



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº: 11040/000.010/92-31

Sessão de 19 de maio de 19 93

ACORDÃO Nº 101-85.159

Recurso nº: 104.278 - IRPJ - EXS: DE 1989 a 1991

Recorrente: ZANOL E SOARES LTDA

Recorrida : DRF EM PELOTAS - RS

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA--

O deferimento do pedido de diligências e perícias, ao amparo do disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, é ato discricionário da autoridade julgadora, que do exame dos autos emerge ou não. No caso ausente o motivo para o seu diferimento.

TRD - O princípio da anterioridade vem da a sua aplicação antes de 01.08.91, data da publicação da MP. nº 298, convertida na lei 8.218/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ZANOL E SOARES LTDA**.

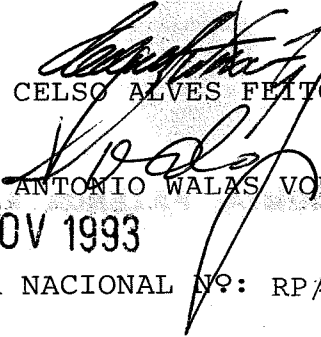
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 35.156.792,00, no exercício de 1989 (padrão monetária à época), bem como o encargo da TRD exigido no período de fevereiro de 1991 até a edição da Medida Provisória nº 297/91. Vencidos os Conselheiros MARIAM SEIF (relatora), CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, que mantinham a cobrança da TRD. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.

Sala das Sessões (DF), 19 de maio de 1993


MARIAM SEIF

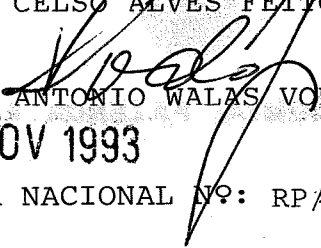
- PRESIDENTE

V.V


CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR DESIGNADO

VISTO EM


ANTONIO WALAS VODOZ PIREZ

- PROCURADOR DA FA-

SESSÃO DE: 19 NOV 1993

ZENDA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº: RP/104-0.172

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAU PIMENTEL, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.





PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

RECURSO Nº: 104.278

ACORDÃO Nº: 101-85.159

RECORRENTE: ZANOL E SOARES LTDA.

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PELOTAS (RS)

R E L A T O R I O

ZANOL E SOARES LTDA., estabelecida à Rua Um s/ng, Vila Arthur Lange, Pelotas, RS, recorre a este Conselho, pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

O lançamento originou-se do não pagamento do Imposto de Renda-Pessoa Jurídica, nos exercícios de 1989 a 1991, bem como do arbitramento do lucro nos mesmos exercícios, em virtude da empresa ter optado pela tributação com base no lucro presumido, sem preencher as condições legais, uma vez que sua receita era superior ao limite fixado em lei, e não possuir escrituração contábil nos moldes da legislação de regência. No exercício de 1989, também foi apurada omissão de receita, nos termos do demonstrativo de fluxo de caixa de fls. 14, sob o fundamento de que o valor dos dispêndios ultrapassou o valor dos recursos efetivos do exercício no montante de Cz\$39.156.792,00.

Contestando o lançamento, a contribuinte ingressou com a impugnação à fls. 28/30, alegando, em síntese, o seguinte:

- preliminarmente, é necessário que se faça prova pericial, que possibilite à impugnante os meios de prova admitidos em Direito Administrativo;

- quanto ao mérito, mantém registro contábeis que podem ser acionados para uma apuração real de suas atividades comerciais;

- no entanto, para que isso seja possível, torna-se necessária a perícia requerida, para dirimir dúvidas e incertezas e, finalmente apurar-se o lucro real;

- que o Supremo Tribunal Federal declarou incons-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

titucional a cobrança da TRD sobre o Imposto de Renda relativo ao exercício de 1991.

Conclui sua impugnação requerendo: a) realização de perícia; b) após sua realização, reabertura de prazo para defesa e, c) caso contrário, fosse julgado insubsistente o auto de infração.

A autoridade de primeira instância, julgou improcedente a impugnação, fundamentando-se em reiteradas decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a posterior apresentação da escrita contábil após efetivado o lançamento, não surte o efeito de restabelecer a tributação com base no lucro real, conforme decisão de fls. 36/37.

