



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Recurso nº. : 140.911
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 2000 e 2001
Recorrente : BIAZAM PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR - IRPJ
Sessão de : 19 DE MAIO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.319

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo aos critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica, *originária de registro contábil*, tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil, sob forma legal e um fato jurídico, imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil como determina a lei torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário fará prova contra.

IRPJ – ARBITRAMENTO – CABIMENTO – Constatadas inconsistências na contabilidade original e havendo proibição legal de ser aceita retificadora que altera a mudança de opção do lucro, correto o procedimento fiscal de arbitramento.

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO – O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real, parte do lucro líquido do exercício, ajustando-o, fornecendo o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado, seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

IRPJ/CSL - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS ENTREGA DA DIRPJ PARA ALTERAÇÃO NA FORMA DE OPÇÃO DO LUCRO - IMPOSSIBILIDADE - A Lei 8981/1995 determinou que o imposto de renda das pessoas jurídicas seria devido na medida em que os lucros fossem auferidos, tendo suprimido a expressão "mensalmente" contida na lei anterior (8541/1992). Os lucros seriam apurados sempre no encerramento do período base, mensal ou



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

anual, à opção do contribuinte ou quando a lei assim o determinasse. As formas possíveis de apuração dos resultados naquele período seriam: mensais definitivas, ou anuais, (com recolhimentos mensais por estimativa e ajuste no final do período). Nas apurações mensais poderia ser suspenso o pagamento, desde que restasse provado, através de balanços ou balancetes, devidamente transcritos nos livros fiscais e contábeis, a satisfação de todo crédito fiscal havido no período, ou quando durante todos os meses do ano fosse apurado prejuízo. No ADN COSIT nº 24/1996 e na IN 166/99, está a base legal que proíbe a retificação da declaração com o fim específico de mudança de opção na forma de apuração do lucro, após a entrega da DIPJ.

PAF - COMPENSAÇÃO - PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - o artigo 16 da IN SRF 21 de 1997, determina que a autoridade competente para conhecimento da matéria referente a compensação de valores de ofício lançados, com supostos indébitos, será aquela da Unidade Jurisdicionante. A forma de compensação seguirá o comando do parágrafo 3º do artigo 12 deste diploma legal.

MULTA DE OFÍCIO - Nos lançamentos decorrentes de auditoria fiscal cabe a aplicação de multa de ofício. Havendo descumprimento de intimação fiscal correto o agravamento do coeficiente aplicado, nos termos da letra 'a' do § 2º. do artigo 44 da Lei 9430/1996.

CSL - LANÇAMENTO REFLEXO – decisão sobre o processo matriz, faz coisa julgada para o decorrente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BIAZAM PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319


DORIVAL FADOYAN
PRESIDENTE


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319
Recurso nº. : 140.911
Recorrente : BIAZAM PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA.

RELATÓRIO

BIAZAM PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA., Pessoa Jurídica de Direito Privado, já qualificada nos autos, teve contra si lavrados os autos de infração de fls.549/555, fls. 03/10, no valor de R\$ 354.272,34 e Contribuição Social sobre o lucro, fls. 556/560, no valor de R\$ 87.561,32. Enquadramentó legal nos respectivos termos.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 536-545, apontou como causa de lançar o resultado das verificações obrigatórias realizadas nos anos de 1999/2000, intimando o sujeito passivo a comprovar a correção do créditos tributários apurados através da contabilidade, para o IRPJ e a CSL. O mesmo informou que detectara vários erros em sua escrita e que providenciaria os consertos, através de auditoria, providência que implementou.

