



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13840.000307/96-86
Recurso nº. : 114.295
Matéria : IRPJ - EXS: DE 1992 a 1994
Recorrente : GUAINCO PISOS ESMALTADOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP.
Sessão de: : 19 de Novembro de 1997
Acórdão nº. : 101-91.574

IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITA - PRESUNÇÃO - É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda a título de omissão de receitas tendo por base apenas extratos ou depósitos bancários, por constituir simples presunção que não confere consistência ao lançamento.

IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA - OMISSÃO DE RECEITAS - Não comprovada documentalmente, pela contribuinte, que o saldo credor de caixa decorreu de erro na escrituração, subsiste a presunção de omissão no registro de receitas.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - MÚTUO ENTRE EMPRESAS INTERLIGADAS - PERÍODOS-BASE DE 1991 E 1992 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, ou associadas por qualquer forma, a exigência de correção monetária só poderia ter fundamento se estabelecido em lei.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - CONSÓRCIOS - PERÍODOS-BASE DE 1991 E 1992 - Ficam sujeitas à correção monetária as contas representativas de adiantamentos a fornecedores de bens do ativo permanente, inclusive as aplicações em consórcio.

IR FONTE - IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - SOCIEDADES LIMITADAS - A teor do entendimento manifestado pelo STF-Pleno, no julgamento do RE nº 172.058-1, no caso de sociedades limitadas, a cobrança do "Imposto Sobre o Lucro Líquido" (Lei nº 7.713/88, art. 35) somente é inconstitucional se, durante o período de vigência dessa modalidade de tributação, de acordo com o contrato social, estivesse prevista, independentemente da concordância de todos os sócios, outra destinação aos lucros, que não a distribuição.

PIS - Com a declaração de inconstitucionalidade dos DLs. 2445 e 2449/88, a tributação com fundamento nos mesmos não pode subsistir.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 13840.000307/96-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-91.574

FINSOCIAL - Com a declaração de da legislação que havia alterado as alíquotas para 1%, 1,2% e 2%, considerando ainda o disposto no Decreto nº 1601/95, prevalece as alíquotas de 0,5% para os casos em exame.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Por uma relação de causa e efeito, a exigência deve ser ajustada ao decidido no lançamento causa.

COFINS

Ajusta-se ao ao decido no processo causa, por uma relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GUAINCO PISOS ESMALTADOS LTDA.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 JAN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI e RAUL PIMENTEL.

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86
RECURSO N° 114.295 - IRPJ E OUTROS
ACÓRDÃO N° 101-91.574
RECORRENTE: GUAINCO PISOS ESMALTADOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS - SP

Relatório

O processo é resultante do crédito tributário remanescente da decisão de primeira instância (cópia às fls. 378/408) relativa ao processo n° 10830.004770/95-10, no qual, originariamente, são exigidas as importâncias correspondentes a IRPJ (3.013.832,75 UFIR); IR Fonte (533.971,33 UFIR); Contribuição Social (693.778,60 UFIR); FINSOCIAL (16.705,02 UFIR); PIS (7.512,63 UFIR); e COFINS (6.410,77 UFIR), mais os respectivos acréscimos legais.

As exigências são relativas aos exercícios de 1992 e 1993 e decorrem da constatação, pela fiscalização, das seguintes irregularidades, conforme descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 20/25:

1) diferença de correção monetária do balanço, relativa a diversas aquisições do Ativo Permanente, tendo o erro de cálculo decorrido do fato de a empresa ter tomado como termo inicial da correção a data correspondente ao último dia do mês da aquisição, quando o procedimento correto seria o dia da efetiva aquisição;

2) falta de correção monetária de adiantamento a fornecedores para aquisição de bens, tendo em vista que a empresa deixou de efetuar a correção de valores correspondentes a adiantamentos da espécie, contabilizados em diversas contas do Ativo Circulante e sintetizados na conta Adiantamento para Fornecedores;

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

3) falta de correção monetária de contraprestações de cotas de consórcio de aeronave, por ter deixado de efetuar a correção das contraprestações da cota n° 8800/033 da aeronave modelo EMB-810 Seneca III, Equipamento Padrão, pagas à Gaplan Administradora de Bens S/C Ltda.;

4) omissão de receita - depósito bancário de origem não comprovada, escriturado nos livros contábeis em 29.05.92, no valor total de Cr\$ 674.502.497,00, tendo sido a empresa regularmente intimada a comprovar a origem dos recursos que propiciaram a efetivação do referido depósito (Termo de Intimação de fl. 65), sem ter logrado êxito, como se depreende da resposta à intimação, à fl. 66.

5) glosa de encargos financeiros de recursos repassados, tendo em vista que a empresa tomou empréstimo junto ao Banco Bozano Simonsen S/A, firmado em 29.05.92, com vencimento para 01.06.92, no valor de Cr\$ 17.700.000.000,00 e, incontinenti, efetuou repasse às suas interligadas Apolo S/A (Cr\$ 10.882.783.173,00) e Righetto Equipamentos p/ Condicionamento Físico Ltda. (Cr\$ 7.000.000.000,00), razão pela qual o ônus do empréstimo, no valor de Cr\$ 211.463.000,00, não poderia recair sobre a tomadora e sim ter sido rateado entre as beneficiárias do recurso repassado;

6) omissão de receita, caracterizada por saldo credor de caixa, ocasionado pelo expurgo efetuado pela fiscalização da entrada de caixa no valor de Cr\$ 508.184.576,77, contabilizado em 31.12.91, como recebido da interligada Apolo S/A, porque verificou-se que esta não

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86
ACÓRDÃO N° 101-91.574

acusou qualquer saída de caixa no referido valor, bem como não foi apresentado qualquer documento destinado ao alegado pagamento à autuada;

7) falta de correção monetária de mútuo com a empresa Apolo S/A, porque, em face do procedimento referido no item 6 supra ocorreu baixa indevida de valor de mútuo mantido com a empresa interligada, provocando insuficiência de correção monetária;

8) falta de correção monetária de mútuo com a empresa Righetto Ltda., porque a autuada deixou de corrigir o crédito a seu favor com a empresa interligada, oriundo do mútuo efetuado em 29.05.92, no valor de Cr\$ 7.000.000.000,00;

Consta do Termo de Verificação Fiscal, ainda, o item 9, relativo à falta de retenção na fonte sobre rendimentos pagos a diretor acionista, exigência esta constante de Auto de Infração distinto (Processo n° 10830.004771/95-82).

Impugnando o feito às fls. 320/334, a Autuada apresentou as seguintes razões:

- que, com relação ao mútuo com a empresa Righetto, inexistente preceito legal obrigando a essa correção e que os dispositivos citados no Auto de Infração não criam a obrigação fiscal pretendida pela fiscalização, porque a Lei n° 7.799/89 não se refere à correção de mútuo e o Decreto n° 332/91, apesar de dispor expressamente sobre a obrigatoriedade dessa correção, não tem o poder, como simples decreto regulamentar, de criar obrigação fiscal;

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

- que, além disso, jamais existiu mútuo nas relações entre a autuada e a empresa Righetto, pois toda a movimentação financeira entre ambas era lastreada somente em conta-corrente, inexistindo o contrato de que trata o art. 1.256 do Código Civil e que, desse modo, a hipótese vislumbrada no presente processo é a de existência de conta corrente entre as empresas e não de mútuo;

- que não existiu o alegado "estouro" da conta caixa, visto que, como constatado pela própria fiscalização, o que houve, na verdade, foi um simples erro de intitulação do lançamento, ou seja, em vez de o lançamento mencionar Apolo mencionou Righetto, e erro, como se sabe, não é fato gerador de Imposto de Renda;

- que descabe a exigência de correção monetária relativa ao consórcio da aeronave, tendo em vista que o art. 4° da Lei n° 7.799/89 é expresso ao excluir o ativo circulante da obrigação da correção;

- que também não se pode argumentar que os consórcios estariam compreendidos nas exceções enunciadas pelo referido dispositivo legal, pois, no caso, os contratos de adesão já prevêm indexação mensal do crédito;

- que, além disso, a aeronave foi adquirida não para que viesse a integrar o ativo permanente da impugnante, que dela não necessita para suas atividades normais;

- que, com relação à tributação com base em depósitos bancários, foi difícil para a impugnante contestar esse item do lançamento, já que o artigo embasador da

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

infração não foi citado no Auto de Infração, qual seja, o art. 181 do RIR/80;

- que é inviável a tributação exigida com base em depósitos bancários, uma vez que o Decreto-lei n° 2.471/88 determinou o cancelamento de todos os débitos para com a Fazenda Nacional originários de cobrança do Imposto de Renda arbitrado com base em depósitos bancários e extratos de conta-corrente;

- que, além disso, existe farta jurisprudência administrativa e judicial no sentido de que os depósitos bancários não configuram renda;

- quanto à correção monetária de adiantamento para aquisição de bens do ativo permanente, que devem ser retirados da relação de adiantamentos elaborada pela fiscalização os valores que menciona, os quais refletem suprimentos encaminhados a agentes marítimos, para embarque de exportação, via marítima, nos portos de Paranaguá e de Santos, conforme documentos n°s 12 a 28;

- que não procede a glosa das despesas financeiras sobre contrato de empréstimo, eis que foi contabilizado o repasse e efetuada a correção monetária do valor, fato que gerou receita que absorveu totalmente a despesa glosada;

- que os juros de mora de 1% ao mês foram calculados sobre o valor da multa imposta, exação essa que não possui amparo legal, eis que o dispositivo legal citado no Auto de Infração (art. 54, parágrafo 2°, da Lei n°

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

8.383/91) somente permite a cobrança de juros sobre tributos ou contribuições;

- que descabe a exigência de multa por atraso na entrega da declaração, uma vez que se trata de processo de lançamento de ofício, já penalizado com a multa própria, o que caracteriza *bis in idem*.

Com relação à tributação reflexa, reiterou, para todos os tributos lançados, a matéria de mérito quanto ao Auto principal (IRPJ).

Especificamente em relação ao lançamento do IR Fonte, alegou:

- que pretenderam os agentes do Fisco tributar saldo credor inexistente na conta caixa, bem como pseudas omissão de receita operacional, com base no art. 8° do Decreto-lei n° 2.065/83, mas que tal artigo foi revogado pela Lei n° 7.713/88, o que torna o Auto de Infração nulo por ferir o princípio constitucional da legalidade (art. 150, I, da Constituição Federal);

- que entenderam, também, por tributar, a título de IR Fonte, pseudas omissões de receita (aumento de capital e financeiras) e falta de correção monetária - esta última, em flagrante desrespeito ao Parecer Normativo n° 20/84 - pretendendo basear a exigência no art. 35 da Lei n° 7.713/88;

- que, no entanto, o Supremo Tribunal Federal, julgando o Recurso Extraordinário n° 172.058-1 declarou, à unanimidade, a inconstitucionalidade do referido

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

art. 35 da Lei n° 7.713/88, o que torna o Auto nulo por ferir o mesmo princípio da legalidade;

- que, a título de argumentação, caso não seja declarada a nulidade do Auto, o lançamento encontra-se eivado de erro, eis que os agentes fiscais deixaram de deduzir do montante tributável o valor do IRPJ devido, pois, segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da CSRF, os lucros devem ser considerados distribuídos pelo líquido, ou seja, após a exclusão do IRPJ sobre eles incidente.

Quanto à exigência a título de PIS, alegou que é nulo o lançamento, porque baseado nos Decretos-leis n°s 2.445 e 2.449/88, ambos julgados inconstitucionais pelo STF e cuja aplicação foi suspensa pela Resolução n° 9/95 do Senado Federal.

No que respeita ao lançamento do FINSOCIAL, também argumenta pela sua nulidade à vista do art. 17 das Medidas Provisórias n°s 1.142/95 e 1.175/95.

Finaliza solicitando que, caso remanesça matéria tributável, seja ela compensada com os prejuízos fiscais apurados, conforme arts. 502 a 504 do RIR/94.

Na decisão recorrida (fls. 378/408), a autoridade de primeira instância julgou a exigência fiscal parcialmente procedente, determinando:

A) que a exigência do IR Fonte, quanto ao ano-base de 1991, seja feita na forma e limite estabelecidos pela Lei n° 7.713/88, art. 35;

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

B) a exclusão, do montante tributável devido a título de correção monetária de adiantamento a fornecedores para aquisição de bens do ativo permanente, no valor de Cr\$ 406.073.776,57;

C) a exclusão do crédito tributário relativo à multa exigida por atraso na entrega da declaração de rendimentos;

D) a exclusão, da exigência do FINSOCIAL, da importância que exceder à aplicação da alíquota de 0,5% prevista no Decreto-lei n° 1.940/82.

No recurso voluntário (fls. 418/430), a Recorrente ratifica toda a matéria impugnatória produzida para a instância monocrática e aduz:

- que o julgador singular entendeu que a Lei n° 7.799/89, embora não tenha criado a obrigação de se corrigir os contratos de empréstimos mantidos com interligadas, teria delegado competência ao Presidente da República para incluir outras contas, ou seja, para legislar em matéria tributária, o que, segundo entende, é vedado pelo art. 68 da Constituição Federal; cita doutrina;

- que, quanto ao saldo credor de caixa, os próprios agentes fiscais noticiaram, no item 6 do Termo de Verificação Fiscal, que o mesmo valor foi, na mesma data, remetido à coligada Righetto S/A, o que significa que teria ocorrido, quando muito, apenas erro, conforme documentos n°s 1 a 4;

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

- que, quanto ao item 6 do Auto de Infração (falta de correção monetária de mútuo com a empresa Apolo S/A), embora a autoridade monocrática tenha entendido não ter sido impugnada tal exigência, a Recorrente discorda dessa conclusão, porque este item tem íntima relação com o anterior (saldo credor de caixa) e que, se não houve saldo credor de caixa, não há que se falar em correção monetária de valor que jamais existiu;

- que os pagamentos efetuados a agentes marítimos nos portos (Marinex Despachos, Transportes e Serviços Ltda.) estão comprovados pelo documento de n° 10 (nota fiscal n° 006.177, de 09.06.92), razão pela qual requer seja esse valor diminuído do montante tributável;

- que deve ser cancelada a exigência relativa à glosa de encargos financeiros de recursos tomados em banco repassados a empresas interligadas, porque a receita de correção monetária pelo repasse do empréstimo à coligada foi em montante superior à despesa indevidamente glosada, conforme demonstra à fl. 428;

- quanto ao IR Fonte, que o STF já pacificou sua jurisprudência no sentido de que, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, somente é possível a aplicação do art. 35 da Lei n° 7.713/88 quando os cotistas tiverem a disponibilidade imediata dos lucros apurados, o que não é o caso da Recorrente (faz referência ao documento de n° 5 do Aditamento à Impugnação).

Às. fls. 464/465 se vê cópia de Aditamento à Impugnação, por meio da qual a empresa já havia acrescentado as seguintes razões:

PROCESSO N° 13840/000.307/96-86

ACÓRDÃO N° 101-91.574

- que a pretensão da autoridade julgadora de transferir para os arts. 35 e 36 da Lei n° 7.713/88 a exigência do IR Fonte não encontra nenhuma sustentação, porque não há na hipótese dos autos a omissão de receita alegada às fls. 26 da decisão monocrática;

- que a exigência fiscal estaria baseada em entrada de valor no caixa, valor esse que, na mesma data, foi remetido à coligada Righetto Ltda., como, aliás, noticiam os agentes fiscais autuantes no item 6 do Termo de Verificação Fiscal;

- que houve apenas erro, como comprovam os documentos de n°s 1 a 4 (fls. 466/469);

- que o fato de não terem os agentes fiscais encontrado tal lançamento na contabilidade da empresa Apolo S/A não pode ser imputado à impugnante, à vista do princípio jurídico segundo o qual cada um é responsável pelos seus atos;

- que o STF vem reiterando a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei n° 7.713/88, conforme, entre outros, o Acórdão n° 168.301-5, que é de meridiana clareza ao declará-lo constitucional somente quando o contrato social preveja a disponibilidade imediata dos lucros pelos acionistas, o que não é o caso da impugnante, conforme documento n° 5 (fls. 470/474).

Às fls. 481/485, encontram-se as contra-razões ao recurso voluntário apresentadas pelo Procurador da

PROCESSO Nº 13840/000.307/96-86
ACÓRDÃO Nº 101-91.574

Fazenda Nacional, opinando pela confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro, CELSO ALVES FEITOSA, Relator

O recurso é tempestivo.

Tomado o recurso voluntário na sequência pelo mesmo estabelecida, passamos a decidir, antes fixando um critério dada a numeração dos itens adotados no AI e no Termo de Verificação:

	AI	TV	DECISÃO
I. Mútuo	- 5 -	- 8 -	mantido
II. Saldo Credor	- 1 -	- 6 -	mantido
III. Mútuo	- 6 -	- 7 -	mantido
IV. Aeronave	- 8 -	- 3 -	mantido
V. D. Bancário	- 2 -	- 4 -	mantido
VI. A C/bens	- 7 -	- 2 -	mantido
VII. D. Finan.	- 3 -	- 5 -	mantido
VII. Insf. CM.	- 4 -	- 1 -	não impug.

I. MÚTUO - INTERLIGADAS - CONTROLADAS - ETC

Como visto a alegação da Recorrente é no sentido de que o estabelecido no artigo 4º. do Decreto 332/91, do Sr. Presidente da República não teria validade.

Afirmou que a não ser nos casos estabelecidos no artigo 68 da CF, vedada é a delegação de competência, citando Hely Lopes

Meireles, assim registrando: “o que não se admite, no nosso sistema constitucional, é a delegação de atributos de um Poder a outro, como também não se permite delegação de atos de natureza política, como a do poder de tributar, a sanção e o veto de lei” (fls. 418).

Pudesse, continua afirmando, prevalecer a conclusão da decisão recorrida haveria violação ao disposto nos artigos 7º e 97 do CTN.

Penso que a matéria realmente comporta um estudo mais acurado.

É certo que a lei 7.799/89 não cuidou de fixar a correção monetária de balanço para os contratos de mútuo. O inciso I, do art. 4º, cuida das seguintes hipóteses:

“I.

- a) das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, e das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor do investimento;
- b) das contas representativas do custo dos imóveis não classificados no ativo permanente;
- c) das contas representativas das aplicações em ouro;
- d) das contas representativas de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária, salvo se o contrato prever a indexação do crédito;
- e) das contas integrantes do patrimônio líquido;
- f) de outras contas que venham a ser determinadas pelo Poder Executivo, considerada a natureza dos bens ou valores que representam;**

...”

Por outro lado, com fundamento no disposto na alínea “f” do referido artigo citado, foi editado o Decreto 332, em 04/11/91, pelo Senhor Presidente da República, no uso do disposto no artigo 84, inciso IV, da CF, que, com a relação à matéria, repetindo em linhas gerais o artigo 4º da Lei 7.799/89, estabeleceu em seu também artigo 4º, a obrigatoriedade da correção monetária de balanço:

“Art. 4 . . .

I . . .

e) das contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com seus sócios ou acionistas;

f) das contas devedora e credora representativas de adiantamento para futuro aumento de capital:

...”

A questão que se põe diante dos enunciado é: **poderia a Lei 7.799/89 delegar ao Sr. Presidente da República elencar novas constas sujeitas à correção monetária, além daqueles previstas em seu artigo 4º, inobstante a redação do mandamento da forma de sua alínea “f”, do inciso I?**

O Superior Tribunal de Justiça, no RMS nº 5063-7-PE, em que foram partes a Cia Açucareira Sto. André do Rio Una e outros, enquanto recorrido o Secretário de Estado

de Pernambuco, relatado pelo Min. PÁDUA RIBEIRO, de 07/06/95, em um caso de delegação de competência tributária, reconheceu a sua impossibilidade, assim expressado:

" Tributário - ICMS - Exportação de produtos semi-elaborados - Lei Complementar n° 65, de 1991. Convênio n° 15, de 1991. Inconstitucionalidade.

O artigo 2° da Lei Complementar n° 65, de 1991, bem como o Convênio n° 15, de 1991, que nele se apoia, são inconstitucionais por violarem os arts. 68, p.1°, e 155, p. 2° da Constituição da República " (Repertório de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo - 1995, n° 21, pág. 355)

Tal decisão foi recentemente reiterada pelo Pleno - Corte Especial - por 14 x 2, conforme Gazeta Mercantil de 7.7.97.

Tal situação leva ao exame dos artigos 68 e 84 da Constituição Federal como fundamento de delegação do Decreto este último e impeditivo aquele.

CF - art. 68.

" Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

Parágrafo 1o. Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa das Câmaras dos Deputados ou do Senado Federal, a

matéria reservada à Lei Complementar, nem, legislação sobre:

"CF - art. 84.

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

- I. nomear e exonerar os Ministros de Estado;
 - II. exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;
 - III. iniciar o processo legislativo, na forma e nos casos previstos nesta Constituição;
 - IV. sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;**
- ..."

Com respeito ao artigo invocado pela Recorrente, resta afirmar a sua pertinência, bastando o exame do seu § 1º, art. 68, restando ainda meditar sobre o disposto no artigo 84, IV, já que expedir decretos e regulamentos para fiel execução de lei, em regra, não admite extensão.

Sobre o tema da correção monetária das demonstrações financeiras, embora tratando da correção monetária em razão da determinação de sua incidência sobre o AFAC, com total aplicação quanto aos conceitos ao caso em exame, cuidou o Prof. Alberto Xavier, em parecer do qual extraímos os seguintes tópicos:

" Partindo-se do princípio que o capital aplicado no ativo permanente não perde valor (mas não assim se aplicado no ativo circulante) chega-se à seguinte conclusão: se

o capital próprio (patrimônio líquido) excede o ativo permanente, ocorrerá em princípio uma perda inflacionária, pois parte desse capital está aplicado no ativo circulante; se, ao invés, o capital próprio é inferior ao ativo permanente, haverá em princípio um ganho inflacionário, pois este está sendo financiado com recursos de terceiros (eventualmente indexados abaixo da inflação). À luz destas considerações a lei estabeleceu, numa primeira fase, que apenas devem ser corrigidos os elementos estáveis do patrimônio - o ativo permanente e o patrimônio líquido - e isto porque são os que sofrem maiores distorções, por força da inflação, não estando sujeitos a contínua substituição, como os elementos do ativo e do passivo circulante. Os elementos do ativo realizável e do passivo exigível (a curto e longo prazo) não são corrigidos monetariamente, podendo apenas - se de expressão monetária variável - ser objeto de nova avaliação por ocasião do balanço para fins de atualização de sua expressão monetária.

...

O saldo credor da conta de correção monetária do balanço é a modificação na expressão monetária do valor dos bens do ativo permanente que excede do patrimônio - e que, por conseguinte, é financiado com recursos de terceiros. Integra, pois o **lucro inflacionário tributável**, após compensação

com a variação monetária das obrigações deduzidas como despesa."

Após a introdução, disse o parecerista que a Lei, como inclusive consta do textos já explicitados, 77.99/89, sujeitou à correção monetária do balanço, além das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido, outras, ou seja: custo de imóveis não classificados no ativo permanente; as aplicações em ouro; bem como os adiantamento a fornecedores de bens.

Afirmou ainda que tais contas influíam no lucro tributável, conforme arts. 20 e 21 da referida lei.

Passou pela Lei 8.200/91, que manteve inalterada a situação, enfrentando após o Decreto 332/91, o qual veio alargar, como já exposto, a lista de contas sujeitas à correção monetária de balanço, aí incluído os mútuos entre empresas coligadas, interligadas e controladas e os adiantamentos para aumento de capital.

Avançou logo após para o exame da legalidade do Decreto 332/91, para desde logo fixar que à luz da Constituição Federal, dado que a sujeição à correção monetária tem repercussão no lucro tributável, a matéria estava reservada à Lei Complementar da União, ao amparo do estabelecido no artigo 140, III, alínea "a", cc. com o fixado no art. 150, I - .

Afirma o parecerista mais, que: " ... o fundamento legal do comportamento do órgão executivo seja uma ato normativo dotado de **força de lei**, isto é, de um ato provindo de órgão com competência legislativa normal e revestido da forma externa constitucionalmente prescrita. No que concerne ao grau de determinação da conduta do órgão de

aplicação do direito, o princípio da legalidade não se contenta com uma simples reserva relativa de lei, antes exige uma reserva absoluta, no sentido de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto, sem qualquer espaço para analogia ou para a discricionariedade administrativa”.

Registra o ilustrado professor que o princípio da legalidade da tributação do Direito Brasileiro é confirmado por outros preceitos da CF, a saber: a idéia de **liberdade e igualdade** (art. 5º., “caput”); **o princípio da separação de poderes** (artigo 2º.); é o princípio da **soberania popular** (artigo 1º., inciso I e parágrafo único).

Preleciona em continuação, que a CF do Brasil não restringe o campo de competência do Congresso Nacional, conforme artigo 84 daquela, apenas permitindo ao Presidente da República “... expedir os decretos e regulamentos para sua (das leis) fiel execução” (art. 84, inciso IV).

Assim quanto à natureza do parâmetro normativo, exige-se LC; com respeito à natureza substancial ou formal trata-se de uma reserva absoluta do órgão originariamente competente (já que é proibida a delegação legislativa ao Presidente nos termos do disposto no artigo 68, parágrafo 1º.); enquanto com relação ao âmbito material da atividade abrangida, impõe-se uma reserva total (conf. Arts. 150, I, 5º., II, XXII, XXIV, XXXIV, XXXIX), e finalmente quanto aos tipos de atos da Administração a reserva se estende aos regulamentos (art. 84, IV).

Os atos do Presidente da República têm portanto que estar de acordo com a lei, não pode inovar, alterar ou suprimir.

Citando ROQUE CARRAZA, traz o autor sustentação para o seu discurso, assim se expressando:

" ... o regulamento, dentro da "pirâmide jurídica", está abaixo da lei. Logo, não pode nem abrogá-la, nem modificá-la. Deve, sim, submeter-se às disposições legais, inspirando-se em suas diretivas, sem as contrariar. Se infringir ou extrapolar a lei será nulo". (Curso de Direito Consitucional Tributário, 2a. ed. São Paulo, 181)

Continua depois, com relação ao tema: " O regulamento, portanto, explicita a lei tributária à qual se prende, sem nada lhe subtrair, aumentar ou modificar. Se vier a veicular disposições novas, a dizer, que nela não estavam contidas, ainda que implicitamente, será "ilegal" e, por isso, incumprível. É é nisto que se manifesta o apontado princípio da reserva absoluta, total e formal de lei. Como Escreve também SÉRVULO CORREIA, o que "(...) caracteriza a norma regulamentar executiva (...) é o **nexo substancial** que (a) une (...) à lei que executa. Para que a norma regulamentar seja executiva, o seu conteúdo tem que ser de algum modo predeterminado pela norma ou pelo conjunto de normas executadas. Para que exista este nexo substancial é necessário uma relação de direta derivação lógica, do regulamento em relação à lei; que aquele se encontre num indispensável relação de congruência com a finalidade de aplicação da norma legislativa".

Depois passando examinar o que dispôs o Decreto 332/91, com relação a certas contas que não constavam da Lei 7789/89, por força do disposto na alínea "f", do inciso I, do seu artigo 4o., afirma que a sujeição à correção

monetária obrigatória - no caso dos mútuos -, foi criada uma disposição **extra legem**, por isso ilegal, já que por integrar o lucro inflacionário a base de cálculo do imposto, norma de tributação foi criada, daí sendo aplicável a vedação do art. 97 do CTN, que no seu inciso IV fixa a base de cálculo e no seu § 1º, equipara à majoração de tributo a modificação de tal base.

Conclui finalmente que a inclusão tratada feriu os artigos 150, I, 146, I, "a" e 68, § 1º, 59, II e 69 da CF.

Posto isto, entendendo que a delegação estabelecida só pode ser feita para explicitar a lei, nunca ampliá-la, dou provimento ao recurso para afastar a exigência da correção monetária.

II - SALDO CREDOR DE CAIXA

Os documentos de fls. 431/434 atestam que houve uma entrada de caixa (recebimento de Apolo S/A) e uma saída, a título de pagamento de saldo devedor em conta-corrente à empresa Righetto.

A Recorrente alega ter havido erro na intitulação de contas.

Erros da espécie são corrigidos por meio de estornos, o que não se verifica na documentação trazida pela empresa. Ao contrário: confirmam um recebimento e um pagamento a beneficiários diferentes.

Assim, a tentativa da Recorrente de afastar a presunção sob a alegação de erro restou frustrada, razão pela qual a exigência deve ser mantida.

Acrescente-se ainda, que o Fisco procedeu a diligência na Apolo, não tendo constatado o lançamento a crédito de seu caixa, enquanto é certo que nada veio para os autos senão documentos contábeis de origem interna, sem maiores garantias.

V - DEPÓSITOS BANCÁRIOS

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fl. 22), item 4, o autuante detectou depósito bancário escriturado nos livros contábeis da empresa em 29.05.92, em relação ao qual intimou a empresa a comprovar a origem, não tendo a Recorrente logrado fazê-lo.

Por esse motivo, classificou a importância correspondente como omissão de receita e exigiu o imposto nesses termos.

É fato inconteste que a exigência teve como base o movimento bancário, sendo oportuno, portanto, lembrar que o extinto Tribunal Federal de Recursos, por meio da Súmula nº 182 (DJU de 07.10.85), firmou o entendimento de que é ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

Ainda a respeito, peço vênica para repetir trecho do voto proferido pelo ilustre Min. Geraldo Sobral sobre o tema, no Acórdão unânime da 5ª Turma do mesmo TRF (DJU de 10.09.87), que adoto:

"Tenho entendimento firmado no sentido de que os depósitos bancários constituem o

marco inicial da apuração fiscal e não o seu fim, pois a Fazenda Nacional deve levantar elementos suficientes que possam dar consistência ao lançamento, de modo a afastar a simples presunção, proporcionando, dessa maneira, o cumprimento dos princípios da legalidade e tipificação.

Na espécie sob julgamento, o Fisco baseou o seu lançamento nos depósitos bancários, conforme se verifica do auto de infração acostado às fls. (. . .), deixando de colher outros subsídios que demonstrassem a omissão de rendimentos.”

Assim, a exigência deve ser afastada.

IV. AERONAVE - CONSÓRCIO

A exigência deve ser mantida, porque:

- a Lei nº 7.799/89 determinou a correção monetária de contas representativas de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária, salvo se o contrato prever a indexação do crédito. As contraprestações de consórcios, a toda evidência, são adiantamentos da espécie;

- ratificando tal entendimento, o Decreto nº 332/91 dispõe que devem ser corrigidas as contas representativas de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária, **inclusive aplicação em consórcio;**

- a Recorrente, na tentativa de afastar a exigência, junta aos autos cópia do contrato de consórcio (fls.441/445), o qual comprova, em seu artigo 15, que não se trata de contrato com cláusula de indexação. Apenas contém a previsão de aumento da contraprestação em decorrência de alteração no preço do bem, como, de resto, é comum aos consórcios.

- o argumento de que não há obrigatoriedade de na lei da correção monetária de conta do ativo circulante, nesta oportunidade não ajuda à Recorrente, isto porque o bem aeronave, por sua natureza, considerando não ter a mesma por objetivo a compra e venda de aviões, deve compor a conta do ativo permanente.

Assim, a discussão sobre a ilegalidade do Decreto 332/91, nesta oportunidade é impertinente.

Deve ser mantida a tributação.

VI. ATIVO E A CORREÇÃO DE BENS

Sobre esta exigência, a Recorrente limitou-se a pedir a exclusão do valor pago a Marinex Despachos, Transportes e Serviços Ltda., comprovado pela nota fiscal fatura nº 006.177 (fl. 446), o que não pode ser atendido porque o dispêndio é relativo a importação e, portanto, integrante do custo do bem importado, que no caso constitui-se em produto integrante do ativo permanente.

Não se tem aqui o pressuposto utilizado pelo julgador de primeira instância, que afastou a exigência sobre

valores que, comprovadamente, tratavam de adiantamentos pelo pagamento de outra espécie de bens, no caso mercadoria.

Fica mantida a tributação.

VII. DESPESAS FINANCEIRAS

Por coerência ao que foi decidido no item primeiro desta, resta claro que se não sujeita a mutuante à correção monetária do mútuo realizado. A despesa financeira do repasse do empréstimo bancário tomado junto a terceiros deveria ser suportado por quem recebeu efetiva e indiretamente alterou o valor.

A Recorrente não contesta o repasse do empréstimo às suas interligadas Apolo S/A e Righetto Equipamentos p/ Condicionamento Físico Ltda., enquanto afirma que teria havido apropriação de receita de correção monetária que absorveu integralmente a despesa glosada, apresentando os documentos de fls. 447/450.

O que o autuante desclassificou foi a despesa financeira decorrente do empréstimo contraído para repassar a interligadas, sem ter havido repasse de tais encargos.

Caracterizou-se, de fato, a assunção e dedução de uma despesa que não preenche os requisitos de normalidade, necessidade e usualidade e, por isso, a exigência deve ser mantida, o que, contudo, diante da afirmação da Recorrente de ter oferecido resultado superior, de correção, conforme fls. 447, jamais negado pela decisão recorrida, deve ser admitido. Afasta-se a tributação.

III. MÚTUO - falta de correção monetária de mútuo com a empresa Apolo S/A

Pelas mesmas razões do item I, afasta a tributação.

IR FONTE

Resta a questão da exigência do IR Fonte com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

A Recorrente sustenta sua irresignação invocando decisão do STF sobre a matéria.

Todavia, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1, o STF-Pleno, decidindo questão prejudicial da validade de expressões do art. 35 da Lei nº 7.713/88, proferiu decisão segundo a qual, no caso de sociedades limitadas, a cobrança do IR Fonte em questão somente é inconstitucional se, durante o período de vigência dessa modalidade de tributação, de acordo com o contrato social, estivesse prevista, independentemente da concordância de todos os sócios, outra destinação aos lucros, que não a distribuição.

Não é o caso da Recorrente. Examinando sua alteração contratual consolidada (fls. 470/474), constata-se que o art. 11 (pág. 472) dispõe que:

"Anualmente em 31 de dezembro a sociedade fará levantar um balanço com apuração de resultados, sendo certo que os lucros ou prejuízos serão distribuídos ou suportados pelos sócios na proporção de seus respectivos capitais."

Essa cláusula afasta o pressuposto de indisponibilidade de lucros alegado pela Recorrente, razão pela qual a exigência deve ser mantida.

PIS

A decisão recorrida manteve a exigência porque entendeu que a declaração de inconstitucionalidade dos DLs. 2445 e 2449/88, que previa uma tributação à alíquota de 0,65% contra 0,75% da LC 7/70, só viria agravar a tributação, o que seria vedado nesta altura. Assim, por ser mais benéfica a tributação dos DIs revogados, manteve a exigência.

Entendo que não tem fundamento a posição da decisão. O lançamento foi feito com fundamento em legislação considerada inconstitucional. O que é nulo não gera efeitos. Assim, inviável qualquer consequência à tributação feita com fundamento em nulidade.

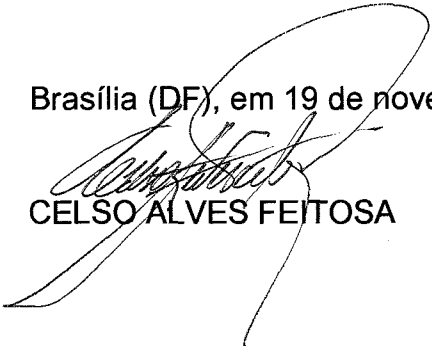
Afasto a tributação, de resto pacífica neste Conselho de Contribuintes.

COFINS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Devem ser ajustados ao decidido quanto ao lançamento IRPJ.

É como voto.

Brasília (DF), em 19 de novembro de 1997


CELSON ALVES FEITOSA