Ainda irresignada, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 40/43, onde reitera as razões apresentadas na peça impugnatória, além de aduzir que:

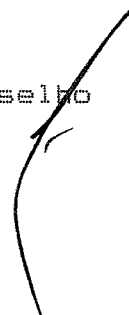
- a autoridade singular, sem fundamentação indeferiu a justa e necessária perícia e, com isso, cerceou o seu direito de defesa, ferindo princípios consagrados na Carta Magna, especialmente, o de que todos são iguais perante a lei;

- nos exercícios de 1989 e 1990, houve ingresso proveniente de saídas registradas no livro competente, comprovadas através de documentos, que o fisco não considerou;

- o lançamento do crédito tributário pode ser revisto e alterado, não só pelo fato de ser impugnado pelo sujeito passivo, como também por iniciativa de ofício da autoridade fiscal, conforme disposto no artigo 145 do CTN.

A recorrente finaliza requerendo a este Conselho que se declare a total improcedência do Auto de Infração.

E o relatório.





Processo - 11.040/000.010/92-31

Recurso - n. 104.728

Recorrente - Zanol e Soares Ltda

Acórdão nº 101-85.159

Declaração de voto-Vencedor

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA - Relator Designado:

A minha divergência em relação ao voto da nobre relatora se cinge tão somente à questão TRD e seu período de vigência.

A matéria não é nova, tendo sido objeto de diversos votos neste Conselho de Contribuintes, dos quais destacamos dois (2), em resumo:

Conselheiro PAULO IRWIN DE CARVALHO VIANA

" Trata-se aqui da aplicabilidade da Taxa Referencial Diária Acumulada aos débitos tributários.

Como se sabe, inicialmente a TRD foi eleita, por norma de lei (Medida Provisória n. 294, convertida na Lei 8.177/91), em índice de correção monetária dos débitos fiscais, para o período iniciado em 1.2.91. Tratava-se de iniciativa da União que visava preservar o valor dos débitos fiscais em face da



Processo nº 11040-000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159
extinção do BTNF, que vigia anteriormente,
para esse fim.

O Fisco passou, então, a cobrar a correção monetária, no período iniciado em 1.2.91, calculada pela TRD, cobrando também os juros de mora, à taxa de 1% ao mês, conforme legislação específica.

...

Havia, entretanto, incontornável injuridicidade nesses diplomas, porquanto a Taxa Referencial Diária reflete o nível médio de juros praticados no mercado, pelas suas principais instituições, sendo por isso incompatível com o objetivo da norma, conceitualmente vinculado à perda de valor da moeda. Como é curial, taxa média de juros praticados no mercado não é reflexo nem indicador da desvalorização da moeda.

Obviamente foi grande a reação no meio jurídico, reação que alcançou na verdade todos os setores da sociedade. A matéria mereceu amplo debate, com substancial número de ações judiciais que objetivaram a decretação da inconstitucionalidade dos mencionados dispositivos legais, e o abandono da TRD como índice da atualização monetária.



Não pode ser olvidado, aqui, que o pleno do Supremo Tribunal Federal julgou a matéria, em relação ao sistema habitacional, em ação direta de inconstitucionalidade n. 00004030/600, concluindo, à unanimidade de votos, pela inconstitucionalidade invocada. Nesse julgamento, destacou-se o voto proferido pelo eminente Relator, Ministro Moreira Alves, que o inicia com substanciais onze páginas voltadas para a doutrina e a análise da **retroatividade**, no contexto do direito intertemporal. Este é um dado ao qual nos reportamos adiante.

A União admitiu, então, a inconstitucionalidade também da norma similar, que erigia a TRD para a atualização de débitos fiscais. E, com efeito, as razões e os fundamentos se confundem, na matéria, sendo inteira a aplicabilidade dos argumentos que embasaram a decisão do Supremo Tribunal à questão dos débitos fiscais.

Foi assim que a Medida Provisória n. 297, de 28.06.91, publicada no D.O.U. de 29.06.91, com vigência a partir de sua publicação (art. 14), veio acolher e acatar o pronunciamento da doutrina judicial, no



Acórdão nº 101-85.159

sentido da imprestabilidade da TRD para esse fim.

...