Informou, ainda, que a interessada argumentara que os valores contabilizados como receitas de prestação de serviços eram, na verdade, revenda de mercadorias, fato que repercutiu nos estoque finais de mercadorias e na apuração, incorreta, do resultado dos custos das mercadorias vendidas. Todavia, como a própria recorrente desqualificou sua escrita, também fez o mesmo e arbitrou os resultados, para o ano de 1999, sob argumento de: (fls. 554) - *“Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas segundo enumeradas no Termo de Verificação fiscal, parte integrante deste Auto”*.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

Para 2000 aceitou a retificação procedida no valor constante do inventário no item *"chapa preta 18 3 X 1,20"*, Contudo constatou insuficiências nos recolhimentos mensais de estimativa, o que implicou na cobrança de multas isoladas. Para o IRPJ nestes autos, e para CSLL em autos apartados (PAF nº 10950.001039/2002-39). Considerou as receitas originalmente escrituradas nos livros indicados no documento de fls. 547.

Impugnação de fls. 565/588, em breve síntese, reclamou da forma utilizada pelo autuante. Descobriu o erro em sua contabilidade, a partir do pedido do autuante para que comprovasse a extinção de créditos tributários constantes de 6 planilhas. Achou excessivos os valores ali constantes e providenciou auditoria para atender ao fisco. Descobriu vários erros materiais em sua escrita. Os erros percebidos nos inventários dos estoques em 1999 e 2000 foram detectados antes e corrigidos nos livros fiscais, mas não realizara os ajustes respectivos na contabilidade. Outra inconsistência se verificou nas saídas de mercadorias (foram dobradas ou cortadas e apropriadas na conta de receita de prestação de serviços).

Corrigir tais erros alterou o custo das mercadorias vendidas e o resultado do período, implicando em alterar as provisões tributárias e os registros dos valores de impostos a recolher e a recuperar, tudo dentro da melhor técnica contábil.

Para melhor demonstrar os resultados refez a escrita e produziu novo jogo de livros contábeis. Esses, por força da verificação do erro material argüido, deveriam ser aceitos. Lembrou que a contabilidade teria interesses difusos e a administração não poderia se opor a tais consertos.

Em 31/12/1999, o estoque do produto bobina 0,43 era de 43.933,26 kg, e não 430.993,26 kg. Os demonstrativos elaborados (entradas e saídas - relacionadas através de 1500 notas, se prestaria a fornecer evidências do erro invocado e não a provar o exato estoque final, algo em torno dos 43.000 kg).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

O relatório produzido, embora não coincidindo exatamente (apontou 1.578.990 kg) e as saídas contabilizadas (1.594.990 kg), não poderia servir como elemento fragilizante na recomposição da sua escrita. A utilização dos montantes mensais corretos, como vendas de bobina galvanizada 0,43, seria a expressão da verdade e não a forma originalmente apresentada.

Os demonstrativos trariam evidências que deveriam ser apreciadas pelo autuante, pois apontariam a movimentação escriturada, de forma consistente e dentro dos parâmetros da fórmula admitida pelo Fisco para apurar o custo de mercadorias vendidas ($CMV = Ei + Compras - Estoque Final$).

As notas fiscais de prestação de serviços deixaram de ser apresentadas no curso da ação fiscal por terem sido consideradas irrelevantes, devido a sua monta, frente à escrita refeita. Todavia, a juntada neste momento, supriria a falta e provaria o bom direito a lhe assistir.

Os valores anteriormente havidos como receitas de serviços não tiveram esta natureza, nem se configuravam nesses documentos. A verdade material estaria na nova contabilidade. Nesta não fora desconsiderada toda a escrita anterior. Apenas duas alterações ocorreram. Em uma os estoque finais que foram recompostos e na outra a reclassificação das receitas de serviços para vendas, implicou em alteração no custo de mercadorias vendidas e, por conseqüência, nos resultados apurados.

Haveria excesso do autuante ao desclassificar sua escrita, pois nenhuma falha de escrituração foi apontada. Contesta o fundamento legal para a desclassificação (art. 530, inciso II, "b", do RIR/99).

Os erros detectados sofreram correção. Nenhuma justificativa produziu o auditor fiscal para sustentar o arbitramento. Por conseqüência todos os lançamentos efetuados para o IRPJ, CSLL e multa isolada, por se assentarem nas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

planilhas originalmente inseridas na intimação fiscal 141/2001, de 21/08/2001, não poderiam prosperar, sob pena de jogar por terra o trabalho de (8) oito meses da auditoria independente.

As alterações não decorreriam de um pedido seu, mas, seriam impostas em cumprimento do princípio da verdade material. As notas de serviços partiram de uma concepção errada. Mercadorias foram vendidas, embora especificadas como mão de obra, os materiais utilizados, nem se fossem trabalhos artesanais, justificariam o preço ali contido.

À alegação do Fisco (fls. 09-10 do TVF), de que o primeiro recolhimento materializa a opção do contribuinte pelo pagamento por estimativa, se oporia as constatações dos erros materiais que viciaram a sua vontade inicial.

Contesta o enquadramento legal e os lançamentos realizados para o ano de 2000, (estimativas isoladas), por desconsiderar um trabalho de 8 meses, realizado por perito contábil que reproduziu a verdade material, não podendo ser desprezado sem que lhes apontassem falhas.

A ação fiscal não prosperaria posto que, se baseara na contabilidade anterior, portadora de falhas sanáveis. Como seria credora da Fazenda Nacional, a multa não se sustentaria. Pediu compensação de ofício dos valores recolhidos a maior, com eventuais débitos remanescentes.

Despacho de fls 610-612 da autoridade julgadora devolveu o processo para a realização de diligência com finalidade de comprovar a regularização procedida junto ao Fisco Estadual, no tocante a reclassificação das receitas de vendas de serviços, para vendas de mercadorias. Também solicitou as notas de vendas do produto "bobina galvanizada 0,43". Após pedir dilação de prazo, (fls. 618), informou que estaria providenciando, ainda tais retificações (fls.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

619). Seria impossível nominar para quem vendera as bobinas 0,43, porque as vendas se realizaram no varejo e as saídas eram totalizadas em parcelas mensais. Na verdade o produto seria adquirido em rolos e apenas cortado, se transformando em peças menores, atividade que não se enquadraria em industrialização mais sim em "fracionamento".

A DRF Maringá, conforme fls. 622 conseguiu da Agência de Rendas do Município a informação de que a interessada não retificara suas informações fiscais. O Resultado da diligência consta do relatório Fiscal de fls. 640/641.

A decisão do juízo de 1º grau, às fls 643/670, julgou procedentes as exigências. A cobrança ora intentada visaria o cumprimento das obrigações tributárias, devidas a partir da análise da escrituração original do sujeito passivo. A defesa se fez de forma indireta a partir da invocação de erro material em sua escrita.

Formou seu convencimento a partir da resposta às perguntas: "(i) as irregularidades constantes da escrita original seriam meros erros materiais?; e (ii) a nova escrita retificaria, para todos os efeitos, as incorreções existentes na contabilidade original? Destacou a importância de cotejar o procedimento junto aos pressupostos que validam a escrita contábil e não a simples opinião de um perito particular. Nesta linha reproduziu a Resolução CFC 751/93.

A resposta à primeira indagação seria fornecida pelo exame dos conceitos de erro e fraude veiculados pela Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 03 a qual transcreveu, dizendo ser possível classificar de erro o equívoco, já admitido pela fiscalização (fls. 542), relativo ao produto "Chapa Preta 18 3 X 1,20", cujo preço unitário constou no inventário de 31/12/2000 como sendo de R\$ 86,00 por quilo, quando o correto era R\$ 0,86 por kg. Também se poderia – em tese – classificar de erro o estoque final, em 31/12/1999, do produto "Bobina galvanizada



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

0,43", caso houvesse uma maneira de constatar, de forma inequívoca, que o estoque efetivo do produto naquela data era de 43.993,26 kg, e não 430.993,26 kg.

Mas seria inadequado chamar de erro o ato de classificar uma venda de mercadorias como venda de serviços e nas circunstâncias dos autos, apontando para ocorrência de fraude, nos anos-calendário 1999 e 2000, linha na qual conduziu suas extensas razões.

Ciência em 27/04/2004, recurso interposto em 27/05/2004, às fls. 674/724, onde, referindo-se à "essência dos fatos" relatou que após o início da presente ação fiscal descobriu erros materiais na contabilidade, na apuração dos resultados. Determinou a realização de uma perícia, informando que uma auditoria interna já detectara nos anos de 1999 e 2000, erro nos estoques, já corrigido no livro de inventário, mas sem ajuste na contabilidade. Segundo erro fora verificado na conta de vendas (mercadorias e serviços) que apresentavam inconsistências.

A correção implicou em alteração no custo das mercadorias revendidas, dos resultados apurados, tendo o perito sugerido a confecção de novo conjunto de livros contábeis, agora, dentro da boa técnica de escrituração, providência não aceita pela autuante que rejeitou a retificação e procedeu ao arbitramento do lucro.

Refere-se a não estar pleiteando retificação (esta se faria por necessidade do erro detectado e por respeito aos princípios contábeis de interesse difusos).

A decisão não guardaria co-relação com os fatos e documentos juntados ao processo. A retificação estaria contida na "simplicidade de apenas dois aspectos grifados na folha anterior (a.) que se continham no inventário dos estoques em 99 e 00 já tinham sido detectados anteriormente e b) em vendas de mercadorias (que haviam sido dobradas ou cortadas – incluindo-se ai serviços de pequena



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

relevância), que haviam sido consignadas erroneamente em como prestação de serviços) e o que se verificou é que o relator impingiu uma dimensão maior às retificações, levando-as à condição pretendida de se imputar a desclassificação da contabilidade (tanto a original como a retificadora) e ao conseqüente arbitramento".

Analisa a decisão dizendo que a ementa não traduziria o caso dos autos, pois não apresentara bases inconsistentes e apenas notas de prestação de serviços.

A retificação se apoiou no Livro de Registro de Inventário, onde os valores do estoque teriam sido tempestivamente retificados em 1999 e 2000. Nesses livros foram constatadas saídas de mercadorias indevidamente consideradas como serviços. A evidência se fez a partir do conteúdo das próprias notas de prestação de serviços (com referência a mercadorias). Outros elementos foram juntados, conforme respostas fornecidas às intimações 141 e 142/2001, mas desconsiderados pelo autuante e julgador de 1º. grau.

O relatório da decisão combatida estaria incoerente quando dizia que o fiscal aceitara o produto "chapa preta 18.3 x 1,20", acatando as quantidades informadas para 2000, arbitrando o ano de 1999, com o mesmo argumento, implicando dizer que "ganhara, mas não levará". Erro também seria a conclusão de que, ela, recorrente, desclassificara sua escrita. Este papel caberia ao fisco. As falhas existentes não seriam bastante para justificar a medida extrema adotada.

Despacho de fls. 732 dá seguimento ao recurso.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

VOTO

Conselheira: IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso esta revestido dos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Tratam os autos de arbitramento do lucro por impossibilidade material de conhecimento da verdade dos fatos contábeis, no ano de 1999. Os argumentos das razões de apelo passam necessariamente pela análise da DIPJ retificadora na qual se conteria a verdade material dos fatos.

Todavia há um incidente que requer análise prévia, isto é, a possibilidade legal da aceitação das retificadoras, quando há mudança no regime de apuração do lucro. (Destaquei).

O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro, a partir de 01/01/1992, passaram a ser devidos, mensalmente, independente da forma de tributação escolhida. Em se tratando das empresas de pequeno porte, nos casos em que houvesse excesso tributável, estariam inclusas nessas regras, também.

Uma vez optando por resultados mensais, definitivos e independentes seriam cada período (12 balanços comporiam o ano calendário). Contudo, facultou a lei, a opção do contribuinte, realizar recolhimentos mensais, segundo as mesmas regras de presunção (caso das estimativas como antecipação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

do imposto devido na declaração). Nessa modalidade o resultado anual consolidava os doze meses em um só balanço.

Resultando imposto a recolher seria pago em cota única, na data fixada para entrega da declaração, quando negativo o resultado do período, poderia ser objeto de compensação ou restituição, na sistemática vigente no ano calendário de 1995, nos termos dos artigos 903, 905 do RIR/1994, com matriz legal nas Leis 8383/1991 e 8541/1992.

Para 1992 a opção do lucro era definitiva, efetuada na data do pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro e só poderia ser alterada no exercício seguinte, nos termos do parágrafo 1º do inciso III do artigo 39 da Lei 8383/1991.

A Lei 8541/1992 trouxe, em seu artigo 23, a permissão para que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real pudessem optar pelo pagamento do imposto mensal, calculado por estimativa, opção formalizada no mês de janeiro, no início das atividades, ou em qualquer outro mês do ano calendário. Autorizava, ainda, a mudança no regime de opção, uma única vez, durante aquele ano. Avançou o dispositivo legal, pois o artigo 26 transferia o momento de opção na forma de apuração do lucro, para entrega da DIRPJ, equiparando a pessoa jurídica à física. (Exceção feita às pessoas jurídicas que se continham no comando do artigo 5º. desta Lei, obrigadas a apurar o lucro real, segundo a atividade que exerciam).

A conversão da MP 812 na Lei 8981/1995, não alterou esse entendimento. O seu artigo 26 determinou as regras aplicáveis às pessoas jurídicas, na apuração dos resultados, segundo o regime de tributação cometido para o lucro presumido, real ou arbitrado. A novidade se conteve:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

a) no parágrafo 1º, (facultando às sociedades civis de prestações regulamentares, a possibilidade de apuração dos seus lucros na mesma forma das demais pessoas jurídicas);

b) no parágrafo 2º houve repetição do comando do artigo 23 da lei 8541/1992, quanto ao momento de opção na forma de tributação do lucro;

c) na imposição imposta no artigo 42 e 58 (trava na compensação dos prejuízos).

O artigo 27, confirmou a determinação do pagamento mensal do imposto, de acordo com as regras previstas para cada regime, sem prejuízo do ajuste previsto no artigo 37, que por sua vez também determinou, (sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto), às pessoa jurídica obrigada à tributação pelo lucro real e aquelas que não pretendessem ficar no lucro presumido (artigo 44), que deveriam, para efeito de apurar o saldo do imposto a pagar ou a restituir, consolidar o resultado em um único balanço anual: 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades. A Lei 9065/1995 ratificou/ retificou o procedimento na mesma linha.

Aqui, o quadro das possibilidades de apuração do lucro, mas todas elas convergindo para um mesmo fim: a opção do lucro se consolidando na entrega da declaração.

Determinou o artigo 3º. da Lei 9430/1996, que a opção se faria com o pagamento da 1ª. cota, dizendo-a irrevogável para aquele ano calendário. Neste dispositivo o óbice a aceitação da retificadora da recorrente, sob argumento de que o primeiro pagamento não implicaria em opção do regime de apuração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

Nos autos pretende a requerente mudar o regime de opção, depois de consolidado o período, entregue a DIPJ e sob procedimento de fiscalização, invocando a ocorrência de erro de fato.

Uma vez constituído e regularmente cientificado o sujeito passivo torna-se definitivo o lançamento. Os casos de sua revisão estão elencados nos incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional e seguem as determinações do artigo 149 do mesmo diploma legal. No caso dos autos o Decreto-lei 1967/1982, artigo 21, c/c Decreto-lei 1968, artigo 6º os quais determinam a forma na qual a retificação de declaração se revestirá.

Uma das possibilidades da revisão do lançamento diz respeito a ocorrência de erro de fato. Mas a extensão dessa revisão não é ilimitada. Em alentado estudo Aliomar Baleeiro ensina no seu Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Forense, 1999 pp. 810/811, que têm a doutrina e a jurisprudência distinguido entre erro de fato e erro de direito. No erro de fato seria possível a modificação produzida pelo administrador tributário. Já no erro de direito tal permissão não se verificaria, pois o lançamento é imutável em respeito ao princípio da estabilidade e da segurança das relações jurídicas. Tese defendida por juristas do porte de Rubens Gomes de Souza (Estudos de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1950, p.229) e Gilberto Ulhoa Canto (Temas de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Alba, 1964, vol. I, pp.176 e segs.) que se tornou vitoriosa nos tribunais superiores, da qual a Súmula 227 do antigo TRF é exemplo.

