



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000286/99-50
Recurso nº : 122.820
Matéria : IRPJ e OUTROS - ANO-CALENDÁRIO: 1992 a 1994
Recorrente : MARA CONFECÇÕES E ARMARINHO LTDA.
Recorrida : DRJ em FORTALEZA/CE
Sessão de : 24 de janeiro de 2001
Acórdão nº : 103-20.497

IRPJ. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO ALTERNATIVA. VOLUME DE COMPRAS. RECEITA BRUTA CONHECIDA. EXISTÊNCIA. PREVALÊNCIA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. A receita bruta conhecida, declarada e efetiva gozam de igualdade, ainda que de forma presuntiva. Na hipótese de arbitramento de lucros a receita bruta conhecida há sempre de prevalecer sobre as demais opções de cálculo, somente se aproveitando outra alternativa se assentamentos denotadores da existência de escrituração da receita bruta ou de sua declaração formal em ente acessório próprio inexistirem; ou, se tais registros - quando exibidos -, revelarem incontroversa e ostensiva redução proposital frente a outras variáveis patrimoniais conexas ou com elas correlacionadas. A omissão de receita ao não se agregar ao lucro havido de ofício submete-se a comando legal específico aplicado à espécie, com este não se confundindo, máxime na determinação da forma a que se deve ancorar o lucro arbitrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARA CONFECÇÕES E ARMARINHO LTDA.

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


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2001



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Mário Machado Caldeira', written over the name of the first council member.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Victor Luís de Salles Freire', written over the name of the last council member.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

Recurso nº : 122.820
Recorrente : MARA CONFECÇÕES E ARMARINHO LTDA.

RELATÓRIO

I - IDENTIFICAÇÃO.

MARA CONFECÇÕES E ARMARINHO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE (fls. 269/276), que negou provimento ao ato impugnatório.

II - ACUSAÇÃO.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA

De acordo com as fls. 13 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre das seguintes irregularidades:

01 - Arbitramento de lucros com base no valor das compras nos meses de janeiro a dezembro de 1992; meses-calendários de 1993 e 1994, tendo em vista que a contribuinte, notificada, deixou de apresentar os livros e documentos de seus atos negociais.

Enquadramento legal: art. 399, inciso III do RIR/80; e art. 539, inciso III do RIR/94.

02 - Arbitramento de Lucros com base no valor das compras nos meses-calendários de 1995 a dezembro de 1996, tendo em vista que a escrituração mantida pela





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

contribuinte é imprestável para determinação de sua receita bruta mensal e, conseqüentemente, do lucro líquido. A empresa deixou de apresentar ou apresentou de forma incompleta os documentos comprobatórios (notas fiscais, blocos de notas fiscais e controles de caixa) relativamente aos lançamentos, mesmo após reiteradas intimações para fazê-lo.

Enquadramento legal: artigo 47, inciso II da Lei n.º 8.981/95.

Enquadramento Legal Genérico: art. 400, § 4º do RIR/80 e IN/SRF 108/80. Art. 543, do RIR/94 e art. 51, inciso V, da Lei n.º 9.981/95.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IRRF - FIs. 86 e seguintes, decorre do tributo principal e abarca os meses-calendário de 1993, 1994 e 1995. Enquadramento legal: art. 403 do RIR/80; art. 22 da Lei n.º 8.541/92; art. 5º e parágrafo único da Lei n.º 9.064/95; e art. 54 pars. 1º e 2º da Lei n.º 8.981/95.

AUTO DE INFRAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

De fIs. 106 e seguintes, consubstancia-se nas mesmas infrações concernentes ao IRPJ, abrangendo os meses-calendário de 1995 e 1996. Enquadramento legal: arts. 38 e 39 da Lei n.º 8.541/92, e art. 2º e seus parágrafos da Lei n.º 7.689/88. Art. 57 da Lei n.º 8.981/95.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

Às fIs. 75, arrima-se nas mesmas bases de cálculo utilizadas para a exigência tributária em destaque, relativamente aos anos-calendário de 1992 e 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

III - AS RAZÕES VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 24.04.1998, apresentou a sua defesa em 26.05.1998, conforme fls. 3753/3756. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte insurgência vestibular:

1. *"A fiscalização que deu origem ao auto de infração supracitado, se fundamentou em denúncia de alguém com o propósito de prejudicar a autuada. Comprova tal assertiva, o fato dos autuantes se voltarem única e exclusivamente para o desaparecimento do Livro Diário, referente aos anos de 1992/94, e à falta de parte dos talões de balcão dos anos de 1993/95. A força da denúncia parece ter sido mais importante do que todos os documentos apresentados à fiscalização, o que demonstra que esta foi pré-estabelecida com o fim específico de extinguir a firma.*

2. *O desaparecimento do livro Diário não impede a fiscalização de verificar se a empresa omitiu ou deixou de cumprir com suas obrigações fiscais, já que há outros caminhos para se chegar a esta conclusão.*

3. *Foram desprezados todos os demais documentos fornecidos à fiscalização. O balanço da firma pode ser levantado através dos livros de saída de mercadorias, de entrada de mercadorias e dos livros de inventário. Encontrado o lucro bruto, torna-se bem mais fácil verificar, com base no percentual do lucro com relação às compras e às vendas, se houve omissão de vendas ou qualquer outra irregularidade no sentido de burlar o fisco, especialmente se for verificado o montante do ICMS pago.*

4. *Com base nos documentos fornecidos à fiscalização pode-se constatar que o valor das vendas foi superior ao das compras, "... fato que demonstra a não existência de fraude no que se refere aos tributos obrigatórios".*

5. *A empresa não se furtou de pagar o ICMS que é um tributo de alíquota bem mais elevada; porque iria deixar de pagar o imposto de renda e a contribuição social, cuja alíquota é mais amena ?*

6. *O imposto de renda e a contribuição social referente ao ano de 1992 foram pagos pelo regime de duodécimo, que por ser um imposto praticamente prefixado, independe de livro Diário ou de qualquer outro*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

livro ou documento a não ser a declaração de renda do ano anterior e os DARF's correspondentes aos respectivos pagamentos.

