



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11080.010.279/92-50  
Recurso nº. : 107.979  
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercícios de 1981 a 1991  
Recorrente : PACTUM DIAGNÓSTICO PLANEJAMENTO FISCAL TRIBUTÁRIO LTDA.  
Recorrida : DRF em Porto Alegre - RS  
Sessão de : 19 de novembro de 1997  
Acórdão nº. : 101-91.558

IRPJ - NÃO APRECIÇÃO DE ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não configura cerceamento do direito de defesa o fato de a autoridade monocrática julgar-se incompetente para declarar a inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo, se aquela autoridade manifestando seu juízo, apoiado em doutrina contrária, deixa de enfrentar os argumentos expendidos na inicial.

#### CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

I - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDA JUDICIAL - DEDUTIBILIDADE - Os tributos e contribuições que estavam com sua exigibilidade suspensa, por força do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional, anteriormente ao advento da Lei n. 8.541, de 1993, são dedutíveis para os efeitos de determinar o lucro real no período-base em que ocorrer o fato gerador da correspondente obrigação "ex vi" do disposto no artigo 225, do RIR/80.

II - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO - A impropriedade na classificação contábil de "Custos de Reformas" e "Cartas e Patentes" a título de "Construção em andamento" não enseja a glosa automática do total dos encargos de depreciação apropriados no resultado do exercício, sem que sejam investigados os reflexos tributários decorrentes da falha escritural, visto que ambas são dedutíveis: a primeira sujeitando-se à depreciação e a segunda à amortização.

RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FATURADAS E ESCRITURADAS - INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS - Não caracteriza omissão de receita o fato de a empresa ter escriturado receitas de prestação de serviços faturadas em conta de "Adiantamento de Clientes", sem trânsito no resultado do exercício. Tal procedimento, contudo, acarreta falta de tributação das referidas receitas e sujeita-se ao lançamento de ofício, por esse fundamento.

MULTA DE OFÍCIO DE 150% - EXISTÊNCIA DE NOTA FISCAL/FATURA - CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL INADEQUADA - AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO - A simulação pressupõe a intenção do sujeito passivo de impedir ou retardar a ocorrência do dato gerador da obrigação tributária. Assim, uma vez emitida a competente documentação fiscal e feita a contabilização, ainda que em conta imprópria (Exigível ao invés de Receita), não há que falar-se em simulação, mas apenas falta de tributação, sujeitando-se o contribuinte apenas à multa básica.

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ÍNDICE - Nos exercícios financeiros de 1989 e 1990, os índices a serem utilizados para correção das demonstrações financeiras são aqueles que incorporam a variação verificada no Índice de Preços ao Consumidor - IPC, em cada período.

UFIR - CIRCULAÇÃO DO D.O.U. DE 31/12/91 - É cabível a correção monetária com base na UFIR a partir de 02/01/92, pois o Diário Oficial da União de 31/12/91, que publicou a Lei n. 8.383/91, instituidora desse indexador, circulou no próprio dia trinta e um. Inexistência de ofensa ao princípio da anterioridade.

INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Por força do disposto no art. 101 do C.T.N. e no parágrafo 4. do art. 1. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei n. 8.218/91.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/FATURAMENTO - Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-leis ns. 2.445 e 2.449, ambos de 1988, a exigência da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS deve ter por fundamento a Lei Complementar n. 7/70. Excluem-se do lançamento quaisquer efeitos resultantes da aplicação dos dispositivos retirados do ordenamento jurídico.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PROCEDIMENTO REFLEXO - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à Contribuição Social aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

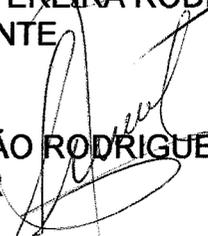
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ARTIGO 8. DO DECRETO-LEI N. 2.065, DE 1983 - O não oferecimento à tributação de receitas decorrentes de serviços prestados, emitidas as correspondentes Notas Fiscais/Faturas, com incorreta apropriação contábil, não se enquadra na hipótese descrita no artigo 8., do Decreto-lei n. 2.065/83.

Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por PACTUM DIAGNÓSTICO PLANEJAMENTO FISCAL TRIBUTÁRIO LTDA.

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

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 OUT 1998

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

## R E L A T Ó R I O

PASCTUM DIAGNÓSTICO PLANEJAMENTO FISCAL TRIBUTÁRIO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. -MF sob o nº 88.523.535/0001-98, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo titular da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre - RS que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 1698, 1990, 2004, e 2113, recorre a este Conselho na pretensão de reforme da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

"1 - OMISSÃO DE RECEITA

1 – OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS

OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS DO ANO-BASE DE 1988 EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1989, CONFORME INFRAÇÃO DESCRITA NO ITEM 2 DO RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL ANEXO A ESTE PROCESSO.

.....  
2 – DESP/CUSTOS INDEDUTÍVEL (AJUSTE DO LUCRO EXERC.)

1 – DEPRECIÇÃO SOBRE BENS NÃO DEPRECIÁVEIS

GLOSA DE DESPESA DE DEPRECIÇÃO DOS ANOS-BASE DE 1989 E 1990, EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1990 E 1991, RESPECTIVAMENTE, CONFORME INFRAÇÕES DESCRITAS NOS ITENS 3 E 6 DO RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL ANEXO A ESTE PROCESSO.

.....  
2 DESPESA INDEDUTÍVEL A TÍTULO DE CONTR. SOCIAL

GLOSA DE DESPESA COM CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO ANO-BASE DE 1988, EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1989, CONFORME INFRAÇÃO DESCRITA NO ITEM 1 DO RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL ANEXO A ESTE PROCESSO.

.....  
3 – CORREÇÃO MONETÁRIA

1 – GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DOS ANOS-BASES DE 1989 E 1990, EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1990 E 1991, RESPECTIVAMENTE, CONFORME INFRAÇÕES DESCRITAS NOS ITENS 4 E 5 DO RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL ANEXO A ESTE PROCESSO."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 1713/1743, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

#### **"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA DESPESAS OPERACIONAIS INDEDUTÍVEIS**

As despesas para serem dedutíveis, obedecem regras mínimas, quais sejam: não devem constituir inversões de capital, devem ser necessárias, escrituradas e comprovadas, além de debitadas no período-base competente.

A dedutibilidade de tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por medida judicial apenas será admitida no período-base em que houver a decisão final da Justiça.

A dedutibilidade de quotas de depreciação passa a ser admitida apenas no momento em que o bem é posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 8º.)

#### **FATO GERADOR – OPERAÇÃO SIMULADA**

A interpretação do fato gerador de tributos é feita com base em uma situação de fato, valendo a operação tributada não pelo nome ou forma jurídica que se lhe atribua, mas sim pelo conteúdo que se lhe revela.

#### **RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES MULTA DE OFÍCIO MAJORADA**

Justifica-se a aplicação da multa de ofício majorada na presença de operações inquinadas pelo vício da simulação

#### **IMPOSTO DE RENDA NA FONTE**

A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou qualquer outro procedimento que implique redução do lucro líquido do exercício, deve ser considerada automaticamente distribuída aos sócios e tributada na fonte, em conformidade com o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83.

#### **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-FATURAMENTO**

Mantido o lançamento de ofício de PIS-Faturamento cuja exigência baseia-se em omissão de receitas não refutadas pela interessada.

#### **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CONSTITUCIONALIDADE**

A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

IMPUGNAÇÕES IPROCEDENTES.”

Cientificada dessa decisão em 16 de fevereiro de 1994 (AR de fls. 2.164), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 17 de março seguinte, sustentando em síntese:

a) Nulidade da Decisão Monocrática

a.1) restou frustrada a pretensão da recorrente tendo em vista que a autoridade recorrida, alegando se tratar de questões constitucionais, deixou de apreciar os argumentos apresentados quanto aos itens 04 e 05 da peça básica, como também aqueles referentes à exigência do PIS e da Contribuição Social,

a.2) as omissões de que padece a decisão da autoridade julgadora singular, violam os mais sagrados princípios jurídicos insertos no ordenamento jurídico de um Estado de Direito Democrático, devendo preponderar a amplitude da defesa não só nos processos judiciais, mas também nos processos administrativos;

b) Mérito

b.1) conforme consta dos autos, o lançamento sob comento decorre, primeiro, da forma como a recorrente efetuou o lançamento contábil dos valores recebidos de seus clientes no ano de 1988 e, segundo, de cessão de direitos e deveres efetuada entre a recorrente e o Sr. Oscar Flores Soares, ou seja, foram as importâncias contabilizadas como “Adiantamento de Clientes”, isto porque deveria prestar-lhes assessoria durante o prazo de cinco anos ou sustentar defesa em processos fiscais, na área administrativa e judicial;

b.2) a parcela inicial, portanto, tinha o escopo de sustentar os custos decorrentes da execução destes serviços, e o motivo de tal procedimento é a duração dos processos que alcançam mais de cinco anos, sendo mais da metade na via administrativa, do que decorre custos futuros e incertos que devem ser suportados pelo adiantamento efetuado;

b.3) indevida é a afirmação do julgador singular de que haveria uma gratuidade na venda das cotas, uma vez que, junto com essas, também foi transferida a responsabilidade sobre as defesas fiscais, sendo certo que no ônus das decisões inclui-se, obviamente, toda operacionalização necessária ao desenvolvimento do trabalho de manutenção e andamento dos processos cujos custos são significativos, especialmente os de contratação de advogados tributaristas durante o curso do processo que pode ser de 5 a 7 anos;

b.4) nem se diga que o fisco tenha sido prejudicado, vez que nenhum benefício obteve a recorrente na operação, pois a riqueza e o seu ônus foram transferidos, não havendo como querer atribuir-lhe a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação, haja vista que esta não é, e nunca foi, sujeito passivo da relação jurídica tributária;

b.5) sendo a situação jurídica plenamente lícita, eis que devidamente documentada e registrada dentro dos rigores da lei, não se há que falar em prejuízo ao fisco, ensejador de simulação, pois que prejuízo poderia causar alguém que nem sujeito passivo de relação jurídica tributária era, relação que, se existiu, não foi gerada por nenhum ato praticado pela recorrente,

b.6) também não há falar em omissão de receitas, na medida que esta nem chegou há dispor dos recursos o que representa, repita-se, a inoccorrência da hipótese incidentária do Imposto de Renda, vez que os ingressos só serão considerados receitas quando verificar-se um acréscimo patrimonial, e os adiantamentos poderão ser sucumbidos pelas despesas o que descaracteriza o acréscimo, afastando, conseqüentemente, também a incidência do tributo;

b.7) a presunção fiscal de que houve a obtenção de receita destoa de todo e qualquer entendimento existente no direito pátrio, conforme os ensinamentos da melhor doutrina e o entendimento jurisprudencial cujas manifestações invoca;

b.8) carece de sustentáculo jurídico o argumento apresentado pela autoridade julgadora singular, no sentido de que inexistente recolhimento efetivo do tributo, gerando a impossibilidade de seu aproveitamento como despesa, tendo em vista as regras emanadas do RIR/80, especialmente o disposto em seu artigo 225, de cuja leitura resta claro o entendimento de que, para o tributo ser passível de dedução como custo ou despesa operacional, é bastante a ocorrência do fato gerador respectivo;

b.9) a respaldar o posicionamento da recorrente, foi promulgada a lei nº 8.541, de 1992, que pretendeu implantar o “regime de caixa” na contabilização de tributos e contribuições, na medida em que estes somente seriam registrados como custo ou despesa quando de seu efetivo pagamento, o que evidencia o fato de que antes da sua promulgação não havia dispositivo legal que proibisse a dedutibilidade;

b.10) conforme consta da peça impugnativa, o imóvel depreciado é constituído por prédio ocupado como sede, entre outras empresas, a recorrente, inegavelmente necessitando de obras para sua manutenção, o que afasta a hipótese de prédio em construção, pois, como bem comprovam os documentos apresentado na defesa, há muito este já estava edificado, servindo as obras apenas para estancar os efeitos da depreciação, mantendo o seu valor e possibilitando o seu uso;

b.11) inaceitável a argumentação trazida pela decisão recorrida, relativamente ao descabimento da depreciação de marcas e patentes, vez que uma marca, tal como a marca Pactum, é importante apenas para a empresa e seus sócios, servindo o registro da mesma apenas como maneira acautelatória de evitar o indevido uso, e sua dedutibilidade está autorizada pela orientação traçada através do Parecer Normativo CST nº 375, de 1970;

b.12) por se tratar de tributação reflexa, a exigência do imposto de renda deve merecer tratamento conforme com o que restar decidido em relação à exigência principal, repostando-se a recorrente a tudo quanto restou aduzido na fase inicial, argumentos inapreciados sob alegação de se

tratavam de questões constitucionais, argumentos que servem, também, para os casos das Contribuições para o PIS e para a Contribuição Social;

b.13) apoiada na mansa e pacífica jurisprudência firmada, a recorrente pleiteia o afastamento da incidência da TRD;

b.14) omitindo-se sobre a análise dos argumentos pertinentes à constitucionalidade da lei 8.383, de 1991, limitou-se a decisão a confirmar a autuação por entender ser a UFIR mais norma de direito financeiro do que tributário, entretanto, por ser criada por lei tributária e ser um índice de correção de tributos, trata-se a lei em comento de uma lei tributária, nos termos do artigo 96 do CTN, o que implica reconhecer o procedentes os argumento expendidos na fase impugnativa;

É O RELATÓRIO



V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

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

Ao contrário do sustentado, em preliminar, pela Recorrente, entendo que a Autoridade monocrática, nos itens 21/22 da peça decisória, enfrentou a tese da inconstitucionalidade/ilegalidade das Leis n.ºs. 7.799/89, 8.088/90 e 8.200/91, refutando sob o argumento de que sua apreciação foge à competência da esfera administrativa, por constituir-se em prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, consoante estabelecido no art. 102 da CF, respaldando seu entendimento em lição doutrinário de TITO REZENDE, no sentido de que "os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma Lei ou Decreto, porque lhes pareça inconstitucional, já que as leis emanadas do Poder competente, gozam de presunção de constitucionalidade, presunção esta só elidida pelo Poder Judiciário". Lembrou os reiterados pareceres administrativos sobre a matéria, como os PN/CST 329/70 e PN/CST 70/77.

A respeito da TRD, a autoridade julgadora singular teceu suas considerações nos parágrafos 23/28 da decisão, citando, inclusive, jurisprudência judicial sobre o tema.

Em suma, não houve qualquer omissão na decisão recorrida acerca das questões de direito suscitadas pela Recorrente. O que houve, isto sim, foi a discordância por parte da autoridade "a quo" em acolher e reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade dos diplomas legais arrolados pela Recorrente, por entender que tal procedimento refoge à sua competência, pelas razões acima sintetizadas.