Essa Medida Provisória não foi convertida em lei (seu texto, não discriminava claramente a que título incidiria a TRD sobre os débitos em questão, e a União editou nova Medida Provisória, de n. 298, de 1.8.91, explicita quanto àquela titulação, posteriormente convertida na Lei 8.218/91, instituindo a aplicabilidade da TRDs sobre os débitos fiscais, a título de juros.

Ocorre que o Fisco optou por interpretar extensivamente o novo diploma legal, para dar-lhe aplicação retroativa, e assim ressarcir-se da perda de valor dos débitos fiscais pelo período que transcorreu entre 1.2.91 e 1.8.91. Essa perda era inevitável dado o pronunciamento judicial e o reconhecimento, pelo próprio Executivo, da inconstitucionalidade da aplicação da TRD como taxa de correção monetária (E.M. da MP 297/89).

...

Evidencia-se, assim, a clara ilegalidade do procedimento do Fisco quando cobra os juros incorridos no período anterior à introdução



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 11040-000.010/92-31

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 101-85.159

da Lei n. 8.218 (Medida Provisória n. 298, de 1.8.91) calculados pela TRD. Para esse período o juro aplicável é aquele estabelecido na lei que então vigia, vale dizer, o juro legal então conhecido pelo contribuinte, de 1% ao mês. A norma introduzida pela Medida Provisória de 1.8.91, de vigência imediata somente enseja a aplicação do índice da TRD referente ao período que nesta data se iniciou.

Para assim concluir, na verdade não é necessário maior esforço: imagine-se que a MP 298 (Lei 8218), em 1.8.91, houvesse alterado a redação do artigo 2.º do Decreto-lei n. 1.736, de 20.12.79, que fixava os juros legais em 1%, para, na nova redação, estipular que aqueles juros eram, digamos, de 50%. Indubitável que a ninguém ocorreria aplicar esses juros de 50% retroativamente, para o período precedente à lei nova, vale dizer, para alcançar todo o período ainda não atingido pela decadência. A idéia é tão inadmissível que jamais disso se cogitou, salvo exatamente como absurdo, no exemplo de Ruy Barbosa Nogueira, adiante transcrito. Em outros termos, a lei não pode alterar o índice de juros incidentes em período



Acórdão nº 101-85.159

anterior à sua introdução. Se pudesse, não se trataria apenas de admitir a cobrança retroativa da TRD, na conjuntura atual, mas admitir que em qualquer tempo a lei poderia elevar os juros relativos a períodos pretéritos, sem limitação, sem respeito pela relações já definidas, nem pela previsibilidade que é elemento insito ao direito tributário.

Por conseqüência, a tese da retroatividade da Lei n. 8.218/91, para o fim de aplicar aos débitos, pelo período a ela anterior, uma taxa de juros então desconhecida pelo contribuinte, é inteiramente absurda e colide frontalmente com os mais elementares princípios de direito geral, e tributário em particular.

...

Com efeito, o próprio Supremo Tribunal Federal, também então, foi firme em sua jurisprudência, afastando seja a aplicação retroativa, seja a postergação da vigência da nova norma. Assim, exemplificadamente, julgado o Recurso Extraordinário n. 68.925, o Supremo confirmou a aplicabilidade da nova norma - vale dizer, da correção monetária - somente a partir de sua introdução, e mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 11040-000.010/92-31

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 101-85.159

quando se tratasse de fato gerador pretérito, voto condutor do eminente Ministro Djaci Falcão, presidente e relator. Eis a ementa do v. aresto.

" EMENTA - Correção monetária sobre débito tributário a partir da vigência da lei que a instituiu, Art. 8. da Lei de Introdução ao Código Civil, Lei n. 4.862, de 1965. Recurso Provido."

...

Assim, nenhuma correção monetária é de ser exigida, relativamente ao período decorrido entre 01.02.91 e 01.08.91, e a aplicação da TRD acumulada, introduzida a título de juros pela Medida Provisória n. 298, desta última data, (lei n. 8.218/91) não pode envolver aplicação de índices pertinentes àquele período precedente, também porque tal implicaria conflito com a regra de tratamento isonômico entre sujeitos passivos.

...

De todo o exposto, extrai-se, com facilidade, que:

1. a aplicação da TRD como índice de correção monetária é inconstitucional e foi afastada...



Acórdão nº 101-85.159

2. somente com a introdução da Medida Provisória n. 298 (Lei 8.218) a TRD tornou-se aplicável como índice de juro aos débitos fiscais...;

3. a aplicação retroativa que vem sendo dada pelo Fisco a essa incidência de juros calculados pela TRD é inadmissível: a Lei que introduziu ônus para o contribuinte não pode retroagir ... porque incompatível com o texto constitucional ... e com os princípios ... a saber:

- a) o princípio da previsibilidade...;
- b) o princípio de que não se admite surpresa para o efeito de agravar débito fiscal...;
- c) o princípio da isonomia;
- d) o princípio da irretroatividade da norma tributária

..." (Acórdão n. 107-0.410, de 05.07.93)

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA

" Inobstante a brilhante argumentação com que foi agraciada esta Câmara pelo ilustre Conselheiro e relator Maximino Sotero de Abreu, ao negar provimento ao recurso para manter a imposição da Taxa Referencial Diária, integralmente, no cômputo do crédito



Acórdão nº 101-85.159

tributário, entendo que sua cobrança no período entre fevereiro e julho de 1991 é indevida, quando só é cabível a aplicação do percentual de 1% ao mês, a título de juros de mora, para, somente a partir de 01.09.91, ser a mesma exigida, por ser esta a data a partir da qual a Lei n. 8.218/91, que considerou a TRD como juros, passou a vigor e ter eficácia. " (Acórdão 107 -0.410 - Recurso 102658)

Em linhas gerais as minhas razões de decidir por ocasião do voto que proferi em 19/05/93, estão em sintonia com o esposado nos votos referidos, bem colocadas, por isso, com a devida vênia, adotadas.

A leitura atenta da legislação enfocada não pode deixar dúvida sobre a retroatividade pretendida, ainda que pudesse ser afastado o obstáculo estabelecido no artigo 192, parágrafo 3. da Constituição Federal.

A Medida Provisória n. 298, de 29.07.91, fixou em seu artigo 3. o seguinte:

" Art. 3. Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional incidirão:



I. juros de mora equivalente à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculado desde o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e
..."

inovando, já que inexistente tal determinação de juros com fundamento no referido índice na Medida Provisória n. 294, de 31.01.91, para tanto bastando a leitura do artigo 9. da mesma, Lei 8.177/91).

Sequer a redação do artigo 30 da Medida Provisória 298, que resultou na Lei 8.218/91, verbis:

" Art. 30. O caput do art. 9. da Lei n. 8.177, de 1. de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

" Art. 9. - A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e sobre os passivos de empresa concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação



extrajudicial, intervenção e administração especial temporária",

tem o condão de fazer retroagir a nova imposição criada. A nova redação do artigo 30 da Lei 8.177, de março de 1991, criou hipótese e comando novos, com vigência a partir de sua edição, pouco importando a data de edição da lei alterada. Só a partir da nova lei, aplicável a nova imposição.

Cabe ainda registrar a opinião da doutrina quanto ao tema, assim exposto:

" 14. Consta-se então que desde 30/ago/91 (dia da publicação da Lei n. 8218), por força de Lei, a TR e a TRD passaram a ser consideradas como juros de mora, para efeitos tributários federais.

15. Contudo, qual enquadramento jurídico deve se dado à TR para os demais efeitos tributários, bem como para os contratos efetuados com o Sistema Financeiro em geral, não somente o da Habitação?

16. Nossa opinião é que a fórmula de cálculo da TR decorre de um "mix" de taxas de juros praticadas por diversas instituições financeiras, o que a transforma em um indicativo da média da taxa de juros



praticada no mercado. Consequentemente, é como efetiva taxa de juros que deve ser entendida a TR, nunca como um indexador. Desta forma, a TR poderá ser utilizada tanto como juros moratórios, , remuneratórios ou indenizatórios nas obrigações privadas, dependendo do que tiver sido estipulado entre as partes.

17. Esta conceituação como efetiva taxa de juros traz de novo a discussão sobre a aplicabilidade do art. 192, parág. 3, da Constituição Federal de 1988, que estipula como limite máximo permitido a cobrança de 12% de juros reais ao ano.

18. É da competência privativa do Poder Legislativo editar normas gerais, abstratas e vinculativas, para regular a generalidade das situações, porém entendo que o Poder Judiciário tem competência para julgar com base na norma constitucional cada caso concreto que lhe seja submetido. Não se pode deixar ao bel prazer dos legisladores de plantão a aplicabilidade de uma norma constitucional.

...

20. Portanto, em razão de todas estas mudanças conceituais efetuadas no decorrer



Acórdão nº 101-85.159

da existência da TR e da TRD, tanto a legal quanto jurisprudencial, passo a concluir afirmando que:

- a) a TR e a TRD não podem, nem nunca puderam, ser usadas como indexador dos tributos federais;
- b) hoje, no momento em que está sendo escrito este argito, inexiste indexador para os tributos federais;
- c) os Estados e Municípios não podem, nem nunca puderam, usar a TR ou a TRD como indexador de seus tributos, ou mesmo como referencial para seus indexadores (leia-se: Unidades Fiscais estaduais e municipais);
- d) em face da Lei n. 8.218, de 29/ago/91, a TR e a TRD passaram a ser usadas como taxas de juros moratórios para os créditos fiscais federais;
- e) inexiste qualquer referência na legislação federal sobre a utilização da TR e da TRD pelos Estados e Municípios;
- f) é ilegal a utilização da TR e da TRD como indexador de quaisquer obrigações privadas, inclusive as referentes ao Sistema Financeiro da Habitação;



Acórdão nº 101-85.159

g) nos contratos em geral, incluindo os do sistema financeiro como um todo, em que tiverem sido ajustadas taxas de juros, estas devem ser utilizadas, ao invés da TR e da TRD;

h) a TR e a TRD espelham uma média das taxas de juros praticadas no sistema financeiro, podendo ser consideradas contratualmente como taxas de juros moratórios, remuneratórios, compensatórios etc.;

i) a TR e a TRD, como taxa de juros, deverão estar submetidas ao que dispõe o art. 192, parág. 3., da Constituição Federal de 1988, que estipula o limite máximo de 12% de juros reais ao ano, quando este vier a ser regulamentado pelo Poder Legislativo (o que, entendo, não impede que o Poder Judiciário julgue aplicando a norma constitucional ao caso concreto, face a inércia do Poder Legislativo)." (IOB - Repertório de Jurisprudência - n. 22/91 - pág.414)

Portanto, sob pena de se ferir os artigos 144 e 161 do CTN, além dos princípios constitucionais já invocados, com embasamento ainda no artigo 105 do mesmo diploma complementar, dou parcial provimento ao recurso da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 11040-000.010/92-31

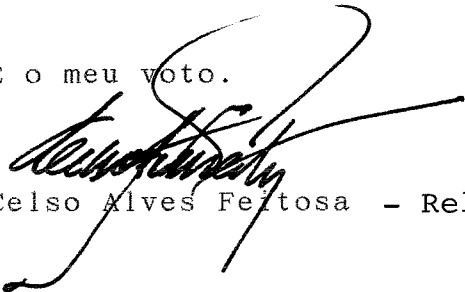
18

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 101-85.159

Recorrente para afastar a incidência do índice da TRD como
juros antes de 01.08.91.

É o meu voto.


Celso Alves Feitosa - Relator Designado:





PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

V O T O V E N C I D O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Estão em julgamento duas questões: uma preliminar, pela qual a recorrente argui cerceamento ao seu direito de defesa; outra relativa ao mérito da exigência.

A preliminar suscitada pela recorrente, deve-se ao fato da autoridade de primeira instância ter indeferido a realização de perícia contábil, com a finalidade de confirmar a existência de sua escrita contábil.

Não assiste razão à recorrente neste particular, pois o atendimento ou não de tais pedidos constitui ato discricionário da autoridade fiscal, já que o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 relaciona a determinação de diligências e perícias com o livre discernimento do administrador, que mandará realizá-las "quando entendê-las necessárias".

O parágrafo único deste mesmo artigo, por seu turno, impõe ao contribuinte que requer a perícia a apresentação de pontos de discordância e as razões e provas que tiver, indicando, inclusive, o nome e endereço do seu perito.

No presente caso, só foi indicado o nome e endereço do perito, uma vez que os pontos de discordância e as razões e provas tendentes a desqualificar a imputação fiscal situaram-se no terreno de meras alegações, desacompanhados de qualquer elemento concreto que pudesse justificar a pretendida verificação.

Assim, fica evidente que o pedido de perícia formulado pela contribuinte objetivou, precipuamente, a transferência do ônus da prova quanto a existência de escrita regular à autoridade fiscal, pretensão essa que não merece prosperar, eis que tal comprovação é de inteira responsabilidade da recorrente, a qual deveria fazê-lo no curso da ação fiscal.



PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

Nestas circunstâncias, não vejo como acolher a negativa de realização de perícia como condição capaz de provocar a reforma da decisão recorrida, mesmo porque, como já ressaltado nos itens precedentes, se o julgador a indeferiu, louvou-se em competência que a lei lhe confere de recusar os pedidos de perícias e diligências que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Nem se argumente que tal indeferimento acarretou cerceamento do seu direito de defesa, pois ao ingressar tempestivamente com a impugnação e o recurso, a empresa demonstrou, de forma inequívoca, seu pleno conhecimento do processo fiscal, contra o qual exerceu, inclusive, o mais amplo direito de defesa.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade arguida.

Passo, assim, ao exame do mérito do litígio.

Como se vê do relato, cinge-se a controvérsia em torno do arbitramento de lucro levado a efeito pela autoridade fiscal, na constituição do crédito tributário em causa, tendo em vista que a contribuinte, optou pela tributação com base no lucro presumido, sem que a lei o permitisse, e não possuía livros e documentos comerciais e fiscais que propiciassem a tributação com base no lucro real.

Segundo os fatos descritos na peça vestibular, e corroborados pelos elementos que instruem os autos, a empresa declarou receita bruta no valor de Cz\$ 42.863.560,00, quando o limite permitido para o ingresso no regime simplificado, no seu caso, que iniciou as atividades no mês de setembro de 1988, era de Cz\$ 19.898.000,00 ($1/12 \times 59.694.000,00 \times 4$), fato que implica em automática exclusão da empresa desse regime de tributação. Assim sendo, só poderia ser tributada, no exercício em causa, pelo lucro real ou arbitrado. Tendo em vista que a recorrente declarou expressamente não possuir escrita contábil, não restou outra alternativa, senão a de arbitrar seus lucros.

A par de ultrapassar o limite fixado para o regime simplificado de tributação, a fiscalização apurou, do confronto de valores representativos de dispêndios com o valor dos recebi-



PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

mentos do exercício de 1989, período-base de 1988, um excesso de gastos em relação às receitas da ordem de Cc\$39.156.792,00, considerado pelo fisco como omissão de receita e tributado nos moldes previstos no artigo 400, 6o, do RIR/80.

Nas petições de defesa apresentadas, a contribuinte insurge-se contra o procedimento fiscal, alegando que embora tenha optado pelo lucro presumido, possui escrituração regular que permite a apuração do lucro real.

As alegações da recorrente não tem como prosperar, pois, de um lado não conseguiu comprovar a existência da escrituração regular que alega possuir, de outro lado, seu ingresso no regime simplificado, de início, ocorreu com inobservância dos dispositivos legais que regem a matéria. Ou seja, a opção que exerceu quando da primeira declaração apresentada se fez sem qualquer amparo legal, já que, não preenchia as condições para ingressar nesse regime especial de tributação.

Assim, conforme enfatizado na peça vestibular, nessa hipótese impõe-se a exclusão automática e compulsória da empresa no regime simplificado, submetendo-se, a partir daí, a todas as obrigações fiscais relativas à tributação normal das pessoas jurídicas, qual seja, a tributação pelo lucro real.

Na espécie não se pode cogitar sequer da faculdade que a lei outorga aos contribuintes optantes pela tributação simplificada quanto a sua permanência no regime no primeiro ano que ultrapassa o limite de receita, vez que tal tratamento só é autorizado às empresas que em exercícios anteriores enquadravam-se em tal regime, consoante estabelecido no artigo 392 do RIR/80:

"Art. 392 - No exercício financeiro em que a receita bruta ultrapassar o limite previsto no artigo 389, a pessoa jurídica que, no exercício anterior, houver optado pela tributação de que trata o referido artigo poderá, excepcionalmente, utilizar-se do regime tributário deste Subtítulo, presumindo o lucro mediante a aplicação, sobre a receita bruta operacional, do dobro dos coeficientes indicados nos incisos I, II e III do artigo 391, qualquer que seja o seu montante (Lei nº 6.468/77, art. 3o, e Decreto-lei nº 1.706/79, art. 1o, III)".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

Ora, no presente caso, como já ressaltado, a recorrente foi desenquadrada do regime simplificado no primeiro ano da opção, isto é, sequer ingressou no regime. Assim, não tendo preenchido as condições legais para o exercício da opção, obviamente, tais dispositivos não lhe são aplicáveis.

Portanto, tendo a recorrente exercido a opção pela tributação pelo lucro presumido, sem condições legais para fazê-lo, e não possuindo escrituração regular que permitisse ao fisco a apuração do resultado tributável pelo lucro real, a última alternativa que restou a autoridade fiscal foi a tributação com base no lucro arbitrado, que tem a função precípua de suprir a escrituração regular do contribuinte, na hipótese de sua imprestabilidade, inexistência ou não apresentação, para os efeitos de reconstituir o resultado passível de tributação pelo imposto de renda.

Não obstante o acerto fiscal no arbitramento levado a efeito, entendo que a diferença de Cz\$39.156.792,00, considerada como omissão de receita e tributada nos termos do artigo 400, § 6º, do RIR/80, improcede, senão vejamos.

A fiscalização, em face a ausência de escrituração regular por parte da empresa, caracterizou a ocorrência de omissão de receitas, mediante confronto de valores representativos de desembolsos com o valor dos recebimentos do período. Desse confronto resultou um montante de gastos superior às entradas de recursos, levando o fisco a concluir que a empresa subtraiu tal diferença do crivo da tributação.

Em exame de casos semelhantes transitados neste Conselho, tenho me posicionado pela inadequação do método de apuração eleito pela fiscalização na caracterização da irregularidade, vez que além de denotar um regime híbrido de caixa e competência não tem respaldo em uma investigação mais minuciosa nos registros e documentos da empresa.

Como acima enfatizado, na apuração da matéria tributável foram eleitas determinadas contas representativas de recebimentos e pagamentos efetuados pela empresa no respectivo período-base. As vendas declaradas foram consideradas como recebimentos, enquanto que os pagamentos foram caracterizados por



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

diversas rubricas constantes da declaração de rendimentos apresentada no exercício autuado e do quadro de informações gerais de fls. 11/13.

Não obstante o esforço dos autuantes em reduzir os dados obtidos num fluxo de caixa, com vistas a apurar o efetivo valor dos recebimentos e dos pagamentos registrados no período, entendo que o objetivo não foi alcançado, vez que o fluxo elaborado à fls. 14 deixou de considerar alguns elementos imprescindíveis ao correto cotejo dos recebimentos e aplicações, conforme exemplificamos abaixo.

Na apuração da receita disponível, ou seja,, dos recebimentos do período, não foi expurgado o valor das vendas a prazo efetuadas no ano fiscalizado, nem foi computado o valor das vendas a prazo realizadas no ano anterior e recebidas no período-base autuado, não havendo, por outro lado, nenhuma menção sobre a sua inoccorrência.

Ora, como se sabe, as receitas declaradas em cada período obedecem ao regime de competência, consagrado pela legislação do imposto de renda, para tributação das pessoas jurídicas. Isto significa, face a própria definição emprestada a tal regime, que no montante da receita declarada são computadas todas as vendas faturadas no período, independentemente do efetivo ingresso de numerário na empresa, isto é, sem levar em conta a forma de pagamento utilizada pelo cliente, se à vista ou à prazo, ou se em dinheiro ou qualquer outro meio ajustado entre as partes.

Dai poder-se afirmar que o montante das vendas declaradas não constituem, por si só, elemento seguro para representar os efetivos recebimentos do período, para os fins da presunção fiscal.

De igual modo, nem todas as rubricas representativas de despesas correspondem a efetivos desembolsos do período. A título exemplificativo temos o valor do pro-labore declarado, o qual sua atribuição decorre de expressa disposição legal, significando com isso que, independentemente de seu efetivo pagamento, a pessoa jurídica e respectivos sócios deverão reconhecer, para efeito de tributação, os percentuais definidos em lei como distribuídos e percebidos no período-base correspondente.



PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

Nem se argumente que o cômputo de tais valores na apuração da receita omitida objetiva compensar a utilização dos mesmos na declaração de rendimentos dos beneficiários para evitar a ocorrência de variação patrimonial a descoberto, eis que tratam-se de relações jurídicas distintas (uma com a pessoa física e outra com a pessoa jurídica no polo passivo), não podendo, por isso mesmo, o fisco cobrar da pessoa jurídica crédito tributário resultante de irregularidade praticada pela pessoa física.

Ademais, no caso sob exame, a autuante considerou todas as compras registradas na declaração como tendo sido feitas à vista, e ao mesmo tempo à fls. 12, informa um saldo de contas a pagar, inclusive a fornecedores, em 31.12.88, no valor de Cz\$39.190.975,00, sem contudo excluí-lo do fluxo elaborado à fls. 14. Note-se que, tão somente esta parcela seria suficiente para eliminar a diferença apurada entre os dispêndios e recebimentos, considerada omissão de receitas.

Nesta conformidade, forço é concluir que a assertiva fiscal, quanto a ocorrência de omissão de receita, só teria fundamento se respaldada em uma investigação mais minuciosa nos registros e documentos da empresa, principalmente quando o contribuinte não está sujeito a manter escrituração comercial, como ocorre na espécie, tendo em vista as elucidativas razões destacadas no voto condutor do Acórdão nº 103-08.951/89, da lavra do ilustre Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, que apreciando situação análoga à presente, assim concluiu:

"Como se trata de pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro presumido, ex vi do disposto no art. 4º da Lei nº 6.468, de 1977, estava ela desobrigada, perante o fisco, de manter escrituração contábil, embora devesse possuir, segundo normas constantes da Portaria nº 24, de 1979, do Ministro da Fazenda, os livros de escrituração obrigatória por legislação fiscal especial, como também os documentos que respaldaram os dados constantes da declaração de rendimentos.

Os elementos indicados nos formulários constantes às fls. 06 e 07, por sintéticos e representativos da movimentação relativa ao período de um ano, não permitem determinar, com certeza, que tenha ocorrido, efetivamente, movimentação de recursos sem o devido registro nos assentamentos realizados



PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

pela empresa. Tenho em mim que o fato de os pagamentos efetuados durante o ano de 1985 terem superado os recebimentos ocorridos no mesmo período, por si só não autoriza presumir omissão de registro de receitas. E, sem dúvida, um indicador que merece ser investigado. Vale dizer, saídas superiores às entradas servem como alerta para que a fiscalização aprofunde sua investigação, analisando mais detalhadamente os registros e documentos utilizados pela empresa, de modo a detectar, se for o caso, o elemento indiciário que sirva de prova concreta da omissão de receita operacional.

Uma vez apurada englobadamente a diferença entre o ingresso e saídas, a fiscalização deu-se por satisfeita, e não realizou a auditoria que o caso merecia, principalmente quando a contribuinte não está sujeita a manter escrituração comercial. Entendo não configurada a hipótese de omissão de receitas, visto que a tributação, neste caso, é feita com base em presunção legal, e tal modalidade de tributação requer que os fatos estejam comprovados, e não calcados em meras suspeitas."

Também na hipótese sob exame foi apurada englobadamente a diferença entre os ingressos e saídas, sem ter sido realizada a auditoria que o caso merecia, à vista do que acompanho o entendimento do nobre Relator do mencionado aresto quanto a não configuração da omissão de receita em causa.

Finalmente, no que respeita à cobrança da TRD a título de juros de mora, tal imposição decorre de expresso comando legal, contido no artigo 30, da Lei nº 8.218, de 21/08/91, *in verbis*:

Art. 30 - O **caput** do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11040/000.010/92-31

Acórdão nº 101-85.159

com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.

Portanto, ao efetuar tal lançamento, a fiscalização só se limitou a cumprir a lei, como é seu dever fazê-lo. Por outro lado, este Conselho, como órgão integrante do Poder Executivo, tem decidido reiteradamente, no sentido de que lhe falta competência para aquilatar da inconstitucionalidade das leis em vigor.

Nesta ordem de juízos, rejeito a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para excluir a tributação relativa a omissão de receita no exercício de 1989, no montante de Cz\$ 39.156.792,00 (padrão monetário à época.

Brasília, DF, 19 de abril de 1993

MARIAM SEIF - RELATORA