



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.004492/02-63
Recurso nº : 143.120
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex(s): 1999
Recorrente : AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 07 de julho de 2005
Acórdão nº : 103-22.039

ARBITRAMENTO - AUSÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES E DE INVENTÁRIO - A ausência de livros auxiliares ao Diário e ao Razão, escriturados em partidas mensais, respalda o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica originalmente tributada pelo lucro real.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - ARBITRAMENTO E OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. Quando o Fisco promove o arbitramento do lucro sobre a receita informada na DIPJ, não procede a tributação simultânea do lucro que se arbitrou sobre suposta receita omitida, calculada a partir da constatação da inexistência da contabilização de pagamentos a fornecedores, porque esse raciocínio implica a inclusão das compras no cômputo do lucro arbitrado, em contrariedade ao mandamento que veda a utilização de elemento diverso da receita, quando esta é conhecida. Na hipótese, não prevalece a tese de que o Fisco estaria atingindo a totalidade da realidade tributável, assim reunindo, na receita conhecida, a receita declarada e a receita supostamente omitida, detectável mediante presunção, tomando como indício a omissão do registro contábil das compras. Em tema referente ao arbitramento do lucro, receita conhecida é aquela alcançável por prova direta, pois o fato indiciário da suposta receita omitida se torna determinante do lucro arbitrado, o que se resvala na ilegalidade do aproveitamento de um fato não autorizado pela norma, na aplicação de um percentual distinto do estipulado pelo legislador ou na adoção simultânea de elementos excludentes entre si, em afronta ao art. 51 da Lei nº 8.981/95.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. As instâncias administrativas não dispõem de poderes para exercer juízo de compatibilidade entre a lei e a Constituição Federal.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora, na exigência de débitos tributários não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

pagos no vencimento legal, diante da existência de lei ordinária que determina a sua adoção.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COFINS. PIS. Se as exigências reflexas de contribuições têm por base a mesma forma de apuração que ensejou o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo de constituição deste último estende seus efeitos aos processos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a verba autuada a título de "omissão de receitas", bem como ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ, vencido o Conselheiro Cândido Neuber Rodrigues, que negou provimento integral, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

Recurso nº : 143.120
Recorrente : AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, de nº 3.775 (fls. 252/268), que julgou procedentes os auto de infração de imposto de renda pessoa IRPJ (fls.05 a 10), PIS (fls.11 a 17), contribuição social sobre o lucro – CSSL (fls. 25 a 29) e contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS (fls. 18 a 24), com ciência da autuada em 27.05.2002.

A fiscalização iniciou-se no dia 07.12.2001, com a intimação da recorrente para apresentar livros e documentos fiscais referentes ao ano de 1998. As exigências do IRPJ e da CSSL estão fundamentadas nos seguintes fatos:

- a) ausência da individualização das operações registradas nos livros Diário e Razão, lançadas em partidas mensais, em valores globalizados, sem a utilização de livros auxiliares, principalmente a conta fornecedores, o que configura as infrações aos artigos 258, § 1º, e 259, § 1º, do RIR/99, arbitrando-se o lucro por força do art. 47, II, da Lei nº 8.981/95;
- b) omissão de receitas, caracterizada pelas diferenças apuradas entre os pagamentos feitos a fornecedores e os valores registrados, nessa conta, no livro Razão, sobre a qual se determinou a correspondente parcela adicional do lucro arbitrado, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.249/95, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

combinação com o art. 27, I, da Lei nº 9.430/96, pelo aumento gerado na receita bruta, o que ensejou as exigências reflexas do PIS e da Cofins.

Anote-se que a imputação de omissão de receitas decorreu das diligências empreendidas na Companhia Cervejaria Brahma e nas Cervejarias Reunidas Skol Caracu (fls. 36 a 38), as quais, devidamente intimadas, esclareceram o volume de vendas realizadas em 1998 à fiscalizada, exibindo ao Fisco a relação das notas fiscais emitidas, com os respectivos valores e as datas de pagamento.