Para esses estudiosos, que formam a corrente dominante, erro de fato decorre de falta de exatidão e correção dos fatos ou atos que dão nascimento a obrigação. Falar-se em erro de direito seria falar em erro de critérios e conceitos jurídicos que fundamentam o próprio ato. A administração não é competente para se pronunciar sobre a lei. Apenas a aplica ao caso concreto. Também não há como



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

invocar desconhecimento da lei, da mesma forma que não lhe é permitido onerar o sujeito passivo com outro lançamento após regularmente cientificado.

Neste sentido se manifestou Gilberto Ulhoa Canto:

"Justamente em razão da mesma necessidade de se considerar que os atos administrativos têm caráter peculiar, é que avulta a circunstância de erro de direito não ensejar a anulação espontânea pela própria administração, porque esta, ao revés dos indivíduos é governo, é poder, faz aplicação da lei, não pode ignorá-la ou pretender, a posteriori, Ter dela feito errôneo uso. O mesmo não ocorre se há falta de fidelidade do indivíduo ao levar-lhe o seu contingente de fato".

(...)

Ao apreciar o erro como um dos motivos que justificam o desfazimento ou a revisão do lançamento, distingue a melhor doutrina, e já hoje, também a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as duas espécies em que o mesmo pode se revestir - erro de fato e erro de direito - , para só autorizar a revisão nos casos em que a autoridade lançadora tenha incorrido no primeiro (erro material, de cálculo, por exemplo) mas, não quando se trate de erro de direito. Tal entendimento está absolutamente conforme com o sistema jurídico que nos rege, que não admite defesa baseada em erro de direito, pois a ignorância da lei não escusa ninguém. Se assim é para particulares, com maior soma de razões sê-lo-á para a própria administração pública, que não poderá alegar a nulidade de ato seu por haver mal interpretado o direito, fazendo errônea aplicação sua ao fato".

A mudança de regime de apuração do lucro não é causa de revisão de lançamento e nem se incluiu no rol de erro de fato, mas erro de direito (mudança de critério jurídico). E confirmando, o artigo 3º. da Lei 9430/1996, o artigo 4º da INSRF 166/1999, determina que não seja admitida retificação que tenha por objetivo a mudança do regime de tributação, salvo nos casos determinados na legislação, para fins de arbitramento. Ademais, conforme legislação anteriormente citada, a entrega da declaração consolida a opção do contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

A matéria já é conhecida desta Câmara espelhada nas ementas a seguir transcritas:

"PAF - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO - MOMENTO DE APRESENTAÇÃO - A lei só admite a DIRPJ retificadora, se apresentada antes de instaurado o procedimento de ofício, desde que se comprove o erro nela contido.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - MUDANÇA DA OPÇÃO NA FORMA DE TRIBUTAÇÃO APÓS ENTREGA DA DECLARAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - A forma de apuração dos resultados se consolida com a entrega da declaração do imposto de renda das pessoas jurídicas. A lei não autoriza retificação com esse fim (Artigo 26 parágrafo 3º e 4º da Lei 9430, de 27/12/1996) – Ac 108-07.753 de 19/03/2004.

PAF - ERRO DE FATO - Não se ajusta ao conceito de retificação por erro de fato o pedido para retificar DIRPJ/1996 com finalidade de alterar o regime de apuração do lucro informado naquela ocasião, por falta de previsão legal.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - RETIFICAÇÃO APÓS ENTREGA DA DIRPJ PARA ALTERAÇÃO NA FORMA DE OPÇÃO DO LUCRO - IMPOSSIBILIDADE - A Lei 8981/1995 determinou que o imposto de renda das pessoas jurídicas seria devido a medida em que os lucros fossem auferidos, tendo suprimido a expressão "mensalmente" contida na lei anterior (8541/1992). Os lucros seriam apurados sempre no encerramento do período base, mensal ou anual, à opção do contribuinte ou quando a lei assim o determinasse. As formas possíveis de apuração naquele período eram a anual com recolhimentos mensais por estimativa e apurações mensais definitivas. Casos nos quais poderia ser suspenso o pagamento desde que se provasse a satisfação de todo crédito fiscal havido no período ou quando durante todos os meses do ano foi apurado prejuízo. O ADN COSIT nº 24/1996 não autoriza retificação de declaração com o fim específico de mudança de opção na forma de apuração do lucro. Ac. 108-07.595 de 05/11/2003.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2ª ed.1999, p. 120/121 leciona, ainda, que o “procedimento administrativo de lançamento é o caminho juridicamente condicionado por meio do qual a manifestações jurídicas de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior o ato administrativo do lançamento. (..) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e , portanto insuscetível de renúncia”.

Nos autos a incerteza na escrita originalmente oferecida esteve patente (prova está em sua retificação). Nesta há óbice legal a sua aceitação, conforme acima comentado. A forma de escrituração é livre contanto que siga a boa técnica contábil e não altere o pagamento dos tributos, conforme determina o PN 347/70.

O professor Renato Romeu Renck, em seu Livro Imposto de Renda da Pessoa Jurídica bem definiu o tema quando abordou a Questão Relativa à Apuração Contábil (fls. 119 a 146), em fundamentados ensinamentos, nos quais me louvei nas presentes razões de decidir.

A ciência contábil é formada por uma estrutura única, composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração das mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil deve observar as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo aos critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil, sob forma legal e um fato jurídico, imposto legal e prescritivamente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

O regime contábil é procedimental. Em sendo norma de estrutura prescreve como deve ser processada a transformação dos fatos em linguagem jurídica, dos valores referentes aos direitos patrimoniais, aí contidas as mutações quantitativas e qualitativas ocorridas dentro do universo patrimonial da empresa.

Ao ser aplicado o conceito de lucro, em seu conteúdo, subjaz o resultado de um período de apuração com obediência a todos os postulados e princípios contábeis que definem os critérios adotáveis na quantificação do resultado da pessoa jurídica. Feito o registro contábil como determina a lei torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário serve como indício de imprestabilidade da escrita para seus fins:

“Os registros contábeis são realizados segundo leis comerciais por outorga de competência. A obtenção do lucro e da renda tem na ciência contábil a preocupação com a quantificação e qualificação dos direitos patrimoniais de natureza econômica, enquanto ciência está sempre em constante evolução.

A legislação societária instituiu procedimentos, para apuração de resultados periódicos, preservando a verdade material que é o objeto da ciência. (No caso dos autos não houve como conhecê-la).”

A quantificação da renda tributável parte de um resultado comercial, nos termos do artigo 7º do DL 1598/77. O cálculo final da base impositiva é ajustado em consonância às normas ordinárias específicas de apuração, que devem estar em sintonia com as regras constitucionais, conforme inciso I do artigo 8º do mesmo citado DL 1598/77. O resultado comercial é a quantificação da base impositiva. Esta não seria sustentável se a elas não fosse agregada a ciência contábil, através da qual se estuda, cientificamente, as variações quantitativas do patrimônio.

O artigo 227 do RIR/1994, conceitua o que vem a ser receita líquida de vendas e serviços. Por sua vez, o parágrafo 1º do artigo 187 da Lei das S.A,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

também determina que na apuração do lucro do exercício social serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentes de sua realização em moeda e os custos e despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas, devidamente escriturados. (destaquei).

É exigido de todas as pessoas jurídicas o cumprimento de obrigações principais e acessórias. Obrigações positivas e negativas. Observância não somente dos Princípios Gerais do Direito como também dos aspectos científicos da Contabilidade, em seus postulados e princípios. A escrita fisco/contábil deve ser o rio que tem curso conhecido e águas translúcidas. Turvá-las, não justifica sua existência, nem autoriza sua aceitação. Navegar sem bússola não garante a chegada a um porto seguro.

Outro caminho não restava ao autuante a não ser o do arbitramento, nos termos do artigo 539, II do RIR/1994 e artigo 16 da Lei 9249/1995. São os seguintes, os textos da Lei:

“Artigo 539 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto quando (DL 1648/78, art.7º, Lei 8218/91, arts. 13 e 14 parágrafo único, 8383/91, art. 62 e 8541/92 art.21):

II - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou, ainda, revelar evidentes indícios de fraude.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:
(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte, revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;
- b) determinar o lucro real.”

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

Parecer Normativo nº 23/1978, ao tratar das hipóteses de arbitramento, referindo-se ao inciso I do art 539 do RIR/1994, distinguiu o arbitramento como forma de aferição de lucro e não como penalidade, quando afirmou com propriedade que:

"Falta de escrita regular - O pressuposto de fato previsto no inciso (falta de escrituração regular) não distingue as causas dessa falta. O arbitramento não representa penalidade e sim valoração do lucro tributável."

A falha apontava o arbitramento como a medida de que dispunha a administração para fazer cumprir a obrigação tributária. A matéria é pacífica neste Colegiado, refletida na ementa a seguir transcrita:

"IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO - O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real, parte do lucro líquido do exercício, ajustando-o, fornecendo o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável, não comportando mais qualquer ajustes. (Ac. 108-08.157 de 26/01/2005)."

A atividade fiscal é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional. Não compete a autoridade fiscal, nem ao julgador administrativo, determinar outra forma de proceder, quando os fatos se subsumem a norma, não sendo possível o desvio do seu comando.

Pela mesma razão não é possível esta instância se pronunciar quanto a compensação. A tal pedido é oposto o artigo 16 da IN SRF 21/1997, que determinou a competência das Autoridades das unidades jurisdicionante para conhecimento da matéria, na forma do parágrafo 3º do artigo 12 do mesmo diploma legal.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63
Acórdão nº. : 108-08.319

Ao argumento da recorrente de não caber multa de ofício no procedimento porque seria credora da União, se opõe a disposição da Lei 9430/1996 onde está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no sistema tributário federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício

A multa imposta no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos decorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.

O devedor civil tem dois vínculos, um, o débito contraído e o outro, a responsabilidade para quitá-lo. Quando não o faz, poderá sofrer execução, onde o patrimônio pessoal responderá pela satisfação da dívida. Este mecanismo teria semelhança com a multa aplicada nos procedimentos de ofício. Quando o contribuinte é autuado e confirmado o débito, deverá realizar o pagamento. Tal não ocorrendo, poderá ter o débito inscrito em dívida ativa e encaminhado à execução.

Diz a Lei 9430/1996:

“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuando a hipótese do inciso seguintes:”

A multa decorre da natureza do ilícito. Como norma penal em branco é preenchida segundo o tipo penal ao qual se subsume. Sendo norma de superposição, em complemento ao direito tributário, somente este dirá o que vem a ser tributo, quais suas espécies, quem é o contribuinte, responsável ou substituto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10950.001040/2002-63

Acórdão nº. : 108-08.319

Ensina O Professor Celso Ribeiro Bastos, em seu Curso de Direito Financeiro e Tributário, às fls. 191, sobre a interpretação:

“ a ordem jurídica é um sistema composto de normas e princípios. A significação destes não é obtível pela pretensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida se interpretam. É dizer , até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma. Disso resulta uma interferência recíproca entre normas e princípios , que faz com que a vontade normativa só seja extraível, a partir de uma interpretação sistemática , o que por si só , já excluí qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade”.

Por isto não haveria, diante dos fatos analisados nos autos, como proceder de forma diferente.

Pela relação de causa e efeito existentes entre as matérias litigadas, a conclusão de mérito quanto ao principal, aplica-se por inteiro ao lançamento decorrente.

Diante do exposto deixo de comentar os demais argumentos por restarem prejudicados e Voto no sentido de Negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de maio de 2005.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO