



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

RECURSO Nº. : 110.938

MATÉRIA : IRPJ - Ex. de 1991

**RECORRENTE : INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS PIRAQUÊ S/A
(INCORPORADORA DE CONVERBRÁS S/A - INDUSTRIAL)**

RECORRIDA : DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ

SESSÃO DE : 20 DE AGOSTO DE 1997

ACÓRDÃO Nº. :107-04.323

IRPJ - MÚTUO. Não caracteriza negócio de mútuo, nos termos do artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro, para o efeito de aplicação da regra contida no artigo 21 do D.L. nº 2.065/83, as operações de compra e venda de mercadorias a prazo, contratadas entre pessoas jurídicas associadas, ainda que as respectivas duplicatas sejam quitadas após a data de seu vencimento

IRPJ - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL - EFEITOS TRIBUTÁRIOS. A subavaliação do estoque final acarreta postergação do pagamento do imposto, devendo-se, no lançamento de ofício, exigir-se apenas eventual diferença (na hipótese de redução de alíquota) e juros de mora referentes ao período diferido.

IRPJ - OMISSÃO DE COMPRAS. Constitui omissão de registro de compras de embalagens a diferença verificada a maior entre as quantidades de produto vendidas durante o ano e as de embalagens adquiridas e contabilizadas no mesmo período.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PREÇOS DIFERENCIADOS. A circunstância de a pessoa jurídica vender mercadorias a sua interligada por preços menores que os praticados em relação a outra compradora, por si só, não caracteriza omissão de receita.

IRPJ - DETERMINAÇÃO DA BASE IMPONÍVEL - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - DEDUÇÃO. Na apuração da base imponible do imposto de renda-pessoa jurídica devem ser deduzidas as contribuições igualmente exigidas através de lançamentos de ofício, com estrita observância do disposto no artigo 153, III, da CF/88 e no artigo 43, I, do CTN.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS DE MORA/TRD. De acordo com o disposto no artigo 1º, parágrafo 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, e no artigo 101 do Código Tributário Nacional, os

juros de mora de que trata a Lei nº 8.218/91, em seu artigo 30, só podem ser exigidos a partir de 01.08.91, quando a mesma entrou em vigor.

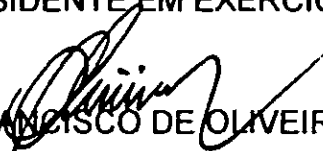
Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS PIRAQUÊ S/A (INCORPORADORA DE CONVERBRÁS S/A - INDUSTRIAL).

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir as parcelas indicadas no voto do relator, por maioria de votos, afastar os juros moratórios equivalentes à TRD anteriores a 01/08/91, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maurílio Leopoldo Schmitt e Francisco de Assis Vaz Guimarães que excluía os referidos juros até 31/12/91.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ e JOSÉ RODRIGUES ALVES (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.323

RECURSO Nº. : 110.938

RECORRENTE : INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS PIRAQUÊ S/A
(INCORPORADORA DE CONVERBRÁS S/A - INDUSTRIAL)

RELATÓRIO

Recorre a este Conselho a pessoa jurídica nomeada à epígrafe, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que manteve parte da exigência consubstanciada no auto de infração de fls. 02, lavrado em razão dos seguintes fatos (na ordem dos itens):

1; 14. não apropriação da correção monetária incidente sobre valores representados por duplicatas sacadas contra sua interligada - Industria de Produtos Alimentícios Piraquê S/A - não liquidadas nas datas dos respectivos vencimentos, bem como sobre empréstimo não liquidado até o encerramento do período-base, tendo por enquadramento legal o artigo 21 do D.L. nº. 2.065/83;

2; 3; 4; 5; 6; 9; 11; 16; 17; 18. subavaliação de estoques de óleo de soja, margarina (caixa com 24 potes de 250g), margarina (caixa com 12 potes de 500g), óleo de soja (lata com 9 litros), gordura vegetal, potes de margarina de 250 g, potes de margarina de 500g, BOPP 890 mm, Adcote 333 BR e acetato de etila, respectivamente, tendo por fulcro os artigos 185 e 187 do RIR/80;

7. apropriação de despesas operacionais inexistentes, com infração ao disposto no artigo 191 do RIR/80;

8. passivo fictício - fornecedores, cf. demonstrado. Enquadramento legal: artigo 180 do RIR/80;

10; 12; 13. omissão de compras de embalagens (potes de margarina de 250g, potes de margarina de 500g e latas para acondicionamento de óleo de soja, de 9 litros, respectivamente), tendo por enquadramento legal o disposto nos artigos 172 a 174 do RIR/80;

15. falta de comprovação de parte de despesas com peças e acessórios, com infração do disposto no artigo 191 do RIR/80;

19. omissão de receita evidenciada pela prática de preços diferenciados no faturamento de gordura vegetal (valor apurado confrontando-se as vendas a preço de mercado - empresa SPAM - com o praticado em relação a sua interligada Piraquê S.A), com fulcro nos artigos 178 e 179 do RIR/80;

20. omissão de vendas de latas de 9 litros de óleo de soja, com infração ao disposto nos artigos 178 e 179 do RIR/80.

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.323

Foram citados ainda como enquadramento legal os artigos 153 a 158, 171, 172, 174, 175, 387, 645, 676 e 678 do RIR/80.

Ao impugnar a ação fiscal, consoante arrazoadado de fls. 146/161, a pessoa jurídica insurgiu-se contra as acusações constantes dos itens 1, 8, 9, 10, 11, 12 e 19, acolhendo, portanto, as demais, cujo crédito tributário, inclusive os relativos aos lançamentos reflexos (com exceção do IRF) alega ter recolhido.

Inicialmente, manifesta-se no sentido de que o valor do auto de infração, na parte litigiosa, seja retificado mediante a dedução dos valores referentes aos demais gravames já pagos (CSSL, PIS/Faturamento, FINSOCIAL/Faturamento e IRF), sob o argumento de que eles são dedutíveis de conformidade com a legislação de regência. Em seguida, a impugnante passa a apresentar as razões de defesa propriamente ditas, conforme a seguir sintetizadas:

1. item 1: quanto à correção monetária dos valores das duplicatas não liquidadas pela sua interligada, diz que não celebrou contrato de mútuo com a mesma, mas sim de compra e venda de óleos vegetais e bobinas de filmes plásticos para embalagens de seus produtos, não constituindo, o atraso no pagamento das duplicatas, entrega de numerário a ser caracterizada como mútuo nos termos do artigo 1256 do Código Civil. Transcreve diversas ementas de acórdãos da lavra deste Colegiado para sustentar sua tese;

2. item 8: alega que antes de liquidados os títulos o saldo de caixa era mais que suficiente para comportá-los, não se tornando credor, o que afasta a presunção de omissão de receitas. Diz ainda que houve mero erro contábil, pois em contrapartida a débito de Caixa ou Bancos foi debitada uma conta do ativo circulante ao invés da conta de fornecedores, diretamente. Assevera que no Ac. CSRF /01-0.963/89 foi decidido pela improcedência da presunção de omissão de receita quando a pendência no passivo é compensada com idêntica pendência no ativo. Aduz, enfim, que além dos argumentos anteriores, é indubitoso que os recursos empregados nos pagamentos das obrigações provieram da própria Converbrás segundo demonstra pelo extrato bancário de 28.12.90;

3. itens 9 e 10: esclarece inicialmente que o item 9 aponta subavaliação de estoque final de embalagens de margarina de 250g por suposta omissão de compras entre abril e dezembro de 1990 e o item 10 aponta omissão de compras das mesmas embalagens, por ter a empresa, no mesmo período, vendido potes de margarina em quantidade superior à do estoque físico de potes vazios. Defende-se alegando não ter havido subavaliação do estoque final porque as unidades (potes) adquiridas, num total de 13.213.002, foram necessárias ao acondicionamento da margarina produzida e vendida no referido período; assevera que, considerando-se que entre janeiro e dezembro foram vendidos 16.958.512 potes de margarina, as compras não poderiam acrescer para justificar a existência de um estoque final menor ou subavaliado de potes vazios, nem presumir omissão

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº. : 107- 04 . 323

de receita, ou seja, que os itens 9 e 10 se excluem reciprocamente, pois as compras do item 9 estão compreendidas no item 10 e as compras omitidas, por seu turno, foram absorvidas pelas vendas de potes com margarina;

4. itens 11 e 12: por se tratar de fatos idênticos aos itens 9 e 10, diferindo apenas em relação à capacidade dos potes (de 500g), quantidades e valores correspondentes, as razões apresentadas são as mesmas;

5. Item 19: trata-se de omissão de receita pela prática de preços diferenciados nas vendas para a sua interligada. Procura justificar a diferença de preços alegando ter avençado prazo de apenas sete dias para pagamento das faturas, enquanto que em relação à SPAM (cujos preços serviram de parâmetro de comparação pela fiscal autuante) o prazo era de trinta dias, nada obstando, numa economia de mercado, a prática de preços distintos qualquer que seja a justificativa, tais como prazo, quantidade comercializada, etc.

