excluir da incidência do IRPJ e das exigências decorrentes ou reflexas (FINSOCIAL, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, COFINS e IRF – art. 44 da Lei nº 8.541/92) em que tenham servido de base de cálculo as importâncias a seguir especificadas, por matéria e exercício:

PERÍODO-BASE 1991 – EXERCÍCIO 1992	
INFRAÇÃO APURADA	VALOR TRIBUTÁVEL A EXCLUIR
Glosa Depreciação (Dif. IPC/BTNF)	1.097.571.386,53
Glosa Desp. C.M. (Dif. IPC/BTNF)	1.207.958.383,44
Glosa custos (bens ativáveis)	26.244.658,00
Receita C.Monet. (s/bens ativáveis)	7.693.682,49
 TOTAL A EXCLUIR NO EXERCÍCIO 1992	 2.339.468.110,46

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/92 A 30/06/92 (06/92)	
INFRAÇÃO APURADA	VALOR TRIBUTÁVEL A EXCLUIR
Omissão de Receita (Dep. Bancário)	143.973.721,00
Glosa Depreciação (Dif. IPC/BTNF)	456.476.126,44
Glosa Desp. C.M. (Dif. IPC/BTNF)	10.176.902.731,09
 TOTAL A EXCLUIR NO PERÍODO 06/92	 10.777.352.578,53

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/92 A 31/12/92 (12/92)	
INFRAÇÃO APURADA	VALOR TRIBUTÁVEL A EXCLUIR
Omissão de receita (Dep. Bancário)	1.522.858.248,00
Glosa Depreciação (Dif. IPC/BTNF)	1.258.400.426,03
Glosa Desp. C.M. (Dif. IPC/BTNF)	36.274.036.938,58
Glosa Custos (Bens Ativáveis)	121.760.607,80
Rec. C.Monet. (s/bens Ativáveis)	58.531.965,83
Glosa Compensação Prejuízos	7.886.586.459,00
 TOTAL A EXCLUIR NO PERÍODO 12/92	 47.122.174.645,24

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10909/000.039/94-00

ACORDADO N° 101-89.169

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/93 A 28/02/93 (02/93)
INFRAÇÃO APURADA VALOR TRIBUTAVEL A EXCLUIR
Glosa Compensação Prejuízos 14.001.131,00

PERÍODO DE APURAÇÃO: ANO CALENDÁRIO DE 1993
INFRAÇÃO APURADA: OMISSÃO DE RECEITAS (DEPÓSITOS BANCÁRIOS)

MES/ANO	VALOR A EXCLUIR
01/93	144.348.900,00
02/93	2.017.181.914,00
03/93	642.362.093,00
04/93	744.057.708,00
05/93	175.595.536,00
06/93	59.346.000,00
08/93	497.324,80
09/93	215.000,00
12/93	5.346.068,00

b) admitir a dedução da base de cálculo dos bens ativados, da depreciação, calculada na forma da lei; c) restabelecer a compensação dos prejuízos fiscais glosados nos períodos de 12/92 e 02/93; d) excluir totalmente a incidência do IRRF (DL 2.065/83), ILL (Lei nº 7.713/88, art. 35) e PIS/FATURAMENTO; e) determinar que o FINSOCIAL/ FATURAMENTO sobre as parcelas remanescentes seja calculado com base na alíquota de 0,5% (meio por cento); f) excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília, DF, 05 de dezembro de 1995


MARIZAM SETTE - RELATORA