



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MECT

Sessão de 23 de abril de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-10.299

Recurso nº 96.145 - IRPJ - EX: DE 1989

Recorrente EMPRESA INDUSTRIAL E COMERCIAL FUCK S/A

Recorrido DRF em JOINVILLE - SC

IRPJ - LUCRO DA EXPLORAÇÃO NO CASO DE EXPORTAÇÃO
INCENTIVADA.

Forma de apuração no exercício de 1989. Incompro-
vada a ocorrência de prejuízo na atividade expor-
tadora, improcede o lançamento do imposto sobre a
base-de-cálculo apurada.

- Rejeitadas as preliminares.

- Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por EMPRESA INDUSTRIAL E COMERCIAL FUCK S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Con-
selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar as pre-
liminares e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF., em 23 de abril de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE

BRAS JANAÍRIO PINTO - RELATOR

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIO
SESSÃO DE: 21 JUN 1990 NAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselhei-
ros: AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, DÍCLER DE
ASSUNÇÃO, LÓRGIO RIBEIRO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente por mo-
tivo justificado, o Conselheiro FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

Recurso nº 96.145

Acórdão nº 103-10.299

Recorrente: EMPRESA INDUSTRIAL E COMERCIAL FUCK S/A

R E L A T Ó R I O

O Contribuinte, Empresa Industrial e Comercial Fuck S.A. com domicílio fiscal em Canoinhas(SC), interpôs tempestivo recurso (fls. 58/69) a este Conselho, em 7/12/89, contra a R. Decisão (fls. 50/55) do Sr. Delegado da Receita Federal em Joinville(SC), que, em 19/10/89, julgara procedente o lançamento constituído pelo Auto de Infração (fls. 18/23), de 1/8/89, tempestivamente impugnado em 31/8/89, às fls. 24/32.

2. A matéria litigiosa diz respeito a tributação da diferença no lucro real apurada pela fiscalização na quantia de Cz\$ 241.336.762,00, no exercício de 1989, correspondente ao lucro negativo da exploração da atividade de exportação incentivada (prejuízo), também retificado na ação fiscal e que não foi excluído do lucro líquido declarado, a partir do qual se calculou o lucro real do exercício. Assim, segundo o Fisco, o Contribuinte que deveria ter declarado o lucro real de Cz\$ 388.007.009,00, o fez apenas na quantia de Cz\$ 146.670.241. O cálculo do lucro da exploração da exportação incentivada, que no caso de valor positivo se tributa à alíquota especial de 3% (DL. 2413/88, art. 19), e, se negativo, prejuízo, deve ser controlado separadamente no Lalur, para futuras compensações com lucros da mesma origem, se apurou segundo os ditames do art. 19, do DL. 1598/77, com as alterações posteriores (D.L. 2065/83, art. 20, I, art. 89 e art. 36, do DL. 2303/86).

3. Desde a impugnação que o Contribuinte discordando da exigência, traz para os Autos suas razões e pedido, que, em síntese, são:

- a) que, pelo D. Lei 2413, de 10/2/88, se instituiu novamente o estímulo à exportação de produtos manufaturados, cujo lucro passou a ser tributado à alíquota reduzida (3%,

Acórdão nº 103-10.299

para o exercício de 1989, e 6%, para os seguintes);

- b) que, pelo § 3º do art. 1º, do mesmo D. Lei, a apuração do valor do lucro das exportações incentivadas será apurado segundo o disposto no art. 19, do D. Lei 1598, de 27/02/77 e alterações posteriores (lucro da exploração);
- c) que esse lucro da exploração teve por objetivo a concessão, de modo justo e criterioso, dos incentivos fiscais do imposto de renda, isto é somente sobre o lucro das atividades incentivadas;
- d) que, com as alterações legais posteriores, o lucro da exploração, não mais representa nas empresas capitalizadas, o seu efetivo lucro operacional, tanto que, recentemente, o Sr. Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional a Medida Provisória de nº 114, corrigindo as distorções que atualmente descaracterizam o referido lucro da exploração;
- e) que sua única atividade é a industrialização de madeira;
- f) que, até 1987, o incentivo à exportação era, por lei, calculado com base nas receitas líquidas, razão pela qual sua contabilidade não estava estruturada para apurar-se separadamente o lucro da exploração da venda pela exportação incentivada, do das demais vendas;
- g) que o ano-base de 1988 já estava em curso quando se instituiu o novo estímulo fiscal, que, sob novas regras, exigia a apuração contábil do lucro da exploração, para a qual não estava ainda preparado contabilmente;
- h) que, pela razão acima, não se utilizou do incentivo acima, optando por oferecer o lucro total apurado, à tributação pela alíquota normal de 30%;
- i) que não há nenhuma disposição legal que o obrigue à aplicação

Acórdão nº 103-10.299

do critério de estimativa criado pelo PN-CST nº 49/79;

- j) que os Srs. Auditores-Fiscais, desconsiderando sua opção, presumidamente apuraram um prejuízo na exportação, no valor de Cz\$ 241.336.762,00 e um lucro de Cz\$ 388.007.009,00, nas demais operações;
- l) que esse critério de estimativa resulta em absurdo, apurando-se prejuízo na atividade mais lucrativa e grandlucro nas operações no mercado interno (menos lucrativas);
- m) que a forma adotada pelo Fisco inverte o objetivo da lei, penalizando o Contribuinte;
- n) que, para evitar tal injustiça, é facultado ao contribuinte não se utilizar do incentivo na hipótese;
- o) que, mesmo no caso de ser obrigatória a utilização do incentivo (aliquota reduzida), o D. Lei nº 2.413/88, que desse modo teria aumentado a carga tributária, já após o início do ano-base de 1988, não se aplicaria ao fato gerador do mesmo ano-base, por ser uno e indissociável em suas parcelas geradas antes e depois de 11/2/88, data inícial da vigência do referido diploma legal;
- p) que é nulo o Auto de Infração, no qual se utilizou base-de-cálculo do imposto não prevista em lei e sim, em critério de estimativa do PN-CST nº 49/79;
- q) que também é nulo o Auto de Infração pelo fato da Fiscalização valer-se de presunção não prevista em lei, e, mesmo não sendo caso de nulidade, a presunção seria relativa, portanto, passível de ser infirmada por contraprovas;
- r) que, assim pede a realização de perícia para que fique comprovada a irre realidade dos valores apurados pelo fisco, por presunção, adotando-se a tal estimativa, (o Contri-

Acórdão nº 103-10.299

buinte indicou seu contador como Perito);

- s) que, pela perícia, a lucratividade e composição dos lucros de cada seguimento da empresa seriam realmente determinadas (exportação e venda no mercado interno), bem como o lucro da exploração de cada um.
- t) que, mesmo se inaceitas as nulidade argüidas, ainda assim, a exigência não pode prosperar, à vista do seu direito de compensar como alegado lucro das demais operações (Cz\$ 388.007.009,00), o alegado prejuízo nas exportações (Cz\$ 241.336.762,00), restando tributado exatamente o que assim foi declarado;
- u) que, o impedimento legal à compensação acima, previsto pelo art. 8º, do DL. 2429, de 14/4/88, não se aplica ao seu caso, cuja alíquota reduzida (diferenciada) diz respeito a alguns produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda e não à atividade, como a agrícola, de transportes, de industrialização de madeiras, etc.;
- v) que, a cobrança ora exigida se constitui em verdadeiro confisco, pelo art. 150, IV, da Constituição, uma vez que o total do imposto de renda (declarado e lançado de ofício) e a contribuição superam o lucro sobre o qual incidem;
- x) que, também tal exigência viola o princípio da capacidade contributiva estabelecido na nossa Constituição, no § 1º, do art. 145.

4. A autoridade a quo, examinadas as razões impugnativas, as contra-razões dos Autuantes, manteve integralmente o que fora exigido, após rejeitar as preliminares de nulidade e indeferir o pedido de perícia, sob a seguinte fundamentação:

"FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

A reclamação da pessoa jurídica autuada foi

h

46

Acórdão nº 103-10.299

apresentada dentro do prazo de 30 dias, determina do pelo artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, instaurando a fase litigiosa do procedimento a que se refere o artigo 14 do mesmo diploma, devendo-se conhecer do mérito proposto.

Inicialmente a se examinar as questões preliminares de nulidades, implicitamente suscitadas, como tal, porém lançadas como mérito.

De acordo com o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 são nulos (I) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (II) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O artigo subsequente dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. Nem um, nem outro dispositivos se aplica ao caso vertente.

Ora, a nulidade se manifesta quando falta ao ato um elemento essencial à sua constituição. Quando o vício atinge a substância do ato, de modo que não tenha este qualquer eficácia, como a incompetência e o cerceamento ao direito de defesa, inexistentes nos autos do processo. O que se entendeu como nulidades pela peça impugnatória, na realidade, são objeções de mérito, os quais serão analisados adiante, repelidas como questões preliminares.

Mais adiante vê-se o pleito da empresa para a realização de perícia, indicado o perito da empresa, que, na informação do autuante é o auditor independente que presta serviços à autuada.

O art. 17 do Decreto nº 70.235/72, ensina que a autoridade preparadora determinará de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências, inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A realização de diligências ou perícias requeridas, pelo sujeito passivo está condicionada pelo diploma citado ao entendimento de sua necessidade pela autoridade administrativa. "In casu", se pleiteia a medida para se auditar os valores componentes da contabilidade da empresa ou levantamento do lucro efetivamente apurado nas operações com a exportação de produtos manufaturados, que se incentiva, o qual servirá de base de cálculo da tributação à alíquota de 3%, neste exercício.

Ocorre, que tal procedimento é inteiramente prescindível, porquanto, tal apuração é de deter-

Acórdão nº 103-10.299

minação "ex lege", na forma do § 3º do art. 1º do Decreto-lei nº 2.413/88, que dispõe, "in verbis":

"§ 3º - O valor do lucro decorrente de exportação incentivada, de que trata este artigo, será apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1.977, e alterações posteriores."

Assim, o deferimento ao pedido implicaria em afrontar a disposição legal específica, o que é de feso à autoridade administrativa, devendo-se, por isso, repelir-se o intento, denegando-se a realização de perícia, por desnecessária à solução da contenda, que se revelam com objetivos proscristos e com consequências tão somente de posterior obrigação do cumprimento de obrigação tributária.

O tratamento tributário dispensado ao lucro oriundo de atividades vinculadas à exportação incentivada de produtos manufaturados a que referia o art. 1º do Decreto-lei nº 1.158/71, e alterações posteriores, sofreu, no exercício financeiro de 1.989, acentuada alteração, com a publicação do Decreto-lei nº 2.397/87, que impôs tributação normal e do Decreto-lei nº 2.413/88, que determinou em seu artigo 1º:

"Art. 1º - O lucro decorrente de exportações incentivadas será tributado, pelo imposto de renda, à alíquota de 3% (três por cento) no exercício financeiro de 1.989 e à alíquota de 6% (seis por cento) a partir do exercício financeiro de 1.990."

Ficou, assim, determinada a obrigatoriedade do pagamento do imposto de renda, pelas pessoas jurídicas, à alíquota de 3% aplicável sobre o lucro apurado nas exportações incentivadas. Esse lucro, como dispõe o § 3º do mesmo artigo, será calculado conforme dispõe o artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 e alterações posteriores, ou seja, será o lucro da exploração, que, aliás, apurado negativo, será controlado na parte B, do Livro de Apuração do Lucro Real, para compensação nos quatro exercícios subsequentes com os lucros da mesma atividade, no disciplinamento do art. 8º do Decreto-lei nº 2.429/89, a saber:

"Art. 8º - A pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas a tributação por alíquotas diferenciadas somente poderá compensar os prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade." (grifos agora)

Essa disposição legal constou, inclusive, do Manual de Orientação para preenchimento da declara-

Acórdão nº 103-10.299

ração, Formulário I, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Exercício 1.989, à página 31, instando os contribuintes a indicarem no item 14/10 os demais valores a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real, que não se classificassem em qualquer dos itens anteriores, inclusive o lucro da exploração negativo da exportação incentivada.

Não há que se tergiversar, pois, quanto à obrigatoriedade da tributação a 3% do lucro da exploração de exportações incentivadas e as consequentes obrigações acessórias, decorrentes dos diplomas legais citados, até porque essa tributação diferenciada com favorecimento fiscal, decorreu de negociações dos exportadores com as autoridades legislativas que resultaram pela expedição do Decreto-lei nº 2.413/88. Não foi portanto, decorrente de iniciativa do Poder Executivo como entendeu a impugnação, porquanto foi procedimento tendente a reduzir a carga tributária do setor exportador, que, por decorrência do Decreto-lei nº 2.397/87, sujeitava-se ao pagamento do tributo à alíquota normal.

Dai resulta às escâncaras o equívoco da petição ao defender que tal dispositivo estaria ferindo o princípio da irretroatividade da Lei, por aumentar a carga tributária. Com efeito, ocorreu redução acentuada do ônus tributário, ao se diminuir para 3% a alíquota incidente. O fato gerador da obrigação em lide, ocorrida sua complementação a 31.12.88, foi alcançado pela alíquota geral, conforme disposto no Decreto-lei nº 2397/87.

A requerente repete-se defendendo que se utilizou "critérios de estimativa" para a apuração do valor tributável à alíquota diferenciada, por presunção "juris tantum". Na verdade, é argumento que não se assegura nem a si, vez que é a própria peça impugnatória que identifica a apuração do lucro decorrente da exportação incentivada como determinação legal, "ex-vi" do § 3º do art. 1º do Decreto-lei nº 2.413/88, em conformidade com o disposto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.598/77.

O fato é que a requerente, sujeita a tributação normal pela aquisição da renda nas atividades internas e pela alíquota de 3% nas operações decorrentes das atividades de exportação incentivadas, estará sujeita ao tratamento tributário determinado pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.413/88, observadas as restrições do art. 8º do Decreto-lei nº 2.429/89.

A pretensão de se compensar o resultado negativo nas operações com a exportação incentivada com o positivo das atividades internas, reclamada pela peça instituidora do contencioso administra-

Acórdão nº 103-10.299

tivo, encontra óbice no Princípio da Estrita legalidade, evocada pela suplicante: "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Ou, na forma do art. 97 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador, a fixação de alíquotas, a base de cálculo, a cominação de penalidades e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Ora, existindo uma legislação específica que determina a tributação a alíquota específica e que discipline que o lucro apurado e submetido a esse tratamento tributário, no caso de ser negativo, só pode ser compensado com resultados positivos da mesma exploração, não se poderá oferecer interpretação subjetiva, para trazer-lhe tratamento diferenciado que a Lei não concedeu. Portanto, existe, sim, legislação proibindo a compensação pretendida, ou seja, o art. 8º do Decreto-lei nº 2.429/89, citado.

Suscita-se eventual ocorrência de confisco, vedado pela Constituição Federativa, art. 150, inc. V. Ocorre que a tributação em referência é decorrente de legislação tributária, de imposição a todos os contribuintes alcançados pelas normas. Note-se que na forma do artigo 142, § único, do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. De outro lado, é de se esclarecer que este fórum administrativo é incompetente para julgar questões constitucionais.

A inconstitucionalidade das Leis, por disposição expressa da nova Carta Magna cabe juízo ao Supremo Tribunal Federal (art. 102).

Dessa forma, não se poderá aqui analisar seu conteúdo, até mesmo por disposição do Decreto nº 73.529/74 e do entendimento do Parecer Normativo CST nº 329/70 de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

De todo exposto, depreende-se que o lançamento tributário suplementar foi instituído como observância das disposições legais vigentes, citadas às fls. 20, estando, por isso, regularmente formalizado e com intimação ao sujeito passivo da obrigação principal, devendo-se ser mantido em seu todo.

A consideração do Sr. Delegado da Receita Federal de Joinville-SC.

CONCLUSÃO

Acórdão nº 103-10.299

Face a competência definida pelo art. 25, inc. I, alínea a do Decreto nº 70.235/72 c/c o art. 111, inc. XV, do Regimento Interno da S.R.F., aprovado pela Port. MF nº 202/89 e considerando o parecer da Divisão de Tributação, que aprovo, decido:

CONHECER DA IMPUGNAÇÃO;

JULGAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE, rejeitando-as por ausência de pressupostos previstos no Decreto nº 70.235/72;

DENEGAR O PEDIDO DE DILIGÊNCIA, por considerá-lo dispensável e prescindível, vez que não tem a finalidade de produção de prova, porquanto a base impositiva é de determinação da Lei;

JULGAR O MÉRITO, para considerar o LANÇAMENTO PROCEDENTE, com fulcro na legislação que o instituiu, nos fatos e na legislação citados no parecer aprovado, para MANTER A EXIGÊNCIA do IRPJ, suplementar ao exercício de 1.989, no valor de NCz\$... 253.079,86 e de sua multa de ofício no valor de NCz\$ 126.539,93, com a correção monetária de que trata a Lei nº 7.799/89 e juros de mora de lei, além de outros encargos, se for o caso."

5. Especificamente no Recurso, o Contribuinte, além de repetir todo o arrazoadado impugnatório, reiterando inclusive as preliminares, considera-se cerceado no seu direito de defesa face ao indeferimento do seu pedido de realização de perícia, por considerá-la como meio adequado e necessário para comprovar a realidade dos valores apurados pelo fisco, com base em simples presunção. Encerrando sua defesa última, pede além da nulidade da R. Decisão recorrida, a realização da perícia solicitada e a anulação do Auto de Infração, com o cancelamento do crédito fiscal dele decorrente.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro BRAZ JANUÁRIO PINTO, Relator.

Tomo conhecimento do Recurso, pela sua tempestividade e interposição na forma da lei.

Acórdão nº 103-10.299

2. A questão que antecede as preliminares argüidas de nulidade de R. Decisão recorrida, da nulidade do Auto de Infração e do pedido de Perícia, tem seu ponto Central em saber se o Contribuinte com receita da exportação incentivada, para cujo lucro a lei prevê tributação reduzida, à alíquota de 3% (Ex. 89), tinha ou não, o direito de oferecer todo o seu lucro à tributação pela alíquota normal de 30%, o que de fato fez.

3. Examinada a legislação já citada e, em parte transcrita, vê-se que a resposta pode ser positiva ou negativa. A formação do lucro real envolve situações particulares, capazes de resultar uma base-de-cálculo do imposto à alíquota de 3%, já indevidamente reduzida por custos, despesas ou prejuízos anteriores exclusivos da atividade exportadora. Em tal caso, a tributação assim procedida, seria frontalmente ilegal, uma vez que Contribuinte com atividade exportadora deficitária, estaria reduzindo o lucro da atividade não incentivada. No presente caso, não há comprovação de que foi isso que ocorrera. Apesar de estar ao alcance do Fisco exigir do Contribuinte o destaque dos custos e resultados das operações sujeitas à tributação por alíquotas diferentes, preferiu este, a estimativa de um prejuízo, que provavelmente não se aproxima da realidade do resultado de operações, reconhecidamente lucrativas, até prova em contrário, que nos Autos não existiu. A autoridade a quo entendendo desnecessárias diligência ou perícia, em busca da confirmação do prejuízo que estimara, contentou-se com elementos, s.m.j., insuficientes para proceder ao lançamento contestado. Apesar de remota, há a possibilidade, entretanto sem confirmação nos Autos, de o Contribuinte não ter esse direito de oferecer um só lucro à tributação, à alíquota de 30%.

Isto Posto e

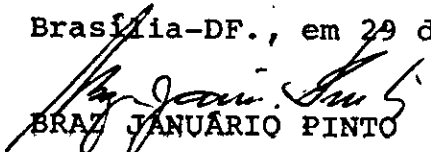
Considerando tudo o mais que dos Autos consta,

Rejeito as preliminares que considero prejudicadas e, no mérito,

Acórdão nº 103-10.299

Dou provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 29 de abril de 1989


BRAZ JANUÁRIO PINTO - RELATOR