Por fim, a impugnante insurge-se contra a cobrança de juros de mora com base na Taxa Referencial Diária dos meses anteriores a 01.08.91.

Às fls. 182/188, a pessoa jurídica comparece mais uma vez ao processo, para esclarecer que não computou, nos créditos tributários recolhidos, referentes aos lançamentos reflexos, o encargo da TRD, e por isso não reduziu a multa, não obstante o fizesse dentro do prazo previsto para impugnação.

Em alentadas contra-razões, colacionadas às fls. 219/228, a autora do feito sugeriu a manutenção da exigência, com exceção do item 8 (passivo fictício), que sugeriu sua exclusão.

Quando do julgamento da lide, foi inicialmente indeferida a pretensão quanto aos juros de mora, bem como quanto à dedução pleiteada em relação aos lançamentos reflexos por entender a autoridade julgadora inexistir amparo legal para tanto. Quanto aos demais questionamentos, foram acatadas as contra razões fiscais. Assim é que, quanto aos itens 9 e 10, disse a autoridade julgadora que, mesmo considerando a transferência da totalidade dos potes de 250g para o processo produtivo e a venda de 17.739.072 potes, haveria um saldo negativo de 2.028.052 potes, indagando se neste caso ainda haveria estoque final de embalagens no valor indicado pelo próprio impugnante, considerando tal análise também em relação aos itens 11 e 12. Quanto à omissão de receita pela prática de preços diferenciados, considerou válida tal presunção face ao subfaturamento, asseverando que à impugnante cabe a prova da sua improcedência e que, quanto à alegação acerca do prazo, as duplicatas não foram quitadas dentro do prazo assinalado.

No recurso, colacionado às fls. 249/273, em síntese a recorrente apenas persevera nas razões impugnativas.

É o Relatório.



PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.323

VOTO

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

O recurso preenche os pressupostos legais para a sua admissão. Dele, pois, tomo conhecimento.

A fim de melhor conduzir o deslinde das questões, primeiramente analisarei os fatos que ensejaram o lançamento e que constituem objeto de discórdia, para, ao depois, manifestar-me acerca da pretendida dedução das contribuições exigidas como consequência do lançamento subjudice e da exclusão dos juros de mora equivalentes à TRD do período anterior a 01.08.91.

Pois bem.

O primeiro item com o qual a recorrente discorda da exigência diz respeito ao mútuo caracterizado pelo recebimento, com atraso, das duplicatas referentes a operações comerciais praticadas entre ela e sua associada Industria de Produtos Alimentícios Piraquê S.A. Bem se vê, desde já, que tais operações não constituem empréstimos de coisas fungíveis, de modo a caracterizar o instituto do mútuo tal como conceituado pela Lei Civil Brasileira nos termos do disposto no artigo 1256, e a incidir a regra do artigo 21 do D.L. nº. 2.065/83, conforme adiante esclarecido.

Para tanto, mister se faz analisar os textos legais e normativos pertinentes à questão, tais sejam o artigo 1.256 do Código Civil e o subitem 2.1. do Parecer Normativo CST nº. 10/85.

O mútuo é definido no artigo 1.256 do Código Civil como o empréstimo de coisas fungíveis, através do qual se transfere a propriedade da coisa mutuada ao mutuário, que se obriga a restituí-la ao mutuante em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

O negócio de mútuo, pois, possui características próprias, distintas dos demais contratos, tais como os de compra e venda mercantil ou de prestação de serviços, ainda que, de tais operações, decorram atrasos na liquidação dos respectivos títulos. Vale dizer, o mútuo tem por pressuposto básico a devolução, ao mutuário, de coisa fungível, do mesmo gênero, qualidade e quantidade, cuja conceituação legal não comporta interpretações extensivas a fim de alcançar situações contratuais distintas tal a do caso vertente.



PROCESSO Nº : 13707.002774/92-70
ACÓRDÃO Nº : 107-04.323

O Parecer Normativo CST no. 10/85, ao dispor sobre o alcance da natureza dos contratos de mútuo, sem dúvida deve ter observado a disposição legal básica constante do Código Civil e a regra imposta pelo artigo 109 do Código Tributário Nacional, segundo a qual devem ser observados os princípios gerais de direito privado na pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas.

Tanto assim é que o subitem 2.1., através do qual se estende aos negócios de mútuo as operações com mercadorias, matérias-primas e outras coisas fungíveis, deve ser interpretado no sentido de ter a pessoa jurídica realizado com outra pessoa jurídica interligada contratos de mútuo que constituam, por previsão contratual, em troca de mercadorias ou de quaisquer outros bens fungíveis, cuja devolução, para configurar a troca contratada, seja feita em coisa de mesmo gênero, quantidade e qualidade, para se ter, então, a materialização da hipótese prevista no art. 21 do D.L. nº. 2.065/83.

Não se pode, portanto, afirmar que a venda de mercadorias a prazo para pessoa jurídica interligada, sem a cobrança de encargos moratórios, em razão de liquidação de duplicatas com atraso, constitua negócios de mútuo pelo simples fato de que o Parecer Normativo (que também fulcrou a exigência) tenha contemplado as operações comerciais, posto que tal interpretação estaria em desacordo com a orientação normativa e violaria o disposto no artigo 1.256 do C.C, no qual tem assento o referido Parecer.

Na espécie ora analisada, tem-se que inexistente a "troca" prevista no PN CST 10/85, posto que, de um lado a recorrente entregou mercadorias à sua interligada enquanto esta efetuou pagamentos em dinheiro. Inobstante sejam coisas fungíveis, não são de mesmo gênero, quantidade e qualidade.

Do exposto, conclui-se que não se enquadra na categoria de mútuo a operação descrita no presente item, razão pela qual deve o respectivo valor ser excluído do lançamento em questão.

Cuida-se, neste passo, de analisar as questões relativas aos itens 9 e 11, dada a similitude dos fatos. Quanto ao de nº. 9, a omissão de compras a que se refere a recorrente, e que segundo ela teria ocasionado a subavaliação do estoque final das embalagens de margarinas com capacidade de 250g, na verdade corresponde apenas às notas fiscais nº. 20407, 20443 e 20493, emitidas por Itap, no valor total de Cr\$ 2.282.231,45, sendo a diferença correspondente a ajustes feitos pela Fiscal autuante nas fichas de estoque contendo as entradas escrituradas

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº. : 107- 04 . 323

durante o período-base, em razão de incorreções constatadas. Portanto, a diferença do estoque final não decorre totalmente de compras omitidas e por conseguinte não se pode acatar a tese da recorrente de que as omissões demonstradas no item 10 tenham relação direta com a subavaliação de estoques a que alude o item 9. Da mesma forma, quanto ao item 11, pelo que se vê dos autos, não decorre a subavaliação da falta do cômputo de embalagens compradas, conforme entende a recorrente desde sua impugnação, pois, ao contrário, o estoque final coincide com o apurado pela Fiscalização. O problema está apenas na sua valoração, cuja diferença é que resultou a subavaliação. Com isto, fica prejudicada a pretensão da recorrente no sentido de compensar os valores dos itens 9 e 11 com os dos itens 10 e 12, respectivamente.

Por outro lado, analisando o demonstrativo de apuração do IRPJ, à fl. 3, anexo ao auto de infração, conclui-se que o lançamento tomou por matéria dimensível o valor da subavaliação de ambos os itens, exigindo-se o imposto sobre ele, sendo que a hipótese é a de postergação do pagamento do imposto, de que trata o artigo 171 do RIR/80. O que ocorre, nestas circunstâncias, é o diferimento do lucro (consequência da subavaliação dos estoques finais), automaticamente recuperado nos exercícios seguintes em razão da própria fórmula de apuração dos custos, pois o estoque inicial tende a anular os efeitos do estoque final do período imediatamente anterior. E assim sendo deve a Fiscalização verificar o pagamento do imposto postergado e exigir apenas eventual diferença de alíquota e ou (somente) juros de mora pelo atraso. Mais nada (v. tratamento fiscal no PN CST nº. 2, de 28.08.96). Com este procedimento, o lançamento tributário sobre os valores da subavaliação (itens 9 e 11) tornou-se insubsistente por absoluta falta de subsunção dos fatos às normas que o fulcrou e pelo tratamento fiscal equivocado (incerto) quanto ao aspecto quantitativo, e como tal deve ser declarado em homenagem ao princípio da estrita legalidade da tributação, sobretudo o da tipicidade cerrada.

Quanto às omissões de compras, constantes dos itens 10 e 12, foram elas apuradas de maneira indireta, ou seja, pela constatação de vendas de margarina em embalagens de 250g e 500g em quantidades superiores às entradas registradas na contabilidade da recorrente, conforme muito bem demonstrado nos quadros de fls. 38 e 39. E como vimos, nenhuma relação tem eles com os itens de subavaliação dos estoques finais das mesmas embalagens, pois esta resultou de levantamento diretamente feito junto às fichas de estoques de embalagens, cujas diferenças decorrem de ajustes feitos pela Fiscal autuante diante das incorreções ali existentes. Logo, como não há qualquer esclarecimento tendente a justificar as diferenças de estoques tampouco as origens dos recursos com os quais foram adquiridas as embalagens omitidas, a não ser a tentativa de compensar as

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.323

quantidades excedentes com os números da subavaliação, impõe-se a manutenção da exigência nesta parte.

A acusação de omissão de receita constante do item 19, por seu turno, não tem a menor possibilidade de sustentação.

Com efeito.

Nas circunstâncias em que o lançamento em tela foi celebrado não se vislumbram todos os requisitos impostos pelo artigo 142 do CTN, sobretudo a materialização da hipótese de incidência, fundamental para a prática do referido ato. E esta lacuna decorre da ausência de melhor caracterização do motivo a que alude a acusação fiscal. Em outras palavras, a omissão de receita não está bem delineada nos autos, por faltar a instrução probatória sobre ter-se materializado efetivamente, de modo a que a norma incidisse automaticamente sobre o fato.

A fim de melhor entender tais considerações, convém, por pertinente, observar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que ao divulgar estudo sobre a "Natureza Jurídica do Lançamento" (in RDT nº 6, p. 124/137), depois de transcrever a regra do artigo 142 do CTN passa a discorrer o motivo e a finalidade do lançamento, como elementos que completam sua existência. Quanto a isto, assim leciona o Mestre:

"O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos."

E mais adiante, comentando sobre a cláusula do lançamento tributário que diz "mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário", aduziu que:

"O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº. : 107- 04.323

descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária."

Extrai-se das lições transcritas que no lançamento ora questionado inexistia a conformação de seus elementos estruturais no que tange ao motivo e ao fato jurídico tributável, concretamente, eis que fundado em mera presunção. Esta presunção decorre do fato de ter o Fisco concluído que a diferença entre os preços praticados pela recorrente em relação à sua associada e outra empresa (SPAM), por si só, teria o condão de revelar a existência de receitas mantidas à margem da tributação. Todavia, tal conclusão não possui qualquer fundamento capaz de atribuir certeza, seriedade e segurança ao feito, requisitos necessários e indispensáveis à prática do referido ato administrativo. Para tanto, deveria a Fiscalização demonstrar que a diferença de preço foi efetivamente faturada, porém não registrada nos assentos contábeis regulares da fiscalizada, quando então restaria materializada a omissão. Em suma, o fato tributável, a materialização da hipótese fática (omissão de receita) deveria ser demorada e exaustivamente demonstrada pelo Fisco de sorte a autorizar o lançamento de ofício.

Alfredo Augusto Becker, em sua obra "Teoria Geral do Direito Tributário", lecionando com a sabedoria jurídica que sempre lhe foi peculiar, assim doutrinou acerca do lançamento tributário:

" A fim de se constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato que, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência" (Op. Cit. P. 319, 2ª ed. Saraiva).

Quando muito, o fato poderia ter sido visto pela Fiscalização como um eventual indício de omissão de receita, entretanto, não restam dúvidas, isoladamente não autoriza o lançamento como tal. Segundo A. Becker, aqueles pressupostos isolados não se bastam para materializar a hipótese de incidência posta nos autos. Não é demais insistir que o procedimento fiscal, na verdade baseou-se apenas em simples presunção, e em direito tributário, como é cediço, com exceção das presunções legais admitidas, elas nem sempre se prestam como supedâneo ao lançamento de ofício.

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.323

Impõe-se, por conseguinte, a exclusão do item 19.

Quanto à pretensão da recorrente no sentido de que as contribuições exigidas através dos lançamentos reflexos sejam deduzidas do valor das infrações para se determinar a base de cálculo do IRPJ, entendo tratar-se de procedimento normal, independentemente de solicitação pelo contribuinte, pois as deduções pleiteadas decorrem da própria legislação tributária, que as autorizam expressamente e nenhuma exceção faz sobre impedi-la ainda que se trate de procedimento de ofício, ou seja, inexistente qualquer ato-regra determinando expressamente a indedutibilidade das contribuições nos casos de lançamento de ofício.

Com efeito, em se tratando de receitas omitidas, destas devem ser deduzidos os gravames fiscais que guardem proporcionalidade com as vendas, v.g. o PIS e o FINSOCIAL calculados sobre o faturamento, exigidos em lançamentos de ofício apartados, tal como o contribuinte procederia se o fizesse espontaneamente. Da mesma forma, na apuração do lucro tributável, considerados também os custos e despesas formadores da base de cálculo do Imposto de renda a ser lançado de ofício (glosados), deve-se, antes, deduzir o valor da Contribuição Social. Não é difícil perceber que se assim não for estar-se-á desfigurando a base imponible do imposto de renda e exigindo-se mais que o legalmente devido, pois a alíquota do imposto incidirá inevitavelmente sobre uma importância constituída também pelas contribuições, não obstante estejam sendo igualmente exigidas. Significa que o imposto lançado sobre esta base transmuda-se de imposto sobre a renda para imposto sobre a renda e contribuições. Todavia, na legislação pátria inexistente esta espécie de imposto, constituindo, pois, a sua cobrança, flagrante violação ao princípio da legalidade.

Sabendo-se que o aludido imposto incide sobre a renda, impõe-se admitir que a sua base imponible, tal como definida pela Lei Maior (artigo 153, inciso III) e esclarecida pelo CTN (artigo 43, inciso I), como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, é constituída pelo resultado positivo apurado entre receitas, custos e despesas, considerados estes necessários à obtenção daquelas. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (in *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Forense, 1981, p. 181) nos ensina que *"O imposto de renda, em geral, incide sobre os créditos líquidos do contribuinte (...) é a diferença entre a renda bruta e específicas deduções admitidas em lei ..."*. Ora, os aludidos gravames fiscais, exigidos da recorrente através de lançamentos de ofício, são, indubitavelmente, parcelas redutoras da receita bruta (PIS e FINSOCIAL) e do lucro tributável (CSL),

PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.323

que devem ser deduzidas quando da apuração da base de cálculo do imposto de renda, ainda que mediante lançamento direto.

Amílcar Falcão (in Fato Gerador da Obrigação Tributária, 4ª ed. R.T., 1976, p. 31 e 138), lecionando acerca da determinação da referida base assim esclarece:

"Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a figurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica" (...) "é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador. Tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo."

Esta desnaturação do tributo a que se refere o Mestre precitado é sem dúvida nenhuma o que ocorre quando, ao se buscar o núcleo da hipótese de incidência tributária inerente ao imposto de renda, computarem-se valores dedutíveis referentes a contribuições incidentes sobre uma base anteriormente obtida, de modo que o núcleo do imposto, assim determinado, não corresponde, como deveria, ao seu fato gerador, e, por conseguinte, o fato que realizou o núcleo da aludida hipótese, não obstante predeterminado pela norma jurídica, também se desnatura. Segundo Becker (op. cit. p. 363), a base tributável constituída pela receita ou recebimento bruto (sem as deduções admitidas) desvirtua a natureza jurídica do imposto de renda, convertendo-o em imposto de gênero jurídico diverso, conforme referido linhas atrás.

De sorte que, não admitir estas deduções na apuração da base impositiva do imposto de renda, sobretudo quando se referem a tributos e ou contribuições sociais exigidas por lei, além de descaracterizar a natureza jurídica deste imposto e de seu fato gerador enseja tributar o que não é renda e agrava-se injustamente a exigência.

De resto, impende observar que estas deduções a serem procedidas para o cálculo do imposto de renda não constitui novidade alguma, pois as mesmas já vêm sendo observadas de há muito, v.g. no caso do PIS/Dedução e do IRPF calculado sobre o lucro arbitrado distribuído aos sócios da pessoa jurídica, de cuja base é excluído o IRPJ, ainda que apurados mediante lançamentos de ofício.



PROCESSO Nº. : 13707.002774/92-70
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.323

Força é concluir que, na apuração da base imponible do imposto de renda - pessoa jurídica, deverão ser deduzidas as contribuições sociais exigidas como decorrência do lançamento principal, independentemente da modalidade de lançamento tributário.

Quanto à cobrança de juros de mora com base na Taxa Referencial Diária, assiste razão em parte à recorrente.

Com efeito, o artigo 2º do D.L. nº. 1.736/79 dispunha que sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional incidiriam juros de mora à razão de um por cento ao mês ou fração, sendo esta regra observada até o mês de janeiro de 1991. Entretanto, a partir de fevereiro desse mesmo ano, foi introduzida a TRD, através da Medida Provisória nº. 294 (mais tarde convertida na Lei nº. 8.177/91) cuja variação passou a ser exigida juntamente com os débitos fiscais, no lugar dos juros de mora anteriores.

À toda evidência, tratava-se de verdadeira correção monetária, inobstante a sua extinção com o advento do denominado "Plano Collor", que, praticamente, eliminou todos os indexadores da economia nacional.

Instado a se pronunciar, diante de inúmeras ações contra a instituição da TRD, o Poder Judiciário, através de seus Tribunais, declarou a inconstitucionalidade desse encargo, como correção monetária, incompatível, dessarte, com a Carta Política de 1988, conforme se extrai da Exposição de Motivos das Medidas Provisórias nº. 297 e 298, que alteraram a Lei nº. 8.177. É a partir da MP 298, contudo (convertida na Lei nº 8.218) que a TRD passou a ser aplicada como taxa de juros, com vigência a partir da data de sua publicação, face ao disposto em seu artigo 43.

Sem embargo da flagrante violação à diversos princípios fundamentais de direito, tais como o da segurança jurídica, da isonomia e da irretroatividade das leis tributárias, o Fisco prosseguiu na cobrança daquele encargo, como juros moratórios, computando-o desde a entrada em vigor da MP 294, instituidora da TRD.

Por outro lado, admitindo por legalmente correta a aplicação da referida taxa de juros a partir da vigência da MP 298, portanto a contar de agosto de 1991, e considerando-se que a taxa anterior (1%) prevaleceu até 31.07.91, entendimento consagrado em inúmeros de seus arestos, o Primeiro Conselho de Contribuintes vem decidindo, reiteradamente, pelo descabimento da

PROCESSO Nº : 13707.002774/92-70

ACÓRDÃO Nº : 107- 04.323

cobrança de juros de mora com base na TRD em relação ao período anterior ao mês de agosto de 1991, não discrepando com este entendimento a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se vê do Ac. CSRF/01-1.773, prolatado em Sessão de 17.10.94, encimado pela seguinte ementa:

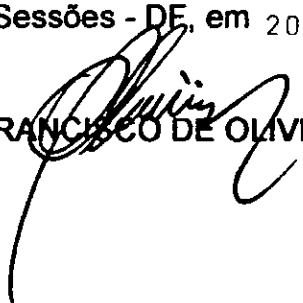
" VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD - só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. "

Do exposto infere-se que a cobrança da TRD, a título de juros de mora, contados de 01.08.91, é perfeitamente admissível, ainda que superiores a um por cento ao mês, porquanto, contrariamente ao entendimento manifestado pela recorrente, autorizada esta majoração pelo parágrafo 1º do artigo 161 do CTN, definida através de lei e reconhecida como juridicamente válida pelo Poder Judiciário, cujo pronunciamento deu origem às MP 297 e 298 (Lei nº 8.218/91).

Nesta ordem de idéias, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos da base impositiva os valores referentes às subavaliações de estoques de que tratam os itens 9 e 11 (fls. 09 a 11) e os das contribuições cujas exigências foram mantidas por esta instância no julgamento dos respectivos processos, bem como, para que do crédito tributário remanescente sejam excluídos os juros de mora referentes à TRD do período anterior a 01.08.91.

Sala das Sessões - DE, em 20 de agosto de 1997.

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA



Processo nº : 13707.002774/92-70
Acórdão nº : 107-04.323

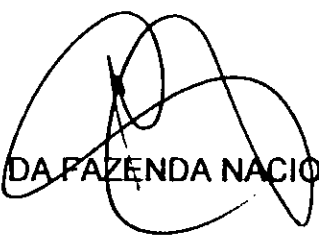
INTIMAÇÃO

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 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 13 NOV 1997


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Ciente em 21 NOV 1997


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL