



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Recurso nº : 136.052
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1991 a 1994
Recorrente : SM CYCLO REDUTORES DO BRASIL LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CAMPINAS/SP
Sessão de : 12 DE AGOSTO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.649

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO PROCEDIMENTO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - ARBITRAMENTO DOS LUCROS - HIPÓTESES. AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL - Demonstrado que o procedimento fiscal não incorreu nos vícios alegados pela defesa, improcede a argüição de sua nulidade. No exercício da atividade de lançamento, o Auditor Fiscal obriga-se à observância da legislação aplicável aos acréscimos legais que compõem o crédito tributário a ser exigido, em decorrência da vinculação de sua atividade, nos termos do parágrafo único, do artigo 142, do CTN. Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal. Constitui hipótese de arbitramento de lucros a falta de apresentação de documentos dos saldos das rubricas declarados pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, assim como, a ausência de comprovação dos valores informados relativamente aos estoques inventariados ao final de cada período de apuração do imposto, denotando deficiências da escrituração contábil e fiscal do contribuinte, para fins de determinação do lucro real. Não prospera a parte da exigência relacionada à majoração dos percentuais de arbitramento, fundamentada em ato infralegal editado sem autorização contida em lei.

DECORRÊNCIA - IRRF E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz, é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SM CYCLO REDUTORES DO BRASIL LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a parcela das exigências relacionadas ao agravamento dos percentuais de arbitramento dos lucros, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros: CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, momentaneamente o Conselheiro Daniel Sahagoff.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

Recurso nº : 136.052
Recorrente : SM CYCLO REDUTORES DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

SM CYCLO REDUTORES DO BRASIL LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas/SP, consubstanciada no Acórdão de fls. 1.027/1.039, do qual foi cientificada em 28/03/2003 (Aviso de Recebimento – AR às fls. 1.045), por meio do recurso protocolado em 28/04/2003 (fls. 1.050).

Contra a Contribuinte acima, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 882/914, para a formalização de exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, relativo aos períodos-base encerrados de 1990 a 1993, correspondentes aos exercícios financeiros de 1991 a 1994, respectivamente, em função do arbitramento de seus lucros, motivado pela falta de manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, pela recusa de apresentação de livros e documentos e pela existência de vícios, erros ou deficiências constatados na escrituração, que a tornam imprestável para determinar o lucro real, nos termos dos incisos I a III, dos artigos 399, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80), e 539, do RIR/94 (Decreto nº 1.014, de 11 de janeiro de 1994).

As circunstâncias que levaram ao arbitramento de lucros da Autuada se acham detalhadamente descritas no Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 875/881, que leio em Sessão, para um perfeito entendimento da matéria litigiosa tratada nos autos, por parte de meus pares.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

Foram ainda exigidos, como lançamentos reflexos, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de acordo com os Autos de Infração de fls. 915/925 e 926/936, respectivamente.

Em impugnações tempestivamente apresentadas (fls. 941 a 1.025, incluindo os documentos que as instruem), a Autuada se insurgiu contra os lançamentos, com base nos argumentos a seguir sintetizados:

1. preliminarmente, argúi a nulidade do auto de infração, por erros e imperfeições cometidos pelo autor do procedimento, que teria agido com abuso de poder e excesso de exação, desprezando dados e informações fornecidos pela Fiscalizada e utilizando-se de presunções não autorizadas;

2. ainda como preliminar, se contrapõe à utilização da TRD na quantificação do crédito tributário, e à indexação do tributo relativo ao ano-calendário de 1992, a qual estaria a contrariar o Princípio da Anterioridade, pelos motivos que menciona; diz, também, ser inaplicável a multa moratória ou punitiva à espécie dos autos, pela inexistência dos requisitos legais para a sua exigência; invoca a doutrina e a jurisprudência em arrimo às suas alegações;