Depois de elaborado o relatório do confronto entre os dados do Razão e as informações coletadas nos fornecedores, a Fiscalização facultou à recorrente a oportunidade de explicar as discrepâncias acima mencionadas (fl. 49). Em resposta datada de 15.03.2002 (em fl. 119), a autuada declarou-se impossibilitada de identificar os beneficiários dos pagamentos em razão do roubo de que fora vítima, comunicado à autoridade policial, conforme boletim de ocorrência de 02.11.1998 (fls. 120/121), e ao órgão de arrecadação estadual (fl. 125), este último cientificado mediante correspondência escrita pelo então contador, cujos serviços teriam sido dispensados em 11.10.1999 (fl. 122), segundo alega a fiscalizada, porque o profissional não apurou os documentos roubados e não adotou as providências necessárias à confecção do Razão e de livros e documentos, previstos em lei. Ressalte-se que a recorrente já manifestara, em 21 de fevereiro de 2002 (fl. 47), a impossibilidade de localizar os livros auxiliares e de individualizar os fornecedores, deixando de relacionar os seus nomes, valores das compras e notas fiscais aos respectivos lançamentos no Diário e no Razão, em virtude de dificuldades com o contador da época.

No arbitramento com base na receita conhecida, o Fisco somou, em cada trimestre de 1998, a receita bruta constante na DIPJ à receita que considerou omitida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

Por derradeiro, cabe consignar que a atuada não exibiu ao agente fiscal o livro de registro de entradas, à luz do relato no termo de verificação (fl. 31).

Inconformada com a autuação, a AROESTE impugnou o feito, em fls. 210/244, em 18.06.2002. O documento postal de entrega - AR - não contém a data do recebimento da intimação, emitida em 22.03.2004 (fl. 271), para o cumprimento da decisão do órgão a quo, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998, 01/04/1998 a 30/06/1998, 01/07/1998 a 30/09/1998, 01/10/1998 a 31/12/1998.

Ementa: ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO RESUMIDA. AUSÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES. Imperioso é o arbitramento se a escrituração contábil não atende aos requisitos necessários para determinação do lucro real.

BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO. RECEITAS OMITIDAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. Inadmissível o arbitramento dos lucros tão só a partir das receitas declaradas, se a escrituração do contribuinte, embora imprestável para fins de apuração do lucro real, evidencia serem os recebimentos reconhecidos inferiores àqueles necessários para fazer face aos pagamentos efetuados no período.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COFINS. PIS. Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base a mesma forma de apuração que ensejou o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998, 01/04/1998 a 30/06/1998, 01/07/1998 a 30/09/1998, 01/10/1998 a 31/12/1998.

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998, 01/04/1998 a 30/06/1998, 01/07/1998 a 30/09/1998, 01/10/1998 a 31/12/1998.

Ementa: MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. As multas de ofício não possuem natureza



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias. JUROS. TAXA SELIC. Nos termos da Lei n.º 9.065, de 1995, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lançamento Procedente."

Em 27.04.2004, a fiscalizada recorreu a este Colegiado (fls. 276/282).
Rol de bens arrolados pela Fiscalização em fl. 283/284.

Nesta oportunidade, a recorrente alega que o Fisco dispunha de meios de identificar os fornecedores, não obstante a falta do livro de entradas, uma vez que o "livro auxiliar Razão" possibilitou a conferência dos pagamentos aos fornecedores Skol e Brahma. No mais, afirma que a decisão recorrida se apoiou em elementos que não caracterizaram a omissão de receitas, sendo inadmissível que a mera presunção de compras não escrituradas tenha servido ao cômputo do lucro arbitrado, conforme pronunciamentos jurisprudenciais que reúne.

A defesa ataca, ainda, a multa imposta de 75%, que teria índole confiscatória, em agressão a princípios constitucionais. Por fim, repudia a incidência da taxa Selic, argumentando que o Banco Central carece de autorização em lei para expedir norma regulamentar que estabeleça indexador de tributos, principalmente diante do marcante aspecto remuneratório que a revestiria, ultrapassando o limite de juros legais de 1% ao mês.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

VOTO

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O Razão é livro comercial obrigatório aos contribuintes que apuram o lucro real, de acordo com o disposto no art. 14 da Lei nº 8.212/91, com a nova redação dada pelo art. 62 da Lei nº 8.383/91. Eis a regra em sua expressão atualizada:

"Art. 14. A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.

Parágrafo único. A não-manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica."

Como se vê, o Diário não é livro auxiliar, ao contrário do que assinala a recorrente, pois esta qualidade é inerente aos livros que, em regra, são facultativos, mas se tomam igualmente obrigatórios quando a escrituração do Diário mostrar-se resumida, sem a individualização dos atos que, a cada dia, modificam ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica. A teor do disposto no art. 5º, *caput* e § 3º, do Decreto-lei nº 486/69, o livro auxiliar serve para preservar a identificação dos lançamentos efetuados numa determinada conta registrada no Diário, reunidos, em partida única, num montante equivalente ao somatório dos valores individualizados. Essas noções também estão implícitas na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 563/83, particularmente nos itens 2.1.5 e 2.1.5.1, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

“2.1.5 – O “Diário” e o “Razão” constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No “Diário” serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

2.1.5.1 – Observado o disposto no caput, admite-se:

- a) a escrituração do “Diário” por meio de partidas mensais;
- b) a escrituração resumida ou sintética do “Diário”, com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.” (os grifos não estão no original)

Diante das normas em exame, não se pode atribuir ao Razão a qualificação própria dos autênticos livros auxiliares. Por outro lado, é inegável que as peças comprobatórias, fls. 126 a 139, denunciam os registros mensalmente acumulados, sem a individualização das operações, notadamente nas contas Clientes Diversos – 1120100102-9, Estoques de Mercadorias Para Revenda – 1121403631-3 e Fornecedores Diversos – 2110104504-1.

Esta Câmara já decidiu sobre o tema. Confira-se, pois, a ementa do elucidativo acórdão nº 103-21.299, DOU de 01.09.2003, Relator Aloysio José Percínio da Silva:

“ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES E DE INVENTÁRIO - A ausência do Livro de Inventário e de livros auxiliares ao Diário e Razão escriturados em partidas mensais respalda o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica originalmente tributada pelo lucro real.” (os grifos não estão no original)

Em idêntico sentido, cite-se o acórdão nº 105-12.968, da 5ª Câmara, DOU de 03.01.2000, Relator Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – LUCRO ARBITRADO – Constitui hipótese de arbitramento de lucro da pessoa jurídica, o fato desta escriturar os livros Diário e Razão de forma resumida, por partidas decendiais, sem a manutenção de livros auxiliares para o registro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

individuado das suas operações, inclusive as relativas à movimentação financeira constante das contas "Caixa" e "Bancos".

Não é outra a opinião do ilustre Alberto Xavier¹:

" Assim, lançamentos eivados de erro substancial ou não registrados com individualização e clareza não podem prevalecer-se da regra do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, segundo a qual a escrituração faz prova a favor do contribuinte, cabendo ao Fisco a prova de sua inveracidade. Em tais casos pode legitimamente o Fisco recusar o valor probatório de tais lançamentos, independentemente de uma demonstração específica de sua inveracidade."

Uma vez inexistentes os livros auxiliares, irrepreensível, portanto, o arbitramento do lucro, de acordo com o preceito legal emanado do art. 47, VII, da Lei nº 8.8981/85.

A segunda questão reside na tributação de receitas presumidas a partir de fatos tomados como indícios. Interessante reparar, entretanto, que a escrita foi desclassificada pelo Fisco. Ou seja, o agente fiscal a rotulou de prova imprestável, abandonando-a, para recorrer ao arbitramento. Somente a impossibilidade absoluta do meio harmoniza com sua recusa definitiva, pois a existência de erros, vícios e deficiências não significam necessariamente um contágio irremediável que afetaria o valor probatório dessa prova documental, a não ser que se constatasse a imprestabilidade da escrituração em seu conjunto. Por isso, a lei criou caminhos alternativos à aferição do lucro tributável que não pode ser mensurado pela contabilidade inteiramente contaminada, elegendo certos fatos como indicadores de uma base de cálculo substitutiva ao lucro real, sendo que a receita bruta conhecida é, de todos, o fato prioritário a tal apuração. Isto quer dizer que a lei estabeleceu uma rigidez na determinação do lucro arbitrado, somente autorizando a escolha de outros fatos se a receita bruta for desconhecida.

¹ Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Forense, 1998, pág. 140.
Acas/29/07/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

Novamente, colhemos de Alberto Xavier² as orientações precisas, ao definir o contorno das hipóteses cuja ocorrência reclama, segundo a norma legal, o uso desse recurso substitutivo:

“Caso, porém, o contribuinte não tenha cumprido o seu dever de colaboração, pela inexistência ou insuficiência do “instrumento de medição de renda”, que é a contabilidade, a lei teve que optar por mecanismos subsidiários a que designou genericamente por “arbitramento”, mas que na realidade se decompõem, primeiro, na designação de uma base de cálculo substitutiva (um percentual da receita bruta) e, depois, na impossibilidade de determinação desta, na utilização do recurso à prova indiciária”.

Na mesma obra, adverte o autor português quanto à vedação ao aproveitamento de fato indiciário diverso da receita bruta, no cálculo do lucro arbitrado, quando esta não é conhecida. Eis as palavras do doutrinador³:

“Ocorre, assim, um processo de progressiva adaptação à realidade: num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo substitutiva, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta; num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo.”

Com efeito, a norma não admite outra interpretação, a teor do art. 51 da Lei nº 8.981/95, caput, *in verbis*:

*“Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, **quando não conhecida a receita bruta**, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:*

² Ob. cit. pág. 136.
³ Ob. cit. pág. 129.
Acas/29/07/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido."

Das lições colhidas do eminente doutrinador, a base de cálculo substitutiva ao lucro real, num primeiro passo, é calculada a partir de um percentual sobre a receita bruta conhecida. Somente nos casos em que esta receita é desconhecida, o procedimento legal terá que se desvencilhar de sua prova direta - que não existirá, na hipótese - para tomar qualquer dos elementos previstos nos incisos do dispositivo acima, os quais servirão de indícios do lucro tributável. A experiência, porém, é farta na demonstração de equívocos, ordinariamente cometidos quando a receita não é alcançável senão por meios indiretos, uma vez que o fato indiciário da suposta receita omitida, por via indireta, será o elemento determinante do lucro, o que pode resvalar na ilegalidade da utilização de um fato não autorizado pela norma ou na aplicação de um percentual distinto do estipulado pelo legislador, em contrariedade ao disposto no art. 51 da Lei nº 8.981/95. Esse quadro não fugiu da previdente repreensão de Alberto Xavier⁴, abaixo reproduzida:

⁴ Ob. cit. pág. 132.
Acas/29/07/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

*“Do que anteriormente se expôs resulta a necessidade de manter nítida a distinção entre o arbitramento administrativo como meio de prova (indiciário ou não) dos casos de substituição da prova, por força da própria lei, mediante a adoção de bases de cálculo substitutivas que, por normas dispositivas de direito material – por ficção legal – colocam as novas bases de cálculo (percentual da receita bruta, por exemplo), no lugar e nas vezes das bases objeto de ficção (lucro real). Todavia, os novos fatos, tal como construídos pela lei, por exemplo, a receita bruta, carecem de juízos probatórios diretos, cuja impossibilidade determinará o recurso subsidiário à prova indiciária.”
(os grifos não estão no original)*

Veja-se, agora, a situação examinada: o atuante presumiu uma receita auferida e mantida à margem da tributação, em decorrência da verificação de que o total dos pagamentos mensalmente realizados a fornecedores é maior que o valor global registrado a débito na contabilidade, sem a identificação dos beneficiários. Depois de elaborada a presunção de uma receita tributável omitida, com o apoio do art. 40 da Lei nº 9.430/96, delineou-se a parcela da base substitutiva ao lucro real correspondente à omissão presumida. Ora, é evidente que essa parcela decorreu da descoberta de pagamentos de compras não lançadas no livro de entradas. Ou seja, é certo que as compras constituíram os fatos indiciários de uma provável receita tributável, conforme descreve o termo de constatação, em fl. 34. Da dedução anterior, obteve-se o lucro relacionado à receita supostamente omitida. Visto de outro ângulo, fica cristalino que o presente arbitramento se fundamentou em dois fatos distintos, a receita declarada, obtida por prova direta, e os pagamentos de compras não escrituradas, fatos indiciários da receita supostamente omitida, em afronta ao mandamento legal que veda a adoção simultânea de elementos excludentes entre si. Por mera lógica, a existência da receita tributável carece de juízos probatórios diretos, pois o fato conhecido e utilizado como indício de uma provável receita desconhecida será o mesmo que acabará indiciando o lucro tributável, o que agride a lei, infringindo-se a ordem estabelecida, sob a desculpa de que se está calculando a base substitutiva a partir do somatório entre a receita declarada, conhecida pelo Fisco, e a presumida, que estava desconhecida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

Já se destacou que o erro supramencionado é bastante freqüente nas exigências fiscais que conjugam a sistemática do lucro arbitrado a presunções de omissão de receitas, válidas quando o contribuinte está sob o comando da legislação do lucro real, mas enganosas, se aproveitadas fora de seu ambiente normativo. *In casu*, a ânsia de capturar uma suposta receita omitida, mediante prova indireta, acabou repercutindo na utilização cumulativa da receita declarada e de outro fato indiciário do lucro arbitrado, intentando contra o caráter proibitivo da simultaneidade de critérios. Não é por outro motivo que a jurisprudência administrativa, em regra, não recepciona o uso de presunções de omissão de receitas nas autuações que promovam o arbitramento do lucro. O presente lançamento está contaminado dessa falha, o que fere a certeza e a liquidez do crédito constituído.

Assim, realça-se da narrativa fiscal em tela a inusitada concomitância de metodologias, pois, uma vez desclassificada a contabilidade e, daí, saindo da sistemática do lucro real, o agente se serviu do dispositivo regulamentar previsto no artigo 281, II, do RIR/99, cuja incidência só tem sentido quando se adota a escrituração comercial, preservando-se a apuração do lucro real. Esta Câmara conserva em seus anais o entendimento já consolidado de repúdio ao emprego de presunções específicas à apuração do lucro real, se a tributação seguiu às normas do lucro arbitrado, a exemplo do decidido no acórdão nº 103-19.949, DOU de 22.06.1999, Relatora Sandra Maria Dias Nunes, com a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - ARBITRAMENTO E OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - Procede o arbitramento dos lucros quando as irregularidades apuradas na escrituração (partidas mensais) são de molde a tornar inconfiável a apuração do lucro real. Incabível, no entanto, a adjudicação, à base de cálculo dos lucros arbitrados, de receitas omitidas, face à constatação de passivo fictício e suprimentos de caixa não comprovados detectados em escrituração considerada imprestável, porque, in casu, a presunção legal é típica do lucro real. "



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

Quanto à arguição de inconstitucionalidade da multa imposta, reproduzo e adoto o que manifestei na declaração de voto no processo nº 10768.032525/97-29, recurso nº 138.149:

“Em primeiro lugar, os julgadores das instâncias administrativas não têm competência para apreciar a arguição sobre a constitucionalidade de lei. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por considerá-lo inconstitucional (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original) Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a posteriori, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que “os Poderes Executivo e Legislativo, por sua **Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade** -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais” (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

O órgão a quo simplesmente aplicou a lei vigente no tempo da ocorrência do fato gerador, sem adentrar no exame de sua inconstitucionalidade. Se o fizesse, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. Acrescente-se, ademais, a sólida jurisprudência administrativa, no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000.”

Desse modo, como ficou demarcado em linhas precedentes, as instâncias administrativas não dispõem de poderes para exercer juízo de compatibilidade da lei com preceitos constitucionais: Resta asseverar, então, no exame do caso concreto em face da norma infraconstitucional, que a sanção aplicada corresponde exatamente à irregularidade verificada e prevista no tipo legal, criado pelo legislador com o intuito de punir o contribuinte que deixou de recolher o tributo devido, recolheu a menor ou a destempo, neste caso sem a multa de mora, conforme preceitua o art. 44, I, da Lei nº 9.430/99.

Entretanto, no que afeta à menção da recorrente à alegada índole confiscatória da multa exigida, bastante elucidativa, quanto à questão suscitada, é a opinião do Relator do julgamento em primeira instância, a quem rendo minhas homenagens, repetindo suas palavras, consignadas naquela ocasião:

“6.9. Tal multa tem caráter penal e seu objetivo é evitar a prática de atos lesivos à coletividade, constituindo-se em instrumento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, e não em mera forma de ressarcimento dos danos por ele causados. Justamente por isto que ela deve ser suficientemente gravosa; para manter sua função precípua. Nessa direção, tem-se orientado o Conselho de Contribuintes:

"CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal." (Acórdão 102-42741, Primeiro Conselho de Contribuintes. Data da Sessão: 20/02/1998).

"MULTA DE OFÍCIO - A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN." (Acórdão 201-71102, Segundo Conselho de Contribuintes. Data da Sessão: 15/10/1997)."

Por fim, no que toca à taxa Selic, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias" (AgrRg no RESP nº 671.494, DJ de 28.03.2005)

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NAO CONHECIMENTO. TRIBUTARIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.0014492/2002-63
Acórdão nº : 103-22.039

DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.
2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.
3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (AgRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005"

Afora a posição jurisprudencial supramencionada, cabe aduzir que os percentuais aplicados estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, ressaltando-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, assim regula a cobrança dos juros de mora:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (os grifos não estão no original)

A lei ordinária, por conseguinte, pode estabelecer taxa de juros de mora superior a 1% ao mês.

Em suma, pelo que relatei, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, excluindo da tributação a verba autuada a título de "omissão de receitas", estendendo os efeitos dessa exclusão às exigências reflexas.

Sala das Sessões, DF, em 07 de julho de 2005


FLÁVIO FRANCO CORRÊA