7. Não se entende porque os autuantes consideraram o valor das vendas escrituradas nos livros de saída da matriz e das filiais para elaborar os autos de infração alusivos ao Pis e a Cofins e não tenham usado o mesmo critério para com o imposto de renda e a contribuição social. Esta atitude objetiva uma incoerência ímpar que, ao que tudo indica, demonstra que os autuantes se preocuparam em agir com rigor excessivo.

8. Houve também incoerência por parte da fiscalização no que se refere à desclassificação da escrita, já que nos anos de 92/94 o motivo apresentado foi a falta dos livros Diário e Razão. Nos anos de 95/96, em que os citados livros foram apresentados, mesmo assim, a escrita foi desclassificada.

9. Durante a fiscalização foram solicitados diversos documentos que não foram objeto de verificação por parte dos autuantes.

10. De acordo com a lei, a desclassificação de uma escrita só se admite quando se verifica evidentes indícios de fraude, vícios ou erros que impossibilitem a apuração do resultado da empresa. A simples falta do livro Diário e de alguns talões de vendas, especialmente se estes talões foram registrados nos livros competentes, não justifica a aplicação de tal procedimento. Dizem os autuantes que a fiscalização foi feita por amostragem. Pergunta-se: por que não fizeram amostragem com os inúmeros documentos que lhes foram entregues, voltando-se unicamente aos poucos documentos que a empresa não teve condições de entregar ?

11. A exorbitância do valor da multa aplicada demonstra a insensibilidade dos autuantes, porquanto a quantia cobrada representa quase duas vezes o valor das vendas dos dois últimos anos ou quase cinco vezes mais do que o capital da empresa. De acordo com o art. 47 da lei n.º 8.981/95, uma das várias modalidades de se apurar o lucro no caso de desclassificação da escrita seria o equivalente a 0,07 do capital da empresa. Diferente, portanto, de 5 vezes mais, como foi a opção para este caso.

12. A atuada não infringiu o art. 539 do Decreto n.º 1.041/94 (RIR/94), pois não houve recusa para apresentação dos documentos. Houve, sim, impossibilidade de apresentar apenas um livro Diário, pelo fato de seu desaparecimento, o que foi antecipadamente justificado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

Em 22/07/98, a empresa apresentou aditivo à presente impugnação, fls. 3776, solicitando que, caso a desclassificação da escrita referente aos anos de 1992 à 1994 tenha se fundamentado no fato de não ter sido entregue o livro Diário, seja autorizada a reconstituição da escrituração do citado período. Para tanto, requer que seja dado um prazo suficiente para execução dos trabalhos, que deve ser no mínimo de 180 dias, já que a referida reconstituição deverá ser paralela à escrituração do presente exercício.

Esclarece que o livro Diário não foi entregue até a presente data aos fiscais por estar desaparecido e que o atendimento ao pleito seria um caminho viável não só para evitar a desclassificação da escrita, mas também para provar que os tributos de responsabilidade da empresa, referentes àqueles exercícios, foram pagos corretamente no tempo devido."

IV - A DECISÃO MONOCRÁTICA

A decisão sob o n.º 500/98 de 10.09.1998 de Primeira Instância às fls. 3789/3801 do Processo n.º 10320.000835/98-13, manteve a exigência fiscal, assim resumida em sua ementa:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Fiscalização - Denúncia Apresentada por Terceiros

A autoridade tributária dispõe de diversos instrumentos legítimos para verificar o fiel cumprimento da obrigação tributária, podendo, inclusive, os trabalhos de investigação terem como ponto de partida, uma denúncia apresentada por terceiros.

Arbitramento do lucro

A constatação de vícios, erros ou deficiências na escrituração do contribuinte, que a tornem imprestável para determinação do lucro real, autoriza a que se proceda ao arbitramento do lucro.

Erro no enquadramento legal:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

O erro no enquadramento legal da infração encontrada não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inobedeceu preterição do direito de defesa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Imposto de Renda Retido na Fonte. Contribuição Social sobre o Lucro.

Aplicam-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente."

Importa sublinhar o seguinte trecho da sentença monocrática às fls. 3796:

No entanto, analisando-se a fundamentação legal da exigência, indicada às fls. 04, constata-se que a autoridade lançadora, no que se refere ao arbitramento dos anos-calendário de 1992 a 1994, cometeu o equívoco de enquadrá-la no art. 399, inciso III do RIR/94, quando o mais correto seria o inciso I do mesmo artigo, dado que não está devidamente comprovado nos autos que o contribuinte recusou-se a apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, mas sim, que a empresa não mantinha a sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, mesmo após ter sido diversas vezes intimada pela autoridade lançadora a regularizá-la.

Contudo, continua a peça decisória, tal incorreção não importa em cerceamento do direito de defesa, muito menos em nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que os fatos que ensejaram o lançamento fiscal estão devidamente narrados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 4/7 e no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 130/135, do qual a empresa tomou ciência e demonstrou o correto entendimento da infração que lhe foi imputada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

Em sua sentença, acentua sob o pálio do item "4" que: *Quanto aos pagamentos efetuados pelo contribuinte nos anos-calendário de 1992 e 1993, referentes ao IRPJ e ao IRRF, não resta dúvida de que deveriam ter sido considerados pelos autuantes quando da lavratura dos autos de infração. Assim sendo, reconheço o pleito da autuada nesse sentido, devendo os valores lançados serem retificados, conforme demonstrativo constante no final da presente decisão.*

V - A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Em 23 de setembro de 1998 através da Intimação sob o n.º 175/98, deu-se ciência à autora da decisão de Primeiro Grau e do montante atualizado do crédito tributário, por via postal (AR de fls. 3809).

VI - DO TERMO DE PEREMPÇÃO VIA E.C.T..

Em 04.11.98, conforme fls. 3810, fora lavrado o Termo de Perempção, com ciência ao contribuinte, por via postal (AR de fls. 3816) em 09.11.1998.

VII - DO MANDADO DE SEGURANÇA.

Sob o fundamento de que a mudança do enquadramento legal da exigência não implicou reabertura de prazo, às fls. 149/156 do presente processo colaciona a contribuinte concessão de Mandado de Segurança exarado pela 2.ª Vara da Justiça Federal no Ceará em 1º de dezembro de 1998, determinando à autoridade impetrada que restitua à impetrante o prazo para recorrer administrativamente e, durante a tramitação do recurso, se abstenha de inscrever o alegado débito em dívida ativa, bem como para que suspenda o decurso do prazo de 180 dias, previsto no art. 33 da MP n.º 1.699-40.

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

VIII - DO ADITAMENTO À DECISÃO N.º 500/98.

Em cumprimento à determinação judicial, a Autoridade de Primeiro Grau, às fls. 161/163, exara decisão aditiva, declarando procedentes, em parte, os lançamentos de que aqui se cuida, para alterar a fundamentação legal da exigência no que se refere aos fatos geradores de jan./92 a dezembro/94.

IX - DO NOVO AUTO DE INFRAÇÃO.

Em face do exposto fora lavrado novo auto de infração (fls. 177/247) com o enquadramento legal proposto, e relativamente ao período de jan/92 a dez/94. No referente aos demais meses-calendário facultou-se ao contribuinte o direito de interpor recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes. A ciência ao novo auto de infração se deu em 22.12.1999.

X - AS NOVAS RAZÕES VESTIBULARES

Em 19.01.2000 (fls. 248/254) apresentou a atuada a sua nova peça impugnatória, de cujo teor extraímos da peça decisória de fls. 271.

1. *"A presente autuação consiste em mera repetição de autuações anteriores, que exigem o pagamento do IRPJ e IRRF incidentes sobre o lucro arbitrado relativo ao mesmo período de 1992 a 1996, conforme se pode verificar nos processos administrativos n.º 10320.002136/98-27 e 10320.000835/98-13;*
2. *Deve ser destacado, porém, que os fiscais autuantes referem-se à reabertura de prazo para impugnação em cumprimento à decisão proferida pelo MM. Juiz Federal Dr. Jorge Luiz Girão Barreto, no MS 98.0021981-1, e ao aditamento à Decisão Administrativa n.º 500/98;*
3. *Todavia, tão logo reaberto o prazo para impugnação pelo Delegado da Receita Federal, quando do aditamento à Decisão n.º 500/98, a Atuada apresentou sua nova impugnação, atendendo a esse novo prazo;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

4. *Por outro lado, nos autos de infração de que se cuida não existe qualquer referência à anulação dos autos de infração anteriores. Assim, como não se pode admitir dupla cobrança de tributo sobre o mesmo fato, é nula essa segunda ação fiscal;*
5. *Baseia-se toda a ação fiscal no arbitramento do lucro decorrente da desclassificação da escrita da Autuada, o que motivou a exigência do IRPJ e do IR Fonte.*
6. *A escrita contábil/fiscal da Autuada, todavia, conforme demonstrado em sua primeira impugnação, oferece os elementos necessários para se aferir o seu lucro real sujeito à incidência do Imposto de Renda, sendo, por isso, descabido o arbitramento, na medida em que prevalece no processo administrativo o princípio da verdade real. É firme a orientação da jurisprudência judicial e administrativa (nesse sentido, a defesa transcreve diversos acórdãos às fls. 249/251);*
7. *Os elementos contidos na impugnação antes apresentada, desde logo aqui renovados, indicam que a escrita fiscal da Autuada oferece ampla possibilidade de apuração do seu lucro real – fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro – tendo, por isso, direito a reconstituir e/ou reparar regularmente sua escrita.*
8. *Por outro lado, o arbitramento do lucro não pode ser usado como forma de punir o contribuinte, devendo se prestar apenas como meio alternativo de aferição do fato gerador do IR. Assim, caberia ao fiscal autuante seguir a ordem estabelecida no art. 543 do RIR, ou seja, esgotar primeiro a possibilidade de utilização do valor do ativo; do capital social; do patrimônio líquido; ou da folha de pagamentos de empregados, para, somente na ausência desses parâmetros, utilizar o valor das compras.*
9. *O fiscal autuante simplesmente utilizou o critério mais oneroso para a Autuada, mas não justificou seu procedimento. Não se venha argumentar que o índice a ser aplicado é de livre escolha da autoridade lançadora. Não é bem assim. A atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada, não dando margem em momento algum à livre escolha da autoridade lançadora. É indispensável que seja devidamente fundamentada a escolha do critério de arbitramento.*
10. *O fiscal deve obrigatoriamente especificar as razões pelas quais adota esse ou aquele dentre os critérios estabelecidos na lei, sobretudo quando escolhe um dos últimos da lista e o mais oneroso deles.*
11. *Sobre o tema, a defesa transcreve às fls. 252/253 opinião do Prof. Hugo de Brito Machado;*
12. *O Conselho de Contribuintes já decidiu que na ausência da receita bruta, correto o parâmetro do capital social (Ac. do 1º CC- nº . 103-10.204 – DOU-11/10/90, transcrito às fls. 253);*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

13. Dessa forma, seja porque a escrita contábil/fiscal da Autuada oferece a possibilidade de apuração do seu lucro real, seja porque o arbitramento foi aplicado como severa pena, sem qualquer fundamentação para a escolha do critério adotado pela fiscalização, ressalta a ilegalidade da ação fiscal em comento.

Face ao exposto, e renovando todos os argumentos contidos em sua primeira impugnação, a Autuada pede seja declarada a improcedência do lançamento do IRPJ aqui referido e todos os outros dele decorrentes, por ser de JUSTIÇA."

XI - DA NOVA DECISÃO MONOCRÁTICA.

Através da Decisão n.º 251, de 20.03.2000, a Autoridade de Primeiro Grau considerou o lançamento procedente, assim sintetizado em sua ementa.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário 1992, 1993, 1994*

Ementa: Arbitramento do lucro:

Comprovada a inexistência e/ou a recusa na apresentação dos livros e documentos que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro. Como inexistente arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa do arbitramento.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Período de apuração: 01/01/1992 a 31/12/1994

Ementa: Lançamentos reflexos/decorrentes:

Aplica-se aos lançamentos ditos reflexos o que foi decidido quanto a exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre eles."

XII - DO AUTO COMPLEMENTAR DA CSSL.

Às fls. 4019 do Processo Administrativo Fiscal sob o n.º 10320.002136/98-27 anexado ao Processo 10320.000835/98-13, acha-se representação tecida pelo AFTN José Xavier – Supervisor de Equipe, onde denuncia com supedâneo no art. 12 do Decreto n.º 70.235/72, que o arbitramento compreendia os fatos geradores ocorridos em 1995 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

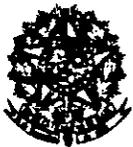
1996; no entanto, continua aquela autoridade fiscal, *nos Demonstrativos de Apuração da Contribuição Social e de Apuração da Multa e Juros de Mora do mesmo auto, foram computados unicamente os valores relativos a 1995, sendo somente estes objeto de lançamento*, desfecha. Em face do exposto solicita a que se lavre auto de infração complementar abarcando os fatos geradores ocorridos em 1996.

Cientificada da exigência em 11.11.1998, segundo os autos de Infração de fls. 4010 e seguintes do processo já referenciado e àquele anexado, ingressou com Mandado de Segurança na 2ª Vara da Justiça Federal do Ceará, pretendendo a impetrante que a medida liminar antes deferida seja estendida ao presente processo fiscal instaurado, a partir da lavratura do Auto de Infração, por ser este reflexo do IRPJ. Concedida a ampliação da medida liminar já requerida para abarcar o atual pleito, a Delegacia da Receita Federal, às fls. 4148, mostrou-se incapacitada de exarar qualquer decisão administrativa a respeito, tendo em vista que a contribuinte não apresentara, na via administrativa, quaisquer petições contestatórias acerca da nova exigência.

A autoridade de Primeiro Grau, em seu Despacho de fls. 4149, assinala que, não obstante o fato de a presente exação ser reflexa do lançamento do IRPJ, a sua formalização se deu em momento distinto, o que determina que o trâmite dos autos deverá ser feito de forma autônoma, embora haja vinculação das matérias tratadas em ambos os processos administrativos fiscais.

A interessada tomou ciência do referido despacho em 08.02.1999. Em decorrência, em 05.03.1999 apresentou a seguinte contestação extraída da peça decisória:

"Inconformado com a referida decisão, da qual tomou ciência em 08/02/99 (fls. 141), apresentou o contribuinte requerimento às fls. 144/145 solicitando que esta autoridade reconsidere a decisão anterior, e que seja determinado a juntada do presente processo ao de n.º 10320.000835/98-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

13, para que sejam decididos em julgamento único, ou, caso assim não entenda esta autoridade, que seja recebido o requerimento às fls. 144/145 como recurso ao Conselho de Contribuintes.

Em 13/05/99, o processo foi mais uma vez devolvido à DRF-São Luís (despacho às fls. 168), tendo por base a informação, fls. 165/167, de que havia sido reaberto o prazo para impugnação da exigência.

Em 19/05/99, o contribuinte anexou aos autos outro requerimento, agora relativo a um novo lançamento, envolvendo a Contribuição Social em questão, mas que faz parte do processo de n.º 10320.000835/98-13."

Através do seu Ato Decisório de fls. 4185/4188 de 27 de setembro de 1999, a Autoridade Julgadora prolatou a seguinte decisão:

"Da análise das matérias consubstanciadas no citado auto de infração e seus anexos, na peça impugnatória e nos demais documentos acostados ao processo, incluindo outros meios de prova admitidos em direito, fundamento, na qualidade de autoridade julgadora, esta decisão nas verificações a seguir descritas.

1. Sobre a tempestividade da presente impugnação:

Inicialmente, convém lembrar que o presente lançamento (ciência do sujeito passivo em 11/11/98) não acompanhou o processo principal do IRPJ, acima citado (ciência em 24/04/98), em virtude de equívoco da autoridade administrativa que não lançou o crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro do exercício de 1996, à época da lavratura do auto de infração do IRPJ. Em consequência, o processo principal, que há havia sido impugnado e que envolvia outros exercícios, foi julgado anteriormente ao presente.

O despacho desta autoridade às fls. 140/141 tomou por base o fato do contribuinte não ter expressamente impugnado a presente exação, limitando-se a solicitar que a medida liminar antes deferida no Mandado de Segurança impetrado (fls. 136/137), referente ao processo n.º 10320.000835/98-13, fosse estendida ao presente. Como a referida medida liminar não abrange o lançamento em exame, não restou outra alternativa a esta autoridade singular do que devolver o processo à autoridade preparadora para adoção das providências de sua alçada, até



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

porque não se sabia qual a intenção do contribuinte com relação ao processo matriz.

Contudo, a situação agora é outra. O contribuinte ingressou com recurso voluntário relativo ao processo principal, o qual deverá ser objeto de análise pelo Conselho de Contribuintes. Como ambos os processos possuem suporte fático comum, e considerando-se que a relação tributária é essencialmente "ex-lege", sendo o tributo decorrente da lei e não da vontade das partes envolvidas, a eventual alteração no processo matriz (em função de julgamento de 2ª instância) poderá surtir efeitos no lançamento dito decorrente.

Desta forma, considerando-se que o contribuinte impugnou tempestivamente o processo matriz, e que o § 1º do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93, expressamente determina que, quando for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem na exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, os lançamentos serão objeto de um só processo, revejo a posição anterior desta Delegacia de Julgamento, para considerar como impugnado o lançamento de que trata a presente exação, mediante a manifestação no processo principal, conforme ratificado no requerimento de fls. 144/145.

2. Com relação ao requerimento apresentado pela defesa às fls. 169/174:

A impugnação apresentada às fls. 169/174 decorre da lavratura equivocada de novos autos de infração pela autoridade lançadora, que englobou o crédito tributário constante no presente processo, juntamente com o crédito tributário constituído no processo de n.º 103.000835/98-13, gerando, assim, a duplicidade de cobrança a que se refere à defesa às fls. 170.

Sobre o assunto, cumpre esclarecer que esses novos lançamentos serão anulados por ato do Delegado da Receita Federal em São Luís, permanecendo, apenas, o lançamento original (fls. 01/07).

Desta forma, dispensa-se tecer maiores comentários sobre os argumentos apresentados pela defesa, às fls. 169/170, dada a inconsistência dessa nova autuação, sendo mantidos, repita-se, com relação à Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, relativa aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996, exclusivamente os valores lançados às fls. 01/07 do presente processo."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

XIII - AS RAZÕES RECURSAIS

Cientificada da decisão em 19.04.2000, por via postal - AR de fls. 293 -, irresignada, apresentou recurso a este Colegiado em 09.05.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas irresignações meritórias vestibulares já desfiadas. Importa frisar os seguintes trechos:

"Na medida em que a Constituição confere à União competência para instituir imposto sobre a renda, fato diverso da renda não poderá ser alcançado pelo IRPJ. O arbitramento é admitido, mas apenas porque não é possível quantificar o lucro real. Se, porém, o contribuinte comprovar e precisar a renda auferida, não poderá ser submetido à tributação sobre o que renda não é.

Segundo a autoridade julgadora, *o ato administrativo não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa do arbitramento*. Tal entendimento, com todo o respeito, é inteiramente desacertado. Admitir tal despautério seria concluir que o imposto é devido não pela ocorrência do lucro, mas pela apresentação intempestiva da documentação. A recusa não é o fato gerador, mas sim o acréscimo patrimonial. Colige trecho do eminente tributarista Hugo de Brito Machado acerca de sua tese. Na mesma direção aponta várias ementas dos Tribunais Federal de Recursos e Regionais.

Renova os mesmos elementos contidos na impugnação, máxime quando estabelece que a escrita fiscal da recorrente oferece ampla possibilidade de apuração de seu lucro real - tendo, por isso, direito a reconstituir e/ou reparar regularmente a sua escrita, de acordo com as prescrições do PN-CST n.º 23/78.

Ao contrário do que afirma a Autoridade recorrida, o CTN arrola, sim, a jurisprudência administrativa como fonte de direito tributário. As decisões trazidas pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

recorrente não devem convencer a autoridade julgadora pela sua *força vinculante*, mas por demonstrarem cientificamente a ilegalidade da pretensão fiscal, além de externarem o entendimento de órgão da administração fazendária de superior hierarquia.

O arbitramento do lucro não pode ser usado como forma de punir o contribuinte, devendo se prestar apenas como meio alternativo de aferição do fato gerador do IR. Assim, caberia ao Fiscal atuante, no caso, utilizar-se da receita bruta regularmente declarada pela recorrente. Apenas utilizou-se dessa vertente, tendo em vista que, conforme mesmo declarara, *a receita bruta escriturada nos livros de registro de saídas podem (sic) não refletir a realidade do faturamento, porquanto o contribuinte incinerou notas fiscais e blocos das séries B, C e principalmente série D de 1992...* (Destaque da Recorrente).

Deixou, dessa forma, o Fiscal, de seguir critério determinado na lei, para adotar outro de sua preferência, de maneira ilegal. Cita ementa deste Conselho.

Embora desconsiderando o valor da receita bruta, não obstante não obedeceu a ordem estabelecida no art. 543 do RIR, ou seja, esgotar primeiro a possibilidade de utilização do valor do ativo; do capital social; do patrimônio líquido; ou a folha de pagamento de empregados, para, somente na ausência desses parâmetros, utilizar o valor das compras. Utilizou-se simplesmente do critério mais oneroso para a Recorrente, mas não justificou o seu procedimento. Mesmo que o RIR não determinasse um critério de preferência entre os métodos de arbitramento, este decorreria implicitamente da interpretação sistemática do dispositivo com o art. 3º do CTN.

Renovando todos os argumentos contidos na primeira impugnação, a Recorrente pede seja conhecido e provido o presente recurso, reformando-se a decisão recorrida e que se declare a improcedência do lançamento aqui referido. *



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

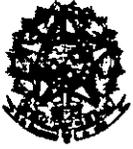
XIV - DO DEPÓSITO RECURSAL.

As fls. 304/305 tratam, objetivamente, da Medida Liminar concedida em face da mudança da fundamentação legal da exigência, determinando-se reabertura de prazo. Ocorre que, em sua petição, item "4", a recorrente assevera que a Medida Provisória n.º 1.699-40/98 impõe graves limitações ao direito do contribuinte ao exigir o prévio depósito de 30% (trinta por cento) do crédito tributário como condição para recebimento de recurso - o que a impossibilitou de recorrer ao Conselho de Contribuintes (...).

A decisão judicial, sob o pálio do item "8" declara: "Quanto ao *periculum in mora*, resta evidente, uma vez que, em não sendo concedida medida liminar, poderá configurar-se situação de dano irreparável sobre o patrimônio da impetrante, caso seu recurso administrativo seja provido ao final, obrigando-a ainda a trilhar a longa *via crucis* da ação de repetição de indébito."

Em face do exposto, comungo do mesmo entendimento da Autoridade Preparadora ao vislumbrar que a recorrente obteve êxito quanto à admissibilidade do recurso voluntário, ainda que, à época, houvera meramente uma expectativa de direito – fato, entretanto, previamente julgado pela douta decisão judicial em comento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

V O T O

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Recurso voluntário interposto com inobservância aos fundamentos emanados do artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 05 de março de 1972, com as alterações ocorridas até a Lei n.º 8748, de 09/12/93. Dele não se toma conhecimento.

I - DAS RAZÕES CONTRA O ARBITRAMENTO

É iniludível que a razão do arbitramento reside na provocação resistida quanto à apresentação ao Fisco dos Livros Diário e Razão Contábil e parte do documentário fiscal que lastreia os assentamentos dos livros auxiliares.

O bem elaborado Termo de Verificação Fiscal às fls. 140/145 de 14 de abril de 1998 expõe de forma solar a senda percorrida pelo Fisco, buscando exaurir desde os idos de 21.11.1997 até a consolidação dos Autos de Infração em 24.04.1998, quando se pontificaram inúmeras intimações objetivando esgotar os elementos basilares – imprescindíveis -, para a promoção da auditoria voltada para a apuração do imposto e contribuições sociais na forma ou hipótese inicialmente eleita pela litigante.

Importa reproduzir o seguinte trecho da lavra dos fiscais autuantes às fls. 134: "Diante da inexistência do Livro Diário e Razão relativos aos anos-calendário de 1992 a 1994, da incineração intencional de notas fiscais e blocos de notas fiscais de 1992 a 1995 declarado pelo contribuinte na carta de fls. 129 (*Segundo Item*), e da recusa da empresa de entregar à fiscalização diversos documentos dos anos-calendário de 1992 a 1996, imprescindíveis na apuração da receita bruta, no resultado do exercício e conseqüentemente na apuração do lucro real destes períodos e de qualquer providência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

do contribuinte para reconstituição de sua escrituração, assim como, justificativa para a não entrega deste documentos (...). "O destaque em itálico não consta do original.

Ainda às fls. 134, consignam os autuantes que a forma de arbitramento assim se materializou, tendo em vista que a receita bruta escriturada nos livros de registro de saídas de mercadorias podem não refletir a realidade do faturamento, porquanto o contribuinte incinerou notas fiscais e blocos de séries B,C e principalmente D de 1992 a 1995, e apresentou de forma incompleta à fiscalização notas fiscais e blocos das séries B, B1, C e D do ano-calendário de 1996, o que impossibilitou à fiscalização de verificar a veracidade das receitas brutas mensais.

Resumindo, inexitem, porque não-apresentados, os Livros Diário e Razão dos anos-base de 1992 a 1994, os talões e notas fiscais série "D - da matriz e filiais -, referentes aos anos-calendário de 1992 a 1995, bem como os blocos das notas fiscais séries B, B1, C e D do ano-calendário de 1996.

Quanto às declarações de rendimentos, informam os fiscais autuantes que a empresa entregara inicialmente no prazo a declaração do ano-calendário de 1992 em 29.04.93, e do ano-calendário de 1993 em 29.04.1994. Posteriormente conferiu novamente as declarações desses dois períodos em 01.11.96, porém com os campos do formulário e anexos em branco, inclusive as células que exibem o volume de compras e as receitas brutas auferidas. As declarações entregues em 29.04.93 e 29.04.1994 não constam do sistema CGC relacionado até o exercício de 1997. Fora solicitado ao contribuinte as cópias destas declarações, porém a empresa não as entregou e nem justificou a recusa, registram os autuantes. Tais fatos, efetivamente, podem ser confirmados às fls. 219/289 do Processo n.º 10320.000835/98-13.

A insurgente às fls. 298 e seguintes assevera que os elementos contidos na impugnação, desde logo renovados, indicam que a escrita fiscal da recorrente oferece



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

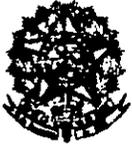
Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

ampla possibilidade de apuração de seu lucro real, tendo, por isso, direito a reconstituir e/ou reparar regularmente a sua escrita.

A recomposição da base de cálculo do tributo, na hipótese revelada pelo lucro real, não se aprisiona tão-somente nos limites da existência confiável de livros outros, ainda que auxiliares, associados ou não a incompletos meios probantes dos atos negociais. Exige-se mais: é imperiosa que se tenha a possibilidade de se aferir a soma algébrica das receitas e despesas auferidas e incorridas em sua integralidade, por período certo, bem como compulsar os ajustes ao lucro líquido determinados pela legislação tributária, inclusive dando margens ao controle da compensação de prejuízos fiscais de anos-base ou calendário anteriores. A auditoria que se requer não se fará sem uma exemplar investigação nos assentamentos do Livro Diário - este sintetizador ou aglutinador de todas as operações que impliquem variações patrimoniais da empresa, permitindo aos analistas o atestar da não-ocorrência de saldos credores de caixa, movimento bancário sem correspondência na escrita, passivo fictício, a exata correção monetária dos entes patrimoniais a esta submissos, o correto cálculo das despesas de depreciação e outros eventos ou ilícitos potenciais conformados à apuração impositiva aqui em debate. De outra forma, instaura-se insegurança quanto à veracidade do lucro real. Portanto, longe de ser despicienda, a forma de apuração pelo lucro real não permite tergiversar, senão com ofensa frontal aos ditames das auditorias fiscais voltadas para esse mister.

Quando de sua peça vestibular, coligiu a recorrente pleito às fls. 3776, objetivando a que lhe fosse concedido um prazo de 180 (cento e oitenta) dias para a reconstituição da escrituração do período de 1992 a 1994, devidamente rechaçado pela Autoridade Monocrática sob o pálio jurisprudencial da inexistência de arbitramento sob condição.

Diferente não é a posição deste relator.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

Em grau de recurso, sublinhe-se, reitera a litigante os termos imediatamente prévios. Infere-se que a produção de uma nova escrita operar-se-ia posteriormente ao encerramento da ação fiscal. E mais: se consideramos que a petição fora protocolada em 22.07.1998 - a conclusão dos trabalhos dar-se-ia no mês de janeiro de 1999 - tangendo o ano-calendário de 1992 do abominável princípio da caducidade.

Nesse caso, alterar o lançamento pela aceitação - abstraindo-se, só para argumentar, da decadência prescrita pelos artigos 150 e 173 do CTN -, da escrita reconstituída a destempo, implica alterar o fato gerador da obrigação tributária que lhe é preexistente. Dessarte, acolher, transcorrido considerável interregno desde a exigência inaugural a prova produzida (está assente que a parte autora deve instruir a inicial com os documentos e razões de direito indispensáveis), sem que a contraprova, nesse extremo intermédio processual pudesse ser produzida, exigiria reiniciar a auditoria fiscal, a despeito da assinalada decadência já comentada.

Além de ser oposto à lei fazê-lo, por certo não premiaria os mais comezinhos princípios de legalidade e moralidade a que devem todos estar submissos, permanentemente, num país democraticamente constituído.

De qualquer modo, não estamos diante de um lançamento **conceitualmente** defeituoso e contraditório diante dos pressupostos formais ou materiais, como já se demonstrou à saciedade.

Ancoro-me no artigo 145 do Estatuto Tributário para afastar quaisquer petições anulatórias ao ato acusatório presente, reiterando o princípio da imodificabilidade do lançamento que o artigo encerra. Lançamento não é um ato jurídico provisório, mesmo porque, se assim fosse entendido, não serviria para deflagrar a contagem do prazo prescricional ou impedir a caducidade do direito de a Fazenda Pública constituir o competente crédito tributário. A exação fiscal, sim, não é juridicamente exigível enquanto o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

tributo não for considerado "devido", na medida em que se constata a presença de recurso administrativo, ou do julgamento de sua proveniência (coisa julgada administrativa). Tais recursos, repita-se, não retiram do ato de lançamento o condão de definitividade. Suspende, sim, a sua eficácia na dicção da Lei n.º 5.172/66, artigo 151, inciso III.

Descarto, similarmente, a tese de que o lançamento seja um ato condicionado ao sabor do interesse e oportunidade da parte autora. Ora, no presente caso, a acusação repousa, estritamente, no fato de a empresa, intimada iterativamente, não ter apresentado – não só os Livros contábeis, como também, por corolário, parte da documentação de seus atos negociais de conformidade com os rígidos ditames da legislação reitora. Sublinhe-se, ainda, que parte da recusa estereotipou-se no frágil patrocínio da incineração de documentos por falta de espaço no setor de arquivo, não obstante ao arripio da exegese do artigo 195, parágrafo único do Estatuto Tributário Nacional, seguido pelos artigos 165 do RIR/80 e 210 do RIR/94.

II - DAS DECISÕES DO ÓRGÃO COLEGIADO COM APTIDÃO DE
NORMAS COMPLEMENTARES.

Como normas complementares, no presente caso, hão de se entender aquelas que, defluentes de leis, materialmente expressem os veredictos administrativos frente as contendas postas pelas partes litigantes. Ainda que os acórdãos deste Conselho possam constituir precedentes na uniformização da jurisprudência, reconheça-se, entretanto, que não há, em nosso ordenamento legislativo, o instituto da súmula vinculante que subordine os órgãos judicantes singulares às citadas decisões – ainda que reiteradas -, de conformidade com as prescrições do artigo 100, inciso II do CTN. Dessa forma, a critério prudente dos titulares das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, recomenda-se a adoção daquelas decisões que melhor consultem as normas, aí sim, complementares, emanadas do ente tributante e às quais estão jungidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

III - DOS CRITÉRIOS E COEFICIENTES ADOTADOS

Assim se posiciona o Decreto-lei n.º 1.648/78, art. 8º, § 4º, matriz legal do artigo 400 do RIR/80, *in verbis*: **Na falta de outros elementos a autoridade poderá, observadas as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal, arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores.**(O destaque não consta do original).

A Instrução Normativa do Sr. Secretário da Receita Federal sob o n.º 108/80 prescreve: **Quando não conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será apurado, a juízo da autoridade lançadora e observada a natureza do negócio, mediante a aplicação de qualquer dos coeficientes seguintes:**

**a/e (...);*

f) 0,25 sobre o valor das compras de mercadorias efetuadas no período-base; (o destaque não consta do original)."

Note-se que na hipótese de receita bruta conhecida a competência fora delegada ao Ministro do Estado da Fazenda, não só pelo Decreto-lei n.º 1.648/78, art. 8º, §1º, como também pela Lei n.º 8.541, de 23.12.1992, art. 21, inciso IV, §1º . Ao Sr. Secretário da Receita Federal fora delegada competência para baixar as normas, quando **não-conhecida** a respectiva receita bruta..

Sobre o assunto já tive oportunidade de me expressar, mormente em meu livro "IRPJ E OMISSÃO DE RECEITAS" - Ano 2000, Editora Dialética/ SP., de cujo texto, guardada a sua pertinência importa colacioná-lo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

ANOS-CALENDÁRIO DE 1992 A 1993
BASE DE CÁLCULO - COEFICIENTE APLICADO

Reiteradas decisões dos órgãos julgadores têm consagrado o entendimento no sentido de repudiar não só a Portaria Ministerial n.º 22/79, como também a de n.º 524/93 como mandamento legal para proceder a agravamentos. O núcleo da questão reside em dois aspectos basilares que não se excluem mutuamente: o primeiro de caráter constitucional, aqui entendido como condição necessária; o segundo, suficiente, decorrente da natureza da própria base de cálculo.

Quanto ao primeiro aspecto, o constitucional, é manifesta a sua revogação, em face do que dispõe o artigo 25 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, ao determinar a ineficácia, após 180 dias da promulgação da Constituição, de todos os dispositivos legais que, a partir dessa data, atribuam a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional.

Sobre o assunto, o ilustrado Ministro Carlos Mário Veloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal assim se manifestou, em **CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE**, Revista de Direito Público, n.º 92, pp. 52:

"A superveniência de norma constitucional revoga legislação ordinária com ela incompatível. A doutrina e a jurisprudência brasileira concebem a questão no âmbito do direito intertemporal: a legislação anterior à Constituição e com ela incompatível considera-se revogada. O Supremo Tribunal, num rol de casos, tem decidido da mesma forma conforme dá notícia Gilmar Ferreira Mendes. A questão tem grande repercussão prática, por isso que consideradas revogadas as leis anteriores à Constituição e com estas incompatíveis, os Tribunais, por suas turmas, podem deixar de aplicar a lei velha, sem necessidade de a questão ser submetida ao Tribunal Pleno, pois não haveria necessidade do quorum de maioria absoluta de votos."

Com efeito, a definição da base de cálculo de tributos é matéria reservada à lei (artigo 19, inciso I, da CF/69, reproduzido no artigo 150, inciso I, da CF/88). A





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

autorização conferida ao Ministro da Fazenda pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 18.12.78, para alterar os coeficientes de arbitramento, desde que não inferiores a 15%, somente prosperou até 180 dias após a promulgação da Carta Constitucional de 1988.

Quanto à majoração da base de cálculo, o Decreto-lei n.º 1.648/78 e o inciso IV, § 1º do artigo 21 da Lei n.º 8.541/92 delegaram poderes ao Ministro da Fazenda para fixar percentuais de arbitramento do lucro, em consonância com as diferentes atividades econômicas das pessoas jurídicas, conforme se extrai, *in fine*, do comando legal da Lei sobredita aqui colacionada. A prevalecer este juízo primeiro, estaríamos conferindo à base de cálculo função estrita de penalidade – o que é defeso em lei (CTN, artigo 44).

Ensina-nos o preeminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários ao Código Tributário Nacional – 2ª Edição – Editora Forense, São Paulo, 1989: *a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual)*.

Entendo que as multas fiscais são sempre punitivas e resultam de infração legal. Em outras palavras: a formação do juízo sobre determinada infração detectada há de se converter em questão preliminar (prejudicial) em relação às multas de ofício aplicáveis. E não ao reverso. Além do mais, os seus gradientes qualitativos têm como base de cálculo o imposto ou as contribuições sociais edificadas; em oposição, os tributos, como base de cálculo, o lucro.

Contrariamente ao tributo, as penalidades não são timbradas por prestações de natureza permanente. Quando o seu vetor, por exemplo, se reportar à faixa de lucro, real, presumido ou arbitrado, estaremos frente não a multa, mas ao adicional do IR.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

A multa acha-se disciplinada pelo nosso Estatuto Tributário em vários de seus artigos. Ei-los:

**Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:*

I - (...);

II - a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - (...);

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado e disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - (...);

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º (...).

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

**II - ANOS-CALENDÁRIO DE 1994 E 1995
BASE DE CÁLCULO - COEFICIENTES APLICADOS**

Para o anos-calendário de 1994 e 1995, a legislação reitora apoiava-se no Decreto-lei n.º 1.648/78, artigo 8º, § 1º, convalidada pela Lei n.º 8.541/92, artigo 21, inciso IV, § 1º. Ao reverso do exigido, esses diplomas determinam 15% (quinze por cento) que, aplicados sobre a receita bruta declarada, culminam na base de cálculo imposta nos procedimentos de arbitramento dos lucros.

No ano-calendário de 1995, com a edição da Lei n.º 8.981/95, o seu artigo 48 manteve, de forma incólume, o retrocitado coeficiente, analogamente linear. Tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

comando permaneceu prevalecente até o advento da Lei n.º 9.249/95 quando, por força de seu artigo 15, c/c o seu artigo 16, a aplicação, mensalmente, passou para 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), resultantes do percentual de 0,08 vezes 0,20. Por defluência, o artigo 36 dessa mesma norma, em seu inciso V, derogou o dispositivo pertinente da Lei n.º 8.981/95.

Dessarte, conclui-se que o coeficiente incidente sobre a receita bruta nos anos-calendário até 1.995 é de 15% (quinze por cento) para todos os meses abarcados pela exigência.

Por inferência, espanca-se qualquer majoração de base de cálculo com arrimo nas Portarias Ministeriais (22/79 e 524/93). Com efeito, frise-se, mesmo no ordenamento constitucional anterior a majoração da base de cálculo de tributos era matéria reservada à lei (artigo 19, inciso I, da CF/69, reproduzido no artigo 150, inciso I, da CF/88). A autorização conferida ao Ministro da Fazenda pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 18.12.78, para alterar os coeficientes de arbitramento somente prosperou até 180 dias¹ após a promulgação da Carta Constitucional de 1988. Por outro lado, a eleição da base de cálculo quando não-conhecida a receita bruta, em face do mesmo dispositivo constitucional de 1988 fora previsto em lei (DL 1.648, art. 8º, §4º) em acorde com o ordenamento legal superior pretérito.²

“1 - Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I - ação normativa;

II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.

§ 1º Os decretos-lei em tramitação no Congresso Nacional e por este não apreciados até a promulgação da Constituição terão seus efeitos regulados da seguinte forma:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

I - se editados até 2 de setembro de 1988, serão apreciados pelo Congresso Nacional no prazo de até cento e oitenta dias a contar da promulgação da Constituição, não computado o recesso parlamentar;

II - decorrido o prazo definido no inciso anterior, e não havendo apreciação, os decretos-lei ali mencionados serão considerados rejeitados;

III - nas hipóteses definidas nos incisos I e II, terão plena validade os atos praticados na vigência dos respectivos decretos-lei, podendo o Congresso Nacional, se necessário, legislar sobre os efeitos deles remanescentes.

§ 2º Os decretos-lei editados entre 3 de setembro de 1988 e a promulgação da Constituição serão convertidos, nesta data, em medidas provisórias, aplicando-se-lhes as regras estabelecidas no art. 62, parágrafo único

2 -Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais."

A partir da Lei n.º 8.981/95, em seu art. 51, inciso V, este coeficiente passou para 0,4 ou 40% (quarenta por cento). Tal comando legal estendeu-se até o ano-calendário de 1996, considerando-se que a Lei n.º 9.249/95 somente alterou a exigência





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

quando o núcleo impositivo consagrou a receita bruta conhecida. Dessa forma permanece para o ano-calendário derradeiro o coeficiente adotado no ano-calendário de 1995.

Não me animo em aceitar a tese recursal de que o Fisco utilizara o critério mais oneroso para impor à autuada os gravames do arbitramento dos lucros ao arrepio de qualquer ordem estabelecida pelo art. 543 do RIR/94 e em antinomia ao artigo 142 do CTN.

De acordo com o que já fora consignado, o art. 543 do RIR /94 não discrepa do já colacionado art. 400 do RIR/80. Este o reproduz. A listagem exaustiva por eles revelada não demonstra, com todas as luzes, quaisquer ordenamentos que suscitem esgotar possibilidades ou prioridades segundo a ordem que nomina.

A própria Instrução Normativa do Sr. Secretário da Receita Federal similantemente já coligida prescreve que a eleição do item deverá considerar, a juízo da autoridade lançadora, observância da natureza do negócio, mediante aplicação de quaisquer dos coeficientes propostos.

A escolha do montante de compras em empresas comerciais afigura-se como a mais próxima da realidade alternativa que a receita bruta – na outra ponta -, poderia encerrar. É consabido que, para se obter receita, notadamente por revenda de mercadoria, há de se incorrer em custos. No regime de apuração do lucro real somente um louco compulsivo poderia olvidar a contemplação de seus custos em suas demonstrações financeiras (salvo se