3. quanto ao mérito, a Impugnante afirma que forneceu ao autuante todos os documentos e informações solicitadas ao longo da ação fiscal e que, se a sua escrituração possuía alguma imperfeição, era essa de natureza meramente formal – portanto, sanável, pelas formas previstas na legislação – não se justificando o arbitramento levado a efeito, o qual, por se revestir de medida extrema, deveria se cercar de cuidados especiais;

4. assevera que informou ao Fisco os motivos que levaram à impossibilidade de recomposição do Livro Registro de Inventário, esclarecendo as peculiaridades de sua linha de produção e dos produtos que industrializa, e que a revalorização dos estoques dos períodos que foram objeto da autuação foi feita de forma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

regular, por meio da utilização de listagens analíticas de inventário de mercadorias existentes ao final de cada período, com amparo no artigo 237, do RIR, e com a utilização do método denominado *PEPS* (ou *FIFO*); a adoção dessa metodologia, em substituição à recomposição da escrituração do Livro Registro de Inventário, foi expressamente comunicada à Fiscalização, que não lhe opôs restrição;

5. tal fato não autoriza a afirmativa contida na peça acusatória de que os estoques foram valorados por estimativa ou por método não previsto na legislação, não só porque não foram eles estimados, como pela previsão do critério adotado, no citado dispositivo do Regulamento;

6. conclui a Impugnante, asseverando que as diferenças decorrentes de imperfeições na sua escrituração contábil e fiscal poderiam ser objeto de glosas e cobrado o tributo daí resultante; no entanto, com base apenas em presunções, o autor do feito, por falta de tempo e diligência, optou pelo arbitramento, sem provar que aquelas imperfeições comprometiam a determinação do lucro real, o que viola o disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN); cita textos doutrinários e a jurisprudência em reforço da tese;

7. por fim, estende as mesmas razões de defesa aos lançamentos reflexos.

Em Acórdão de fls. 1.027/1.039, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Campinas/SP rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, considerou procedentes os lançamentos, tendo, no entanto, excluído a parcela dos juros moratórios relacionada à incidência da variação da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, além de reduzir o percentual da multa de ofício imposta no procedimento, de 100% para 75%, nos termos do artigo 106, II, "c", do CTN. O julgado recorrido se acha assim ementado;

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

"Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

"Ementa: NULIDADE. EXCESSO DE EXAÇÃO - Tendo-se operado, o procedimento fiscal, na forma prevista na legislação de regência e preenchido, o auto de infração lavrado para formalizar a exigência fiscal, todos os requisitos legais imprescindíveis para garantia do pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, configuram-se irresponsáveis e gratuitas, as acusações contra a fiscalização de afronta ao princípio da moralidade e de excesso de exação.

"INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS - A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

"Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994

"Ementa: JUROS DE MORA. TRD - Cabível a incidência da TRD, a título de juros de mora, nas hipóteses de débitos tributários vencidos, a partir da vigência da Lei nº 8.218/1991, sendo indevida sua cobrança no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

"UFIR - É cabível a atualização monetária do crédito tributário com base na UFIR, nos termos da legislação de regência.

"LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA - No desempenho das atividades de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelo contribuinte, e de formalização dos créditos tributários daí decorrentes, os agentes fiscais têm uma atuação estritamente vinculada à Lei. Verificada a ocorrência de infração à legislação tributária, por dever de ofício, esses agentes públicos devem proceder à formalização da exigência dos tributos e penalidades aplicáveis.

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

"Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994

"Ementa: ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE - A escrituração contábil é o meio material concreto de conferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica. Se esta, quando se inicia a fiscalização, não a mantém na forma da legislação de regência, inclusive em razão da falta de apoio em registros e documentos hábeis e, mesmo após haver-lhe sido concedido prazo para atualizá-la, não consegue pô-la em ordem, cabível se torna o arbitramento do lucro feito com base na receita bruta.

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

"Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994

"Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

"Lançamento Procedente."

Por meio do recurso voluntário de fls. 1.051/1.076, a Contribuinte vem de requerer a este Colegiado, a reforma do julgamento de 1º grau, argumentando, em síntese, o que segue:

1. reiterando a alegação de que o autor do feito desconsiderou a documentação apresentada durante a ação fiscal, a Recorrente argúi a preliminar de nulidade do procedimento, por cerceamento do direito de defesa e repisa as demais preliminares suscitadas na fase impugnatória (excesso de exação, afastamento da TRD – por incompatibilidade de sua destinação e violação do princípio da irretroatividade da norma – e inaplicabilidade da multa imposta, por inobservância dos pressupostos legais para que fosse ela cabível);

2. contesta a conclusão contida no aresto recorrido, de que a Contribuinte logrou apresentar apenas parte da documentação obrigatória que alicerça a sua escrituração, o que justificaria o arbitramento; segundo a defesa, foram atendidas, de forma satisfatória, todas as intimações feitas ao longo do procedimento, conforme se verifica dos documentos juntados aos autos e do rol exemplificativo de livros e documentos entregues ao agente fiscal; já a relação de documentos acostados ao presente processo – que discrimina – elide qualquer afirmação de falta de sua apresentação, que motivou a medida extrema adotada pelo autor do feito, de arbitrar os lucros da pessoa jurídica; observa que o autuante possuía subsídios bastantes para aferir a regularidade da escrituração contábil da empresa e que a documentação apresentada nega credibilidade à afirmação de ser ela precária e inidônea;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

3. com relação à regularidade da escrituração fiscal referente ao livro Registro de Inventário, dado como ponto fulcral da presente autuação, volta a asseverar que, consideradas as peculiaridades de sua atividade – já detalhadas na impugnação – o critério de avaliação dos estoques adotado pela Recorrente, quando da regularização levada a efeito por meio da utilização de listagens analíticas de inventário dos itens existentes ao final de cada período-base de apuração, está arrimado em dispositivo legal (artigo 237, do RIR/94); a utilização do método de valorização dos estoques, denominado PEPS (ou FIFO), igualmente atende aos requisitos técnicos e legais para a sua quantificação, segundo a jurisprudência produzida por este Primeiro Conselho de Contribuintes, que traz à colação;

4. como essas circunstâncias foram devidamente informadas, em duas oportunidades, à Fiscalização, e esta não as contestou, deve ser desconsiderada a menção feita no Termo de Verificação de que a Contribuinte teria se valido de presunções e estimativas na escrituração do livro Registro de Inventário e que a documentação seria inábil e inidônea, assim como, a conclusão da instância recorrida de que os valores escriturados no aludido livro não refletem com clareza o rol das matérias-primas envolvidas na produção da Autuada, não se prestando para averiguar a justeza do custeio nele inscrito;

5. assegurando que, no presente caso, não houve justificativa plausível para o arbitramento dos lucros, uma vez que não foi demonstrada a imprestabilidade da escrituração da empresa e da documentação comprobatória, a Recorrente reitera as alegações contrárias àquela medida; invoca, em socorro de sua tese, o teor de diversos julgados prolatados, tanto na esfera administrativa, quanto na judicial, e reafirma que as imperfeições constatadas no procedimento ora guerreado são de natureza meramente formal e não prejudicam a determinação do lucro real;

6. reitera, também, os argumentos relacionados à elisão da presunção de veracidade do auto de infração, a qual obriga à autoridade administrativa a provar a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

procedência das autuações realizadas, amparando-se em trechos doutrinários e em jurisprudência calcada na verdade material, relacionada à necessária busca da efetiva ocorrência dos fatos geradores dados como verificados; como na hipótese dos autos, não restaram comprovadas as razões que, em tese, ensejariam o arbitramento dos lucros, deve ser reconhecida a sua improcedência;

7. nesta fase processual a defesa inaugura a tese de ser indevido o agravamento dos percentuais de arbitramento adotados na formalização da exigência, uma vez que a legislação que o instituiu é ilegal e inconstitucional, por violar o princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, I, da Constituição Federal, e no artigo 9º, do CTN; nessa esteira, traz à colação ensinamentos doutrinários e julgados da lavra da Oitava Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes;

8. por fim, por aplicação do princípio da decorrência processual, estende às exigências ditas *reflexas* (IRRF e CSLL), as mesmas razões contrárias ao lançamento do IRPJ; tendo sido demonstrado a improcedência deste, deve ser dado o mesmo tratamento aos decorrentes.