Irrelevante para o deslinde da controvérsia, relativamente à preliminar suscitada, tecer considerações acerca das conclusões consignadas no ato decisório, eis que não se constitui em objeto do Recurso, o qual restringiu-se em suscitar a nulidade da decisão por alegada falta de apreciação das questões constitucionais argüidas na peça impugnatória.

Assim, face à inocorrência da alegada omissão, deve ser rejeitada a preliminar de cerceamento de defesa argüida.

Passo, assim, a apreciação do mérito do litígio, que se situa nas matérias a seguir examinadas:

#### I - CONTRIBUIÇÕES CONTESTADAS JUDICIALMENTE

A constitucionalidade da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, foi alvo de inúmeras manifestações pelo Poder Judiciário com resultados os mais diversos, como nos dão conta decisões proferidas nos diferentes níveis da Justiça Federal e publicadas pelas revistas especializadas.

No caso concreto, em maio de 1989, a Recorrente obteve Medida Liminar (fls. 42), tendo sido confirmada a Segurança apenas em Setembro de 1991 (fls. 42/45).

Antes da manifestação, pelo Poder Judiciário, em especial pelo S.T.F., sobre a constitucionalidade da norma jurídica, as Pessoas Jurídicas estavam obrigadas a cumprir seus mandamentos, sob pena de o crédito tributário vir a ser materializado através de lançamento *ex officio*, com incidência de multa e outros encargos legais.

A Recorrente, observando princípio então vigente, no sentido de que os tributos tinham sua dedutibilidade sujeita ao regime de competência, e como havia ingressado com ação perante o Poder Judiciário visando se eximir da obrigação de recolher a Contribuição Social, agiu adequadamente ao constituir a provisão para pagamento da exação.

É farta a Jurisprudência deste Colegiado, confirmando que, somente após o advento da Lei nº 8.541/92, é que a dedutibilidade dos tributos passou a observar o denominado Regime de Caixa, ou seja, só são dedutíveis quando efetivamente pagos, enquanto que, anteriormente, bastava haver ocorrido o fato gerador para que o valor do tributo devido pudesse ser apropriado como despesa operacional.

Sobre o assunto já tivemos oportunidade de declarar nosso entendimento quando do julgamento de inúmeros recursos, dentre os quais o de n. 109.656, que ensejou o Acórdão n. 101-88.922, de 17 de outubro de 1995, razão pela qual apenas transcrevo o que restou consignado naquele aresto:

" No entendimento da autoridade julgadora monocrática que os valores depositados judicialmente deveriam merecer tratamento de verdadeira provisão, do que resulta indedutíveis, vez que a legislação do Imposto de Renda só admite a dedutibilidade das provisões expressamente autorizadas em lei, e mencionada provisão escapa à autorização legal.

De plano deve ser consignado que, ao contrário do entendimento firmado pela decisão recorrida, após o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições têm natureza tributária, conforme já consagrado pelo Poder Judiciário, em especial pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal.

A dedutibilidade dos tributos, segundo determinação expressa do artigo 16 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, deve ocorrer no período-base em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, na hipótese de o sujeito passivo apurar resultados segundo o regime de competência.



A posição deste Colegiado sobre o assunto está consolidada através de inúmeros julgados, dentre os quais pode ser invocado o Acórdão n. 101-76.185, de 22 de outubro de 1985, em cuja ementa se declara:

"OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E DE ENCARGOS SOCIAIS - DESPESAS INCORRIDAS - REGIME DE COMPETÊNCIA - As obrigações tributárias e as relativas aos encargos sociais, quando identificadas e quantificadas, se não pagas no período de incidência em que ocorrer o respectivo fato gerador, constituem, frente ao regime de competência, autênticas despesas incorridas de perdas irreversíveis. Não havendo impedimento legal para a dedução, elas reduzem o lucro líquido do correspondente exercício daquele período de incidência".

A Egrégia Sétima Câmara, através do Acórdão n. 107-0.692, de 19 de outubro de 1993, decidiu:

"IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - Os tributos que estavam com sua exigibilidade suspensa na forma do art. 151 do Código Tributário Nacional, antes da edição do art. 8. da Lei n. 8.541/92, são plenamente dedutíveis para fins de apuração do lucro real.

Recurso que se dá provimento."

No mesmo sentido temos o Acórdão n. 101-86.011, de 25 de janeiro de 1994, assim ementado:

"IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. AÇÃO JUDICIAL. DEPÓSITO. DEDUTIBILIDADE - Até o advento da Lei n. 8.541, de 1992, a dedutibilidade dos gastos com impostos ou contribuições estava sujeita ao regime de competência. Irrelevante, no caso, se ocorreu ou não a suspensão da exigência tributária por força de medida judicial.

Recurso conhecido e provido."

Diante do exposto, entendo caber reforma da decisão recorrida, no particular."

Outra não deve ser a decisão sobre a questão posta em julgamento.

II - DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO

A justificativa da Fiscalização para glosa das depreciações apropriadas pela Recorrente (fls. 11/13), está centrada: i) na não utilização do imóvel; ii) não sofrem desgastes o registro Marcas e Patentes.

Ainda na fase impugnativa a contribuinte sustentou ser inapropriada a denominação atribuída à conta contábil na qual restaram registrados os encargos, afirmando tratar-se de imóvel destinado à sua sede, o qual teria passado por obras visando sua manutenção. Relativamente à rubrica "Marcas e Patentes", invoca o disposto no artigo 209 do RIR/80, onde está autorizada a amortização do valor investido no registro de tal direito.

A Autoridade Julgadora Singular, ao que tudo indica, sequer teve o trabalho de analisar a documentação apresentada, em confronto com as normas legais que regem a matéria, pois somente agindo dessa forma se justifica a introdução dos fundamentos abaixo transcritos"

"38. Em relação a glosa de encargos de depreciação da conta "construções em andamento", frise-se que a dedutibilidade passa a ser admitida apenas no momento em que o bem é posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 8º). Há, portanto, estreita ligação entre a despesa e a receita que se origina do bem depreciado, restando incabível a dedutibilidade de quotas de depreciação de imóvel em reforma ou construção. De igual forma, inexistente previsão legal para a depreciação da conta "macas e patentes", sobre o registro do próprio nome da empresa. Ao contrário do que alega a interessada, o passar dos anos consolida a posição de uma empresa no mercado. O tempo não traz desgaste, mas valoriza-o, a não ser que a própria empresa desgaste sua imagem...".

Os documentos acostados aos presentes autos, principalmente na falta de outros elementos que possam dar respaldo às assertivas feitas pela Autoridade Lançadora,

militam em favor da tese defendida pela Recorrente, levando à conclusão de que no imóvel teriam sido executadas benfeitorias com vistas a colocá-lo em condições de uso e de acordo com a necessidade de ocupação racional do espaço disponível.

As inversões de capital em marcas e patentes de invenção, na aquisição de direitos de qualquer natureza, inclusive na exploração de fundos de comércio, podem ser amortizados pela pessoa jurídica, conforme autorização contida na norma legal inserta no artigo 209 do RIR/80. A inadequada classificação contábil ou denominação utilizadas para registro na escrituração dos encargos não são bastantes para dar respaldo à glosa levada a efeito pela Fiscalização.

Também neste particular, a decisão recorrida merece reforma.

### III - OMISSÃO DE RECEITAS

A Recorrente mantinha contratos de prestação de serviços profissionais de assessoria e consultoria tributária e judicial às seus clientes, os quais lhe garantia participação nas economias fiscais em razão do sucesso alcançado na redução do pagamento de tributos e contribuições, tudo na forma dos contratos anexos aos processos e relatados no RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL de fls. 03/15.

A Fiscalização, após examinar referidos contratos e realizar diligências e circularizações junto às clientes da Recorrente, concluiu que esta, além de omitir receitas, incorreu no ilícito da "simulação", quando da cessão do crédito existente na

conta "Adiantamento de Clientes" para o seu contador, em razão do que agravou a multa de ofício, no particular, para 150%.

Segundo descrito no aludido Relatório de Auditoria Fiscal, os fatos teriam ocorrido como segue:

- a Recorrente apropriava, contabilmente, os valores recebidos por serviços prestados, em conta de Passivo Circulante, identificada como "Adiantamento de Clientes";

- uma vez prestados os serviços contratados, a pessoa jurídica emitia a correspondente fatura (duplicata) para recebimento de honorários;

- por contrato particular datado de 04/01/88, a Recorrente transferiu (cedeu) ao Sr. OSCAR FLORES SOARES "todos os direitos concernentes ao faturamento mensal que passará a ter como Adiantamento de Clientes ..., durante o ano de 1988" (fls. 60);

- por liberalidade, a Recorrente transferiu quantia superior ao saldo existente na conta "Adiantamento de Clientes" para o Sr. Oscar, adotando o critério de corrigir o saldo dessa conta com aplicação de índice não especificado (CZ\$657.950.668,20);

- como contrapartida, foram apropriadas despesas financeiras (variações monetárias passivas);

- o valor apropriado como despesa financeira anulou o total das receitas financeiras obtidas pela aplicação de tais valores no mercado;

- com o ingresso do Sr. Oscar na Pactum Economia, elevou-se o capital social de CZ\$ 100.000,00 para CZ\$ 650.598.625,60;

- 28 dias após, o Sr. Oscar cedeu suas cotas (CZ \$650.498.625,60) aos sócios IVAR, FRANCISCO E TELMO, pelo calor de CZ\$ 1.000.000,00.

À vista dos fatos assim colocados e, em especial, o fato da venda ter se processado por valor tido como irrisório e ambas as alterações contratuais terem sido arquivadas no mesmo dia, a Fiscalização entendeu que a cessão feita ao Contador foi elaborada contemporaneamente com as demais, sendo antedatada para dar legitimidade às transferências que seriam efetuadas por ocasião do encerramento do período-base de 1988, ou seja, que a trata-se de operação simulada para transferir recursos não tributados para outra empresa, conforme declarado com todas as letras às fls. 06:

" ... houve transferência de recursos financeiros, que não sofreram tributação, para aumento de capital de uma outra empresa interligada através de uma terceira pessoa, isto é, uma operação triangular."

Ainda na fase impugnativa (fls. 1.725) a contribuinte procurou convencer a Autoridade Julgadora Monocrática de que o negócio jurídico realizado com o Sr. Oscar - Cessão de Créditos - o foi dentro dos parâmetros da normalidade, já que o cessionário teria assumido, também, "o ônus das decisões judiciais e administrativas desfavoráveis". Ressalta, ainda, a então Impugnante que a venda pelo Sr. Oscar da participação do Capital Social da Pactum Economia, resultou de "razões de foro íntimo", ausente, portanto, o caráter donativo que restou atribuído pela autoridade lançadora.

Tal como ocorrido com o lançamento tributário, a Autoridade Julgadora Singular centrou seus fundamentos na questão da alegada simulação, com vistas a justificar a aplicação da penalidade majorada, deixando à margem questões relevantes e de fundo que interessavam, não só à adequada descrição dos fatos, como também a identificar todas as conseqüências ou implicações de interesse para a incidência de tributos.

Com efeito, após rebater as alegações da Impugnante, no sentido de que a cessão de direitos não teria sido gratuita, como também aquelas relacionadas com "a pseudo transferência de ônus", a Autoridade *a quo* invocando a norma contida no Artigo 102, do Código Civil Brasileiro, afirma:

"... e foi exatamente o que aqui aconteceu: transferindo direitos referentes ao seu faturamento a terceiro para a integralização de capital de outra empresa da qual os seus sócios também são sócios (na prática os beneficiários finais), a Pactum, na verdade, distribuiu lucros aos sócios sem que os mesmos sofressem qualquer tipo de tributação, em prejuízo ao Erário Público, o que caracterizaria afinal a simulação nos termos do Artigo 102 a 104 do C.C."

De plano deve ser consignado que nos fatos descritos no relatório de auditoria fiscal, exsurtem conseqüências de naturezas diversas, as quais não restaram adequadamente vislumbradas, tanto pela Autoridade Lançadora, quanto pela Autoridade Julgadora Singular. De efeito, está provado nos presentes Autos que a Recorrente mantinha inúmeros Contratos pelos quais se obrigava a prestar serviços profissionais de Assessoria Jurídica, como também promover a defesa dos interesses de seus clientes, tanto na esfera do contencioso administrativo quanto em ações perante o Poder Judiciário. Em conseqüência, recebia honorários, o mais das vezes calculados sobre o valor das economias proporcionadas no pagamento de tributos.

Os valores faturados e recebidos, quando escriturados, eram apropriados como se de adiantamentos se tratassem, sistemática que acaba por ser identificada e apurada, com riqueza de detalhes pela Fiscalização.

Ao contrário do afirmado pela Recorrente, o fato gerador do Imposto de Renda ocorre contritivamente, vez que presente a disponibilidade econômica da renda, na forma prevista pelo Artigo 43 do C.T.N.. A Recorrente, no caso concreto, detinha a "possibilidade, atual e efetiva, de dispor da renda constituída por moeda" (invocando o texto por ela trazido à colação, a fls. 2178, pois as provas dos Autos são inquestionáveis quanto ao efetivo recebimento das quantias devidas pelos serviços prestados.

Inaplicáveis, na hipótese sob comento, as regras jurídicas insertas no Artigo 280, do RIR/80, pois não se trata aqui, como insinuado pela Recorrente, da execução de serviços por prazo superior a 01 (hum) ano, contratados a preço determinado, e cuja produção correria ao longo do citado lapso temporal. Aliás, quando a Recorrente invoca a aplicação das mencionadas normas, contradizendo tudo quanto argumentou para defender a tese de que teria ocorrido cessão de direitos e obrigações, decorrentes dos contratos celebrados com seus clientes, para a pessoa do Senhor Oscar, admite que os valores recebidos traduziam receitas operacionais, só que, segundo entende, a apropriação deveria ocorrer na proporção dos serviços contratados.

As alusões feitas à figura jurídica da presunção, como de resto, nada tem a ver com o caso sob análise, pois o não oferecimento à tributação das receitas auferidas é um fato concreto, comprovado e demonstrado, não dando ensejo a qualquer divagação ou elocubração a propósito de teses doutrinárias.

A Recorrente, embora defendendo de forma veemente, com invocação de manifestações feitas por eméritos juristas, a legalidade do negócio jurídico realizado, não esclarece, de forma convincente e irresponsável, algumas questões:

i) Se não está presente o caráter dativo nas operações que realizou com o Senhor Oscar, como explicar que em 29/11/88 lhe foram transferidos Cz\$.657.950.668,20 em moeda corrente, os quais restaram aplicados na integralização das quotas do Capital Social da Pactum Economia e, apenas 28 (vinte e oito) dias após, mencionadas quotas são alienadas aos sócios da Recorrente por Cz\$.1.000.000,00?

ii) De que forma o Senhor Oscar, como alegado pela Recorrente, sendo profissional com notórios conhecimentos na área contábil, poderia assumir o encargo de prestar serviços especializados na área jurídica, se não estava habilitado ?

iii) Admitindo-se que se tratasse de adiantamentos efetuados por seus clientes *ad argumentadum tantum*, como pelo menos parte dos serviços já teriam sido prestados, qual a razão de repassar, gratuitamente, receita própria para terceiro ?

iv) Se é verdadeiro que em 04/01/88 a Recorrente havia transferido ao Senhor Oscar todos os seus direitos e obrigações relacionados com os contratos de prestação de serviços, qual a justificativa para continuar a Pessoa Jurídica recebendo e registrando contabilmente os correspondentes valores dos alegados "adiantamentos", se não mais existia qualquer vinculação ou obrigação sua para com os contratantes ?

Contra fatos não há argumentos, diz o ditado. E a Recorrente não consegue convencer que, efetivamente, o negócio jurídico foi realizado segundo as cláusulas

constantes do acordo firmado, vale dizer, a Recorrente planejou e executou, de forma eficiente, as operações retratadas pelo contrato firmado com o Senhor Oscar.

Todavia, como já afirmado, uma coisa são os fatos concretamente acontecidos, outra, diversa, são as conseqüências advindas desses mesmos fatos e seu interesse para efeito de tributação pelo Imposto de Renda.

Está mais que evidenciado que a Recorrente auferiu receitas, as apropriou indevidamente como se de adiantamentos se tratassem, não as fazendo transitar por conta de resultado. Como conseqüência de tal planejamento, temos que o lucro oferecido a tributação no Exercício de 1989, restou diminuído dessa importância, o que justifica a exigência do tributo formalizado por lançamento de ofício.

As ações engendradas pela Recorrente visando transferir recursos que deveriam compor o giro normal de seu empreendimento, como fácil é concluir, não interferem na ocorrência do fato tomado pela norma jurídica como suficiente para a incidência do Imposto de Renda. Uma vez prestados os serviços, recebidos ou não os honorários, o resultado deveria ser submetido à tributação, o que inorreu no caso concreto.

Contudo, também é preciso deixar registrado que, se as artificiosas providências tomadas pela Recorrente, com vistas a concretizar a transferência dos recursos para injetá-los em outra sociedade, sequer tem o poder de alterar a situação concretizada com a prestação dos serviços e o conseqüente faturamento dos honorários devidos, não podendo por isso mesmo, ser invocados para dar respaldo à aplicação da penalidade agravada, como pretende a Autoridade Lançadora.



Com efeito, no caso sob exame, a Recorrente promoveu a emissão das Faturas correspondentes aos honorários que lhe eram devidos, constando, inclusive, o desconto do Imposto de Renda na Fonte, e registrou contabilmente cada uma das operações realizadas, o que afasta, de plano, qualquer alusão à clássica figura da Omissão no Registro de Receitas. A verdadeira falta cometida, como já evidenciado, foi o não trânsito dos recursos recebidos por Conta de Resultado, com a conseqüente falta de oferecimento à tributação.

A saída dos recursos da forma como restou comprovada nos presentes Autos, pode e deve ter conseqüências outras que, se investigadas de forma adequada, dariam causa à incidência do Imposto de Renda, seja na própria Pessoa Jurídica, seja na Pessoa Física dos Sócios. Como não cogitou a Autoridade Lançadora de identificar a ocorrência de outras hipóteses de incidência, não cabe aqui tecer maiores considerações a respeito da questão.

Assim, pelo exposto, entendo devido o Crédito Tributário correspondente às Receitas não oferecidas à tributação. A penalidade aplicável, no entanto, por ausente o elemento tipificador da fraude, da simulação, do conluio ou da própria sonegação, deve ser reduzida para o percentual de 50 % (cinquenta por cento).

#### IV - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

Quanto à glosa da Correção Monetária do balanço, a Pessoa Jurídica autuada, ainda na fase impugnativa apresentou alentada análise a propósito da sistemática da correção monetária das demonstrações financeiras (fls. 1.734/1.742), procurando

demonstrar a legalidade dos índices aplicados na atualização das contas figurantes dos balanços levantados em 31/12/89 e 31/12/90.

A Autoridade Julgadora monocrática, fundamentada no argumento de que a inconstitucionalidade da Lei "refoge à apreciação da esfera administrativa", entendeu de manter a exigência nos termos em que foi constituída (formalizada), o que deu causa ao pedido formulado pela Recorrente no sentido de que fosse declarada a nulidade da decisão recorrida, com devolução dos presentes Autos à Primeira Instância Administrativa, para enfrentamento de todos os argumentos expendidos na inicial.

Sem adentrar no mérito da questão preliminar levantada, invocando o disposto no Artigo 59, Parágrafo 6º, do Decreto nº 70.235, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, deixo de apreciar a prejudicial argüida.

Sobre o tema da análise da constitucionalidade de lei ou decreto regulamentador por Órgão Administrativo com poder judicante, já me manifestei em outras oportunidades, cabendo aqui transcrever parte do Voto proferido no Acórdão nº 101-86.903, de 1994, *verbis*:

“Não há negar que a declaração de inconstitucionalidade de lei é de competência do Poder Judiciário. Ocorre, contudo, que o Poder Executivo tem por competência aplicar e executar as leis existentes. Quando o aplicador se depara com texto de lei ordinária ou de decreto que contraria princípios ou mesmo outras disposições constitucionais, não pode ignorar o mandamento hierarquicamente superior e cumprir norma que ineficaz, inexistente, por contrária à Carta Magna, sob o argumento de que cabe ao Poder Judiciário decidir sobre inconstitucionalidade de lei.

São oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário. FRANCISCO FERRARA, in “ENSAIO SOBRE A TEORIA DA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS”, Studiu, Arménio Amado-Editor, Coimbra, 1978, 3ª ed., nos ensina, citando Kohler (pág. 26):

“... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.”

Na seqüência, à pagina 30 da obra citada, o autor se expressa:

“Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificial ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se aguenta com certo mal estar.”

O notável CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra “HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO”, Forense, 1981, 9ª ed., pags. 165/166, preleciona:

“Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

179 - Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo.”

“Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futuro da comunidade.”

Interpretar, portanto, não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, ao revés, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só que de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exequível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Comungamos o pensamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira, manifestado em seu ‘DA INTERPRETAÇÃO E DA APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS’, José Bushatsk Editora, 2ª ed., 1974, São Paulo, quando ensina:

“51. Não existe nenhum princípio assente de que os órgãos administrativos não possam examinar a constitucionalidade das leis e regulamentos. Se não pudessem, também não poderiam julgar e aplicar a legislação, posto que a legalidade começa com a Constituição que é a lei máxima e sem a sua obediência, não é possível a aplicação da lei ou do regulamento.

52. O que os tribunais administrativos não podem é exercer o controle “jurisdicional” de constitucionalidade, porque o princípio assente é de que cabe privativamente ao Poder Judiciário “declarar a inconstitucionalidade da lei ou ato do Poder Público (...), como função “jurisdicional”, o que é muito diferente do dever que têm todas as autoridades judicantes de não aplicar lei ou decreto contrário à Constituição e, portanto, a obrigação de examinar a lei em cotejo com a Constituição.

.....

54. Nenhum órgão julgador pode colocar-se na posição simplista de presumir que a lei ou decreto que lhe cumpre interpretar e aplicar deva ser examinado somente dêse texto para diante. Não. A lei e o decreto pertencem ao sistema do Direito Positivo e estão vinculados à Constituição. Nela está o ponto de partida.

56. A nosso ver, é preciso colocar nesta matéria de tão grande relevância e de freqüente casuística, um ponto de equilíbrio.

Os órgãos judicantes fiscais, como qualquer hermeneuta, no momento da interpretação, podem e têm o dever de examinar e estudar a lei e o regulamento em confronto com o texto constitucional, pois os princípios tributários constitucionais condicionam a interpretação da legislação ordinária, de tal forma que muitas vezes, o sentido do texto legislativo ou regulamento só é completo, só é possível, em conjugação com o preceito constitucional.

57. Se o intérprete que levou em conta os preceitos constitucionais concluir por um sentido em que se harmonizam os comando da lei ou do decreto com a Constituição, esta conclusão há de ser a certa e válida.

58. Porém, se do cotejo resulta ser inconstitucional a lei ou o regulamento, o órgão fiscal não deve e não pode aplicar a norma inconstitucional, pois uma lei ou decreto inconstitucional é ato inexistente, nenhum.

Como acentuou no Supremo Tribunal, o Ministro Luís Gallotti: “não concordo, data venia, com o douto voto mencionado, em que os Poderes Legislativo e Executivo não possam anular seus próprios atos, quando os consideram inconstitucionais.

Entendo que podem fazê-lo; apenas a palavra derradeira, a respeito, caberá sempre ao Poder Judiciário, se oportunamente provocado.”

.....

Como é cediço, a decisão prolatada em recurso extraordinário só vincula as partes, isto é, não tem o denominado efeito “erga omnes”. Contudo, por traduzir entendimento já sedimentado, torna-se imperioso que os órgãos do Poder Executivo, incumbidos de aplicar a lei a cada caso concretamente acontecido, sigam tal orientação pois, em assim não o

fazendo, estarão contribuindo para não só emperrar a máquina administrativa com grande volume de processos cujos resultados serão nulos, como também, e o que é mais grave, para onerar o erário público com pesado ônus, vez que inúmeras horas de trabalho serão gastas e ainda poderá arcar honorários advocatícios.

Entendo atuais e oportunas as palavras do Consultor-Geral da República LEOPOLDO DE MIRANDA LIMA FILHO, em Parecer exarado sob o nº C-15, de 13 de dezembro de 1960, quando afirma:

"Se, entanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo, tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressa os Tribunais a firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável será não remita a Administração, em hipóteses iguais, em manter a sua posição, adversando a jurisprudência solidamente firmada.

Teimar a Administração em aberta oposição a norma jurisprudência firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá méritos, 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 da realização do interesse coletivo."

Entendo caber razão à pessoa jurídica recorrente, devendo, por conseqüência, ser reformada a decisão recorrida."

Também a utilização de índices diferentes para correção monetária do balanço, se I.P.C. ou B.T.N.F., é matéria cujo entendimento se pacificou na mesma linha de defesa apresentada pela Recorrente.

Com efeito, ao julgar o Recurso nº 113.133, que deu causa ao Acórdão nº 101-90.379, de 11/11/96, tive a oportunidade de declarar:

"Para o deslinde da controvérsia interessa, de plano, definir se o Bônus do Tesouro Nacional (B.T.N.), durante o ano de 1990, base do exercício de 1991, continuou a ser reajustado pelo Índice de Preços ao Consumidor - I.P.C., ou se foram introduzidas modificações substanciais na metodologia do seu cálculo, de forma a comprometer os resultados apurados com base nesse indicador, o que refletiria na correção monetária das demonstrações financeiras.

A Lei nº 7.799, de 1989, ao instituir o B.T.N. Fiscal, para servir de parâmetro na indexação de tributos e contribuições de competência da União, dispôs:

"Art. 1º. *Omissis*

Parágrafo 1º. *Omissis*

Parágrafo 2º. O valor do B.T.N. Fiscal, no primeiro dia útil de cada mês, corresponderá ao valor do Bônus do Tesouro Nacional - B.T.N., atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade com o Parágrafo 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de julho de 1989.

.....  
Art. 2º. Para efeito de determinar o lucro real, - base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - , a correção monetária das demonstrações financeiras será efetuada de acordo com as normas previstas nesta Lei.

.....  
Art. 4º. Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base, serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

I - Correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial.

.....  
Art. 10. A correção monetária das demonstrações financeiras (Art. 4º, inciso I), será procedida com base na variação diária do valor do B.T.N. Fiscal, ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado."

Pode-se afirmar, portanto, que as demonstrações financeiras deveriam ser corrigidas segundo a variação verificada no B.T.N. Fiscal, ocorrida no período que medeia entre o último balanço corrigido e aquele objeto da correção; que o índice utilizado para atualização do B.T.N. Fiscal é o I.P.C., divulgado pelo I.B.G.E., e que a adoção de qualquer outro indexador só seria possível mediante autorização legal, o que equivale a dizer que se trata de matéria reservada à Lei.

O parágrafo segundo do Artigo 5º da Lei nº 7.777, de 1989, determina que:

"O valor nominal do B.T.N. será atualizado mensalmente pela I.P.C.."

Como bem ressaltado no Voto condutor do Acórdão nº 108-00.963, de 22/03/1994, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro José Carlos Passuello. o disciplinamento da sistemática adotada para correção monetária do balanço, já constava do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, *verbis* :

"Busco no Decreto-Lei nº 2.341/87 o disciplinamento da sistemática de correção monetária do balanço vigente em janeiro de 1989, à época de publicação da Lei

nº 7.730, de 31/01/1989 (D.O.U. de 01/02/1989), e lá encontro a sistemática apoiada na O.R.T.N., mais tarde O.T.N., cuja atualização, a partir da Instrução Normativa nº 133, de 30/09/87, passou a ser efetuada pelo Senhor Secretário da Receita Federal, na forma do Artigo 19, Decreto-Lei nº 2.336, de 12 de julho de 1987, com base na variação do Índice de Preços ao Consumidor - I.P.C.. A base da variação da O.T.N. era, portanto, o I.P.C..

Através da Medida Provisória nº 154, de 1990, convertida na Lei nº 8.030, de 1990, restou fixado (Artigo 2º, Parágrafo 6º):

"O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, solicitará à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - I.B.G.E., ou a instituição de pesquisa de notória especialização, o cálculo de índices de preços apropriados à medição da variação média dos preços relativa aos períodos correspondentes às metas a que se refere o inciso III."

Mencionadas metas, a serem estabelecidas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, no primeiro dia útil após o dia 5 (cinco) de cada mês, a partir de 15 de abril de 1990, visavam a definir "o percentual de variação média dos preços durante os trinta dias contados a partir do primeiro dia do mês em curso".

Todas essas alterações tiveram como ponto de partida o disposto na Medida Provisória nº 189, de 1990 que, em seu Artigo 1º, fixava como fator de atualização do B.T.N. o Índice de Reajuste de Valores Fiscais - I.R.V.F., cuja metodologia seria estabelecida em Ato do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, o que restou concretizado através da Portaria nº 368, de 1990.

A adoção de coeficiente que não traduza variação média verificada nos preços dos bens e serviços movimentados durante certo período de tempo, quando se trate de corrigir os elementos integrantes do patrimônio das sociedades, ou seja, efetuar a correção monetária do balanço, o objetivo que se busca com a sistemática da atualização resulta frustrado, isto é, recompor o valor desses mesmos bens e serviços em razão da perda do poder aquisitivo da moeda não será alcançado, o que vem de encontro com os fins propostos pela legislação vigente à época.

O descumprimento de mandamento legal, com conseqüente manipulação de parâmetro que deveria ser utilizado para corrigir as demonstrações financeiras, afronta princípios inculpidos na Carta Magna, que não podem ser ignorados, tanto pelo legislador, quanto pelo aplicador da lei ao caso concreto."

A divergência emergiu em razão do disposto nos Artigos 29, 30, Parágrafo 1º e 37 da Medida Provisória nº 32, de 1989, convertida na Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, os quais estão redigidos nestes termos:

"Art. 29. A partir de 1º de fevereiro de 1989, fica revogado o Art. 185 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, bem como as normas de correção monetária previstas no Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

Art. 30. No período-base de 1989 a Pessoa Jurídica deverá efetuar a correção monetária das demonstrações financeiras de modo a refletir os efeitos da

desvalorização da moeda observada anteriormente à vigência desta Medida Provisória.

Parágrafo 1º. Na correção monetária de que trata este artigo, a Pessoa Jurídica deverá utilizar O.T.N. de Ncz\$.6,92 (seis cruzados novos e noventa e dois centavos).

.....  
Art. 37 - Esta Medida provisória entra em vigor na data de sua publicação."

As mencionada "normas de correção monetária do balanço", editadas com o Decreto-lei nº de 2.341, de 1987, que foram revogadas a partir de 1989, previam que a correção monetária seria efetuada tendo por base a variação verificada no valor da O.T.N., sendo certo que esta obrigação era atualizada segundo a variação refletida pelo I.P.C..

Ao fixar o valor da O.T.N. em NCZ\$6,92, a legislação ordinária feriu princípios constitucionais insculpidos nos artigos 5º e 150, III, "a", da Constituição Federal, que prestigiam a pessoa física ou jurídica contra eventuais lesões aos seus direitos. Com efeito, a atualização do valor da O.T.N., observada a norma legal vigente, teria que ser efetuada segundo a variação do I.P.C. no período, e tal variação alcançou 70,28%, enquanto que a correção monetária admitida foi da ordem de apenas 12,15%.

A redução intencional e deliberada do índice utilizado ou permitido para correção monetária do balanço, como se sabe, acarretará, inexoravelmente: i) redução indevida do saldo da conta correção monetária, no caso de a pessoa jurídica possuir patrimônio líquido superior ao valor do ativo permanente; e, ii) redução do saldo dessa mesma conta, quando o ativo permanente superar o patrimônio líquido, ou seja, na primeira hipótese a pessoa jurídica reconhece correção monetária devedora, a menor, enquanto que na segunda hipótese ocorre o reconhecimento de correção monetária credora inferior ao que seria devido.

Como é fácil concluir, a manipulação do índice, como ocorreu no caso sob exame, impõe tratamento desigual, dependendo tão somente da composição do patrimônio líquido da pessoa jurídica, o que não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico.

A matéria, como já mencionado, mereceu amplos debates tendo o Poder Judiciário firmado entendimento no sentido de que a correção monetária do balanço deverá ser feita aplicando-se a variação de preços refletida pelo I.P.C.. No âmbito deste Conselho, dentre outros julgados podem ser citados.

1) Acórdão nº 101-86.766, de 05 de julho de 1994:

"IRPJ - CORREÇÃO MOENTÁRIA DE BALANÇO - O índice legalmente admitido incorpora a variação do I.P.C., que serviu para alimentar os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção, inclusive depreciação."



2) Acórdão nº 101-86.903, de 16 de agosto de 1994.

Í.R.P.J. - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.  
ÍNDICE No exercício social de 1990, o índice a ser utilizado para correção das demonstrações financeiras é aquele que incorpora a variação verificada no Índice de Preços ao Consumidor - I.P.C., no período.

Recurso conhecido e provido."

Assim, deve ser reformada a decisão monocrática também no que respeita a este item, para que sejam excluídos da matéria tributável todos os valores glosados a título de correção monetária das demonstrações financeiras.

#### V - ILEGALIDADE DA COBRANÇA DA T.R.D. COMO JUROS DE MORA

Quanto ao assunto só nos resta concordar com a Recorrente no sentido de que a Lei nº 8.218 não poderia retroagir a sua aplicação a fevereiro de 1991, visto que sua publicação só ocorreu em 30 (trinta) de agosto de 1991.

Esclareça-se que a T.R.D. foi exigida no lançamento a título de juros de mora e não como fator de correção monetária.

É entendimento assente neste Conselho de que os juros de mora equivalentes à T.R.D. só tem lugar a partir do advento da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, publicada no D.O.U. de 30 (trinta) de agosto de 1991, a qual deu nova redação a um dispositivo legal, significando uma nova Lei, não podendo retroagir a fatos geradores pretéritos, nos termos do Parágrafo 4º, do Artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil

Brasileiro, como entendeu a Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº CSRF/01.773, de 17/04/94, cuja Ementa tem a seguinte redação:

"T.R.D. - VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA T.R.D. COMO JUROS DE MORA Por força do disposto no Art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - T.R.D. - só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218/91."

Portanto, os juros equivalentes à T.R.D. calculados de fevereiro a julho de 1991 devem ser excluídos do crédito tributário porventura remanescente.

#### VI - INCONSTITUCIONALIDADE DA U.F.I.R.

No que pertine à alegação de inconstitucionalidade da U.F.I.R. argüida pela Recorrente, a mesma é de todo infundada, eis que a Lei nº 8.383/91, ao introduzir no mundo jurídico a U.F.I.R., o fez como indexador, e não como novo tributo, hipótese em que se poderia questionar que sua publicação ocorresse antes do início do exercício de sua exigência, consoante estabelecido na Constituição Federal.

Em se tratando de mero indexador, sua finalidade precípua é manter o tributo ou contribuição corrigido monetariamente, desde o lançamento até o recolhimento evitando, assim, a perda do poder aquisitivo da moeda.

A atualização do tributo pois, não se sujeita ao princípio da anterioridade da Lei que instituiu o respectivo indexador, posto que aludido princípio constitucional aplica-se tão-somente às hipóteses de criação ou aumento de tributos. Ademais, a circulação da

Lei nº 8.383/91 se deu no mesmo dia de sua publicação, ou seja, no D.O.U. de 31 de dezembro de 1991, não havendo que se falar em ofensa ao princípio constitucional da anterioridade.

Finalmente, é de se notar que a norma constante do Artigo 104, do C.T.N., encampando o prefalado princípio constitucional, igualmente reporta-se a tributos e não a correção monetária, não assistindo razão à recorrente nesta parte.

## VII - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Consoante se vê do Auto de Infração lavrado para exigência desse tributo, a Autuação teve como fundamento legal o Artigo 8º do Decreto -Lei nº 2.065/83.

Citado dispositivo continha em seu enunciado dois comandos que autorizavam a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre a diferença verificada na apuração dos resultados obtidos pelas Pessoas Jurídicas, quais sejam:

- i)* No caso de Omissão no Registro de Receitas, ou
- ii)* Por qualquer outro procedimento que tenha como consequência a redução do Lucro Líquido do Exercício.

Interpretando citado mandamento legal, a Administração Tributária, através do PN/CST nº 20/94, firmou entendimento, que, aliás, coincide com a Jurisprudência

firmada por este Conselho, no sentido de que os fatos ensejadores da redução do Lucro Líquido, para se ajustarem à hipótese descrita pela norma devem traduzir, na essência, distribuição de valores aos sócios. Mencionado Ato Administrativo, em seu item 4, consigna:

" ... é de ressaltar-se que o comando legal em causa somente tem aplicação nas hipóteses em que a redução do lucro líquido possa, de fato, ensejar distribuição de valores aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, como, exemplificativamente, na omissão de receita proveniente de: saldo credor de caixa, passivo fictício, suprimento fictício de caixa, omissão de vendas, notas frias, notas calçadas, custos ou despesas inexistentes. Por outro lado, o dispositivo não é aplicável quando, embora haja redução no lucro líquido, o procedimento adotado pela empresa não propicie qualquer distribuição de valores, .... "

Os fatos apurados e submetidos pela Fiscalização, não só a incidência do I.R.P.J., como também a exação com base no Artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, como visto anteriormente, dizem respeito a receitas contabilmente escrituradas, não só de Prestação de Serviços Profissionais, como também decorrentes de aplicações financeiras.

A transferência para as pessoas físicas dos sócios, dos recursos escriturados sob a rubrica "Adiantamento de Clientes", adicionados das receitas obtidas em razão da aplicação de tais valores no mercado financeiro, embora a Recorrente tenha se utilizado de meios artificiosos para a sua concretização, se traduz como forma de distribuição ostensiva de lucros, não se submundo à hipótese descrita pela norma legal invocada.

Por outro lado, as parcelas submetidas à tributação com respaldo no Artigo 35, da Lei nº 7.713/88, foram excluídas da base de cálculo do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, o que implica reconhecer, com fulcro no princípio da decorrência, que não pode subsistir a autuação nesta parte.



Nesta ordem de juízos deve ser integralmente provido o Recurso, relativamente à exigência do Imposto de Renda na Fonte.

## VIII - PIS/FATURAMENTO

Com o objetivo de afastar os argumentos expendidos pela Contribuinte na fase impugnativa, a Autoridade Julgadora Singular consignou (fls. 2.161):

"45. As alegações de inconstitucionalidade da contribuição para o PIS/Faturamento não podem aqui prosperar, já que, repita-se, não é a via administrativa o canal apropriado para a arguição da matéria. Assinalamos, entretanto, a existência de decisões judiciais ( ... ) que rejeitam a arguição de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, entendendo que com a vigência da Emenda Constitucional nº 08/77 à Constituição anterior, a contribuição para o PIS deixou de ter a natureza jurídica de tributo, passando a Lei Complementar nº 07/70, nessas condições, à hierarquia de Lei Ordinária e como tal, passível de alteração via Decreto-Lei."

O assunto, como é sabido, já está pacificado, tanto no âmbito do Poder Judiciário, quanto na esfera da Administração Pública.

O Pleno do Colendo Supremo Tribunal Federal, julgando o Recurso Extraordinário nº 148.754-2, reconheceu que o recolhimento devido em favor do Programa de Integração Social - PIS, tem natureza jurídica de simples "contribuição", o que implica concluir pela impossibilidade de seu disciplinamento via Decreto-Lei.

Mais recentemente essa posição foi reafirmada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 154.594-1 (BA), tendo como Relator o Ministro Marco Aurélio, ficando o Aresto com esta Ementa:



"PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO. 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, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988. Precedentes: Recursos Extraordinário nº 148.754-2, relatado pelo Ministro Carlos Velloso e julgado pelo Tribunal Pleno em 21 de junho de 1993."

Entendo aplicáveis, ao caso sob comento, os argumentos constantes do Acórdão nº 101-86.903, de 1994, aqui transcritos.

Tratando-se de pessoa jurídica prestadora de serviços está sujeita ao recolhimento do PIS na forma da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores, exceto as introduzidas pelos Decretos-Leis acima mencionados, que foram julgados inconstitucionais. Entendo, assim, caber razão à Recorrente, devendo, por consequência, ser reformada a decisão recorrida, para excluir do lançamento os efeitos resultantes da aplicação dos dispositivos retirados do ordenamento jurídico.

## IX - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A Recorrente contesta, em suas Defesas, a base de cálculo e a alíquota de incidência da Contribuição Social.

Primeiramente, quanto à pretensão da Recorrente de que a Contribuição Social incida sobre o Lucro, após a Provisão para o Imposto de Renda, é de todo infundada, pois a Lei que a instituiu, nº 7.689/88, em seu Artigo 2º define, expressamente, que a base de cálculo da Contribuição é o resultado do Exercício, antes da Provisão para o Imposto de Renda.



Referida Lei discriminou as adições e exclusões cabíveis não cogitando, à época, da possibilidade de compensação de prejuízos, faculdade esta que somente foi outorgada aos Contribuintes a partir do Período-Base de 1992, consoante disposto no Parágrafo Único do Artigo 44, da Lei nº 8.383/91.

Quanto à majoração da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro, de 8% (oito por cento) para 10% (dez por cento), promovida pelo Artigo 2º, da Lei nº 7.856/89, tendo sua publicação ocorrido em 25 (vinte e cinco) de outubro de 1989, seus efeitos só alcançariam fatos geradores ocorridos a partir de 23 (vinte e três) de janeiro de 1990, em obediência ao disposto no Parágrafo 6º, do Artigo 195, da Constituição Federal.

Sendo assim, assiste razão à Recorrente, também neste particular, o que significa que a alíquota aplicável no cálculo da Contribuição relativa ao Período-Base encerrado em 31/12/89, deve ser a afixada na Lei nº 7.689/88, ou seja, de 8% (oito por cento), sem a majoração criada pela Lei nº 7.856/89, porque esta última não respeitou a *vacatio legis* fixada no Parágrafo 6º, do Artigo 195, da Carta Magna.

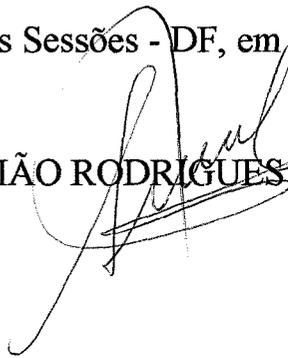
Por outro lado, tratando-se de lançamento decorrente do levado a efeito na área do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, aplicam-se-lhe as mesmas conclusões lá exaradas, por uma relação de causa e efeito.

À parte do Recurso que cuidou do lançamento formalizado na área do I.R.P.J., denominado principal, foi dado provimento parcial por este Colegiado, para excluir da base de cálculo as parcelas consideradas indevidas, inclusive as glosas de despesas de depreciação e de correção monetária (itens 1.1 e 1.2 do Auto de Infração), relativas aos Períodos-Base de 1989 e 1990, sobre as quais incidiu a Contribuição em causa.

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo, para ajustar a exigência ao decidido no lançamento principal (I.R.P.J.).

Por todo o exposto, Voto no sentido de rejeitar a preliminar de Cerceamento do Direito de Defesa argüida e, no Mérito, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo para excluir da tributação as parcelas de CZ\$ 13.734.327,00; NCZ\$ 1.077.475,48; e Cr\$ 17.864.298,31, nos exercícios de 1990, 1991 e 1992, respectivamente; afastar a incidência do Imposto de Renda na Fonte, da Contribuição Social e da contribuição para o PIS, bem como reduzir a multa de lançamento de ofício para a de 50%.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1997.

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela :Portaria Ministerial nº. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília-DF, em 05 OUT 1998

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em

09 OUT 1998

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL