



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.003.460/92-13
Recurso nº. : 107.570
Matéria: : IRPJ - EX: 1988 a 1991
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COUROS ANICUNS S.A.
Recorrida : DRF em GOIÂNIA - GO
Sessão de : 06 de janeiro de 1997
Acórdão nº. : 101-90.594

IRPJ - TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL QUE NÃO ATENDE AOS REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL. "Ex vi" do disposto no artigo 399, do Regulamento baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, devem manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, inclusive com elaboração das demonstrações financeiras. Escrituração do livro Diário, por partidas mensais, sem o respaldo de assentamentos em livros auxiliares, autenticados, torna inviável a verificação da necessária fidelidade que os registros contábeis devem garantir, implicando abandono da escrita e conseqüente arbitramento do lucro tributável.

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

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

Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COUROS ANICUNS S.A.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

Processo nº. :10120.003.460/92-13
Acórdão nº. :101-90.594

FORMALIZADO EM: 23 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JER- ZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO.



RELATÓRIO

INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COUROS ANICUNS S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - M.F. sob o nº 02.853.281/0001-50, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Goiânia - GO, que julgou procedente o lançamento do imposto de renda dos exercícios de 1988 e 1989, formalizado mediante Auto de Infração de fls. 129/130.

O fato tributário descrito às fls. 0135/136 diz respeito à tributação com base no lucro arbitrado tendo em vista a constatação de irregularidades que tornaram a escrituração contábil imprestável para apuração do lucro real.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 143/164, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

"Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Exercícios de 1988 a 1991, períodos-base de 1987 a 1990.

O exame da constitucionalidade de Lei cabe exclusivamente ao Poder Judiciário (PN CST nº 329/70).

Nulidade. Os casos de nulidade são apenas os indicados nos incisos I e II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Lucro Arbitrado. É cabível o arbitramento do lucro se a escrituração apresentada pela pessoa jurídica for imprestável para determinar o lucro real (art. 399, inciso IV, do RIR/80). Ação fiscal procedente."

Cientificada dessa decisão em 14 de novembro de 1993, a contribuinte ingressou com seu apelo de fls. 232 a 263, protocolizado em 15 de dezembro seguinte, onde reitera todos os argumentos expendidos na fase anterior, sendo sido em Plenário (lê-se), o inteiro teor da peça recursória, para conhecimento por parte dos demais Conselheiros.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

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

Está provado nos autos do presente processado que a Fiscalização concedeu dilatado prazo para que a recorrente exhibisse a documentação que deu causa aos lançamentos contábeis efetuados durante o período examinado, e quando realizou trabalho de auditoria constatou (fls. 135/136):

“a) Livros Diário e Razão escriturados em partidas mensais, englobadas no último dia do mês;

b) Falta de elaboração das Demonstrações Financeiras e do Resultado do Exercício, bem como do Balanço;

c) As contas representativas do grupo de Despesas, Custos dos Produtos Vendidos, Ativo e Passivo não puderam ser conferidas da forma exigida em uma fiscalização, tendo em vista que a documentação está incompleta;

d) Ausência de critérios na avaliação dos estoques de mercadorias;

e) Ausência de extratos bancários conciliados com a contabilidade;

f) Falta do Livro de Apuração do Lucro Real e do Livro de Inventário devidamente escriturados (como consta da Intimação de 07.12.92).”

A recorrente, na essência, não nega que seu sistema contábil apresenta as falhas indicadas pela Fiscalização, procura, no entanto, minimizando as conseqüências dos fatos arrolados, convencer o julgador que em razão do diminuto volume de lançamentos, a tributação com base no lucro real é perfeitamente viável.

Processo nº. :10120.003.460/92-13
Acórdão nº. :101-90.594

Entendo procedentes e conforme com a jurisprudência firmada por este Colegiado, os fundamentos utilizados pela autoridade julgadora monocrática, não merecendo qualquer reparo.

Com efeito, as diversas Câmaras que integram este Conselho, através de inúmeras manifestações, algumas confirmadas pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, firmaram entendimento no sentido de que é cabível o arbitramento do lucro quando: i) os lançamentos contábeis são efetuados sem a devida individualização e clareza, o que impossibilita a perfeita identificação de devedores e credores; ii) os lançamentos são efetuados por partidas mensais, inexistindo livros auxiliares; iii) os princípios consagrados pela técnica contábil, e geralmente aceitos, não se acham atendidos, o que implica ausência da garantia de fidelidade que os registros contábeis devem retratar.

Confirmando tal linha de fundamentação, podemos invocar, dentro outros , os Arestos cujas ementas estão transcritas:

Acórdão nº 105-1.767, de 1986:

“A escrituração em desacordo com a legislação comercial, com lançamentos não individualizados, sem identificação de compradores e vendedores e inexistência de ordem cronológica, e a falta de exibição dos documentos acarreta a sua desclassificação e o arbitramento do lucro.”

Acórdão nº 101-73.862, de 1982;

“Registros contábeis feitos de forma global, em lançamentos por partida mensal única, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares autenticados, e bem assim inventário de mercadorias tomado, em grosso, por estimativa, contrariam, na determinação do lucro real, as disposições da leis comerciais e fiscais e acarretam desprezo à escrituração com o inevitável arbitramento do lucro para efeitos tributários.”

Acórdão nº 101.76.435, de 1986:

"A escrituração do livro Diário de forma global e em partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares, inviabilizando a ação fiscal de verificação da exatidão do lucro real declarado pela empresa, autoriza o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica."

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

Ao contrário do manifestado pela autoridade julgadora singular, entendo ser não só necessário mas também a legal as manifestações deste Órgão Colegiado sobre princípios insculpidos na Carta Magna, valendo transcrever parte do voto que proferi quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 104.709, que deu causa ao Acórdão nº 101-185.4=851, de 16 de novembro de 1993, "*verbis*":

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

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

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

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

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

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

sendo certo que, na aplicação da legislação tributária deve ser observada a regra inserta no artigo 105 do C.T.N., principalmente quando introduzindo no mundo jurídico, incidência de encargos mais onerosos para os contribuintes, o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, não pode ser aplicado retroativamente, pois não se trata, no caso, de qualquer uma das hipóteses elencadas no artigo 106 do C.T.N..

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

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

.....

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

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

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

A lei, para ser aplicada a casos concretos, deve ser interpretada. Tal interpretação, no entanto, não pode ser feita de forma literal, direta, mas sistematicamente, tendo em conta os princípios gerais de direito e outras normas que norteiam ou formam o arcabouço de nosso Sistema Jurídico.

Assim, tendo presente a Lei ° 5.172, de 1966, a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Constituição Federal e outras normas legais, não há como concluir que a incidência dos juros calculados segundo a T.R.D. possam incidir de forma retroativa, alcançando o período de fevereiro de 1991 a janeiro de 1992. Aquela data, embora expressamente indicada, não corresponde ao verdadeiro marco inicial da incidência dos juros, vez que, se assim fosse, seriam contrariados não só princípios como também textos legais de hierarquia superior, como é o caso da Constituição Federal.

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

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

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

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

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

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

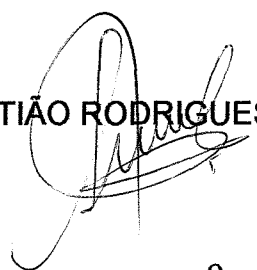
Nesse sentido, o art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), determina a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, nos casos nele elencados.

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

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

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para o fim de excluir a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 06 de janeiro de 1997.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.