Às fls. 1.077 a 1.079, constam recibos de depósitos recursais efetuados pela Contribuinte para assegurar o seguimento do recurso voluntário interposto, nos termos da legislação de regência, os quais foram complementados, por determinação da autoridade preparadora, conforme documentos de fls. 1.130 a 1.133. Considerado atendido aquele requisito, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para a apreciação deste Colegiado, conforme despacho de fls. 1.134.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido, passando-se, sem maiores delongas, à apreciação de seus termos.

Como descrito no relatório, a matéria objeto do litígio instaurado nos presentes autos se refere ao arbitramento dos lucros da Recorrente nos períodos de apuração correspondentes aos exercícios financeiros de 1991 a 1994, motivado pela falta de manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, pela recusa de apresentação de livros e documentos e pela existência de vícios, erros ou deficiências constatados na escrituração, que a tornam imprestável para determinar o lucro real, no dizer do autor do feito.

Inconformada com a autuação e com a sua manutenção pela instância inferior, a Contribuinte contesta as motivações adotadas para o arbitramento, alegando questões prejudiciais e de mérito, as quais passo a apreciar.

I – DAS PRELIMINARES.

1) Do cerceamento do direito de defesa e do excesso de exação.

Segundo a Recorrente, o fato de a autoridade lançadora desconsiderar a documentação apresentada ao longo do procedimento fiscal, em atendimento às diversas intimações por ela lavradas, e optado pela constituição do crédito tributário com base no arbitramento de seus lucros, implica em cerceamento do direito de defesa e na caracterização do excesso de exação, uma vez que ela, ao contrário do que entendeu a instância recorrida, não se pautou nos estritos termos da lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

Compulsando-se as peças constantes dos autos e os termos contidos na peça acusatória, entendo que não merece prosperar a alegação da defesa, pois o fato de o autor do feito haver concluído pela existência dos pressupostos para que fossem arbitrados os lucros da Autuada, não autoriza a afirmação de que não foram considerados os documentos por ela apresentados na ação fiscal, já que a análise da escrituração e dos elementos que a sustentariam se constituiu na fonte para as conclusões daquela autoridade, para determinar a presença daqueles pressupostos.

A procedência das aludidas conclusões, negada pela defesa, é o que configura a matéria litigiosa, acerca da qual, os órgãos julgadores se manifestarão no processo administrativo, formalizado com todas as garantias constitucionais, inclusive, quanto ao direito ao contraditório e à ampla defesa, perfeitamente observado nos presentes autos.

Por essas razões rejeito a preliminar suscitada.

2) Da utilização da TRD no cálculo do crédito tributário.

Entende a Contribuinte ser defeso a aplicação da TRD aos débitos tributários, tanto como índice de correção monetária, quanto como taxa de juros, tendo em vista que a sua aplicação é de uso exclusivo do setor financeiro; pede, também, caso o Colegiado assim não entenda, que seja afastada a sua incidência no período de fevereiro a julho de 1991, como reconhecido pela instância inferior e em acórdão da lavra deste Primeiro Conselho de Contribuintes, que menciona.

De início, é de se observar que o julgado do E. Supremo Tribunal Federal trazido à colação no recurso refere-se à declaração de inconstitucionalidade relacionada ao artigo 9º, da Lei nº 8.177, de 1991, o qual previa a adoção da TRD acumulada como fator de indexação de tributos; referida decisão levou o Poder Executivo a editar as Medidas Provisórias nº 297 e 298, que acabaram sendo convertidas na Lei nº 8.218, de 1991, cujo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

artigo 3º passou a disciplinar a utilização daquela taxa como parâmetro para o cálculo de juros moratórios dos débitos de natureza tributária.

Reconhecendo que a sua adoção não poderia se dar de forma retroativa, a própria Administração Tributária, por meio da IN SRF nº 32, de 1997, determinou a exclusão da parcela de créditos tributários formalizados, relacionada à utilização da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, orientando o julgador de primeiro grau a afastar a aludida parcela das exigências de que se cuida, não mais compondo o litígio.

Resta apreciar a questão da sua aplicação como juros de mora, pois, segundo a Recorrente, seria a TRD de uso exclusivo do sistema financeiro.

Como se trata de disposição literal de lei, o argumento da defesa somente poderia ser considerado como argüição de inconstitucionalidade e ou ilegalidade de norma legitimamente posta no ordenamento jurídico, para se deixar de aplicá-la, não cabendo ao julgador administrativo apreciar alegações desse jaez, tendo em vista o que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 102, incisos I, "a", e III, "b", ao atribuir, com exclusividade, ao Poder Judiciário, competência para se manifestar acerca da matéria.

Coerentemente com esta posição, tem-se consolidado nos tribunais administrativos o entendimento de que a argüição de inconstitucionalidade de lei não deve ser objeto de apreciação nesta esfera, a menos que já exista manifestação do Supremo Tribunal Federal, uniformizando a matéria questionada, o que não é o caso dos autos.

Nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

Ademais, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, veda, expressamente, aos seus membros, a faculdade de afastar a aplicação de lei em vigor, com a mesma ressalva acima, conforme dispõe o seu artigo 22A, introduzido pela Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002.

Em razão disso, rejeito, também, essa preliminar.

3. Da inaplicabilidade da multa imposta no procedimento.

Também improcede a alegação da Recorrente, invocada em sede de preliminar, quanto à inaplicabilidade da multa de ofício imposta na autuação, diante de seu comportamento observável ao longo da ação fiscal, denotando boa-fé.

Ainda que a apreciação da matéria anteceda as conclusões sobre a procedência da própria autuação de se cuida – o que foi determinado pela sua invocação na peça recursal, levando a que o julgador decida pela sua aplicação, apenas em tese – deve ser observado que a multa de lançamento de ofício tem previsão legal (artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/1991, alterado pelo artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996), o que atende aos requisitos contidos no artigo 107, inciso V, do CTN.

Há ainda a ser considerado que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, a teor do artigo 136, do mesmo CTN, bastando a sua constatação, para se tornar cabível a imposição da penalidade.

Assim, desde que se conclua pela procedência da autuação e do crédito tributário daí decorrente, estará caracterizada a aplicabilidade da referida multa, expressamente prevista na legislação que regula a matéria.

Nessa esteira, voto por afastar a preliminar suscitada.

II – DO MÉRITO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

1. Das motivações para o arbitramento.

1.1. Da falta de comprovação dos valores declarados.

Conforme visto no relatório, a Recorrente teve seus lucros arbitrados pela autoridade fiscal nos períodos de apuração encerrados entre 1990 e 1993, pela verificação de deficiências constatadas em sua escrituração contábil e fiscal, na forma descrita no Termo de Constatação e Verificação Fiscal (TCVF) de fls. 875/881.

Ainda que a defesa tenha sido centrada na contestação das irregularidades relativas ao inventário de mercadorias da Autuada nos períodos-base objeto do lançamento guerreado no presente litígio, o arbitramento dos lucros também foi motivado pela ausência de comprovação dos saldos declarados de diversas rubricas constantes das declarações de rendimentos (DIRPJ) entregues para os aludidos períodos, tais como:

- a) saldos bancários;
- b) compras de insumos no exterior;
- c) ordenados e salários;
- d) encargos;
- e) outras despesas (operacionais);
- f) receitas financeiras;
- g) variações monetárias passivas;
- h) despesas não operacionais;
- i) fornecedores;
- j) financiamentos de curto prazo; e
- k) outras contas (Passivo).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

Segundo consta dos autos, a ora Recorrente foi intimada em diversas ocasiões para apresentar a documentação comprobatória daqueles saldos (vide fls. 02, 12 e 28), não logrando fazê-lo integralmente.

Por essa razão, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 39/42, onde são relatadas as irregularidades já constatadas na documentação comprobatória parcialmente apresentada, e se reintima a empresa a esclarecê-las, complementando os documentos faltantes, sob pena de arbitramento dos lucros.

Ao responder o último termo acima citado, a Fiscalizada não se pronunciou acerca dos comprovantes não apresentados, conforme correspondência constante das fls. 43/45.

Assim, ao ser formalizada a exigência, permaneceram sem comprovação os saldos das aludidas rubricas informados nas correspondentes DIRPJ.

O argumento da defesa de que atendeu satisfatoriamente todas as intimações formuladas na ação fiscal, de acordo com a relação de documentos apresentados naquela ocasião – e dos que foram posteriormente acostados aos presentes autos – não elide a acusação fiscal onde se afirma o contrário, pois esta se acha fundamentada nas próprias provas dos autos.

1.2. Das questões envolvendo o inventário de mercadorias.

Segundo constou do TCVF, a Fiscalização constatou que os estoques finais escriturados nos livros Registro de Inventário não coincidiam com os valores declarados àquele título, nos períodos abrangidos pela ação fiscal; em razão disso, foram adotados os seguintes procedimentos, com a indicação de seus desdobramentos, de acordo com a documentação constante do presente processo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

a) a empresa foi intimada a apresentar justificativas das diferenças apuradas, segundo o Termo de fls. 12, o qual foi objeto de resposta constante da correspondência de fls. 14;

b) ao ser reintimada (fls. 22) para apresentar a composição dos saldos de inventário originalmente constantes dos respectivos registros, a Fiscalizada solicitou ao Fisco a devolução de livros e documentos fiscais que havia entregue anteriormente, visando a reformulação dos dados inventariados, no que foi atendida (fls. 23);

c) a Contribuinte entregou, mediante a correspondência de fls. 24, uma relação de inventário para o ano-calendário de 1992, com a valorização parcial dos estoques naquele ano;

d) por meio da correspondência de fls. 25/26, informou não ter sido possível recompor a escrituração do livro Registro de Inventário dos períodos-base de 1990 a 1993, solicitando prorrogação do prazo para aquele fim;

e) às fls. 27, consta nova correspondência da empresa encaminhando, dentre outros documentos, uma relação do inventário do período-base de 1991 e novas planilhas com a valorização (parcial) do inventário de 1992, em substituição à anterior;

f) já na correspondência de fls. 30, são encaminhados os seguintes documentos relacionados à matéria em questão:

f1) planilhas com a valorização dos inventários dos períodos-base de 1990 a 1992, agora de forma definitiva;

f2) relação do inventário de 1990 (físico);

g) em outra correspondência encaminhada à Fiscalização (fls. 33/34), a Contribuinte apresentou novas listagens de inventário dos períodos-base de 1990 a 1993,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

indicando os critérios de valorização adotados, segundo ela, com base no artigo 237, do RIR/94;

h) por fim, na correspondência de fls. 36, a ora Recorrente entregou novas planilhas com a valorização dos inventários mensais relativos ao período de janeiro a dezembro de 1993 – este último em substituição ao anterior – e do primeiro semestre de 1992, entre outros elementos.

A Fiscalização identificou nas planilhas de inventário juntadas às fls. 237 a 700, elaboradas em dezembro de 1995, conforme consta de seu roda-pé, diferenças nas quantidades dos itens constantes dos inventários anteriormente apresentados, além da valoração dos itens sem levar em consideração a nota fiscal relativa à aquisição, concluindo que foram elas elaboradas por estimativa ou outro critério não previsto em lei.

Por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 39/42, o agente fiscal historia as irregularidades e divergências verificadas nos saldos dos estoques registrados e os declarados pela empresa, intimando-a, novamente, a ratificar ou retificar os dados apresentados, sob pena de arbitramento dos lucros, tendo ela informado ser impossível recompor a escrituração do livro Registro de Inventário, levando em conta que as mercadorias estocadas foram agrupadas, e não consideradas individualmente, de acordo com a correspondência de fls. 43/45.

A Fiscalizada apresentou, ainda, a Listagem Analítica de Inventário de Mercadorias, elaborada em forma de rascunho, manuscrita a lápis, constante das fls. 208 a 236, a qual, segundo a peça acusatória, se destinaria a substituir o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, Modelo III, exigido pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/82, artigos 265, inciso III e § 1º, 267 a 269, 279 e 283).

Do acima exposto pode-se concluir que as declarações de rendimentos apresentadas pela ora Recorrente para os períodos de apuração concernentes aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

exercícios financeiros de 1991 a 1994 apresentavam informações relacionadas aos estoques finais de mercadorias e insumos que não correspondiam aos valores escriturados nos respectivos livros Registro de Inventário; em conseqüência, os custos declarados no período não foram confirmados na auditoria fiscal realizada, comprometendo os lucros reais apurados.

Instada, nas diversas oportunidades acima descritas, a retificar os dados constantes da escrituração e a demonstrar a regularidade dos valores declarados àquele título, a empresa denotou, ao longo do procedimento fiscal, uma absoluta falta de segurança e coerência nas várias ocasiões em que tentou refazer os demonstrativos de que se cuida, chegando a afirmar ser impossível recompor a escrituração dos aludidos livros, em razão das alegadas peculiaridades de sua atividade, a justificar a utilização de método distinto do que teria orientado a apuração dos dados originalmente declarados.

Mesmo com relação à última – e definitiva – listagem de inventário apresentada, a qual teria sido elaborada com base no artigo 237, do RIR/94, as irregularidades e divergências observadas no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 39/42 não foram sanadas, conforme descrito, permanecendo incomprovados os dados informados nas DIRPJ dos períodos objeto da autuação, com as conseqüências na determinação dos respectivos lucros reais.

As alegações da defesa relacionadas à conformação das tentativas de regularização dos registros de inventário, à legislação que regula a matéria, tornam-se irrelevantes no contexto da apreciação do litígio levado a efeito neste voto, uma vez que não logrou a Autuada elidir a motivação do Fisco para desclassificar a sua escrituração, conforme exhaustivamente demonstrado, pois, ainda que lhe tivesse sido concedido diversas oportunidades naquele sentido, a Fiscalizada, em nenhum momento logrou demonstrar a correção dos dados declarados e a justeza dos custos apurados, como corolário da quantificação de seus estoques.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

Igualmente improcede o argumento de que o Fisco não poderia mais questionar os métodos adotados por ocasião da pretensa regularização dos inventários, sob o fundamento de que não os contestou oportunamente, tendo em vista que os autos demonstram que, a cada vez que a Autuada entregava listagens elaboradas naquele sentido, era inquirida pelo autor do feito, das imperfeições e divergências nelas constatadas, reintimando-se a Contribuinte a regularizá-la, conforme esposado acima.

Nessa esteira, releva analisar o conceito de *lucro real*, o qual adotado pela Fiscalizada para apurar seus resultados, foi glosado pelo procedimento fiscal, ao impor o arbitramento dos lucros. O termo *real*, na linguagem comum, significa o que existe de fato, verdadeiro.

Já do ponto de vista da legislação tributária, o lucro real, base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, se contrapõe aos conceitos de lucro presumido e lucro arbitrado, exceções à regra geral da aludida base imponible; ou seja, na impossibilidade de apuração do lucro real (no sentido mesmo da linguagem comum, *verdadeiro*), ou por faculdade prevista em lei, pode o contribuinte presumir um lucro ou tê-lo arbitrado e, a partir destes, apurar o tributo devido.

O artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977 conceitua lucro real como o lucro líquido do período-base, com os ajustes prescritos ou autorizados pela legislação.

Portanto, ao partir do lucro líquido, o que equivale na lei comercial, ao resultado do período, o legislador ordinário quis que a tributação das pessoas jurídicas, como regra, se desse sobre resultados verdadeiros, apurados segundo as normas da legislação comercial, com os ajustes da lei fiscal.

Constitui fato assente em auditoria contábil e fiscal, a importância da conta representativa dos estoques da pessoa jurídica, por esta refletir diretamente nos seus



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

custos e, por sua vez, em seus resultados tributáveis. Tanto que se constata facilmente, através de levantamentos físicos de estoques, a existência de omissão de receita por compras ou vendas sem documentação fiscal.

O procedimento adotado pela Fiscalizada contrariou o disposto no artigo 14, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (matriz legal dos artigos 182, do RIR/80 e 231, do RIR/94), o subitem 2.3 do Parecer Normativo CST nº 06/1979, e o artigo 4º, da Instrução Normativa RF nº 56/1992, além da legislação citada na peça acusatória, que determina a apuração da base de cálculo do tributo, de acordo com as leis comerciais e fiscais.

Do exposto, conclui-se, necessariamente, que a escrituração mantida pela fiscalizada não permite a determinação do lucro real em sua inteireza, pois os custos nela registrados não são verdadeiros, no sentido de que não foi demonstrada a coincidência dos dados declarados com os apurados nos livros contábeis e fiscais, comprometendo a fidedignidade dos resultados nela demonstrados.

Assim, quer do ponto de vista da ausência de comprovação dos valores declarados sob as várias rubricas constantes das DIRPJ apresentadas para os períodos-base objeto da autuação, quer pelas irregularidades constatadas nos estoques informados nas mesmas declarações, restou plenamente demonstrada a imprestabilidade da escrituração da Fiscalizada e a insuficiência da documentação que a sustentaria, justificando o arbitramento dos seus lucros naqueles períodos, ao contrário do que concluiu a defesa.

2. Do agravamento dos percentuais de arbitramento.

Ainda que não pré-questionado, entendo que o argumento da Recorrente, por se constituir matéria relacionada a um dos pressupostos do lançamento – cálculo do montante do tributo devido – nos termos do artigo 142, do CTN, se sobrepõe, do meu ponto de vista, ao princípio da preclusão que informa o processo administrativo fiscal, devendo ser objeto de apreciação nesta instância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13819.000749/96-91
Acórdão nº : 105-14.649

A jurisprudência desta Casa, firmada ao longo de várias decisões em litígios envolvendo a matéria, é no sentido de afastar o agravamento dos percentuais de arbitramento, nos casos de sua aplicação em sucessivos períodos de apuração, em razão de as Portarias Ministeriais nº 22, de 1979, e 524, de 1993, haverem extrapolado a autorização contida no parágrafo 1º, do artigo 8º, do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, e no parágrafo 1º, do artigo 21, da Lei nº 8.541, de 1992, respectivamente, a qual se limitou à percentagem do arbitramento do lucro sobre a receita bruta, quando conhecida, não se referindo à possibilidade de aquele percentual ser agravado diante da circunstância colocada.

Dessa forma, resta patenteada a falta de fundamentação legal aos correspondentes dispositivos daqueles atos administrativos que preconizaram o agravamento de que se cuida, não havendo como prevalecer a parte das exigências a ele referente, o que me motiva a votar neste sentido, acompanhando o posicionamento majoritário deste Colegiado.

As conclusões contidas neste voto relativas ao IRPJ são extensivas, no que couber, aos lançamentos reflexos (IRRF e CSLL), por aplicação do princípio da decorrência processual, uma vez que todas as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

Em função do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar a parcela das exigências relacionadas ao agravamento dos percentuais de arbitramento dos lucros, na forma contida nos demonstrativos do AI.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de agosto de 2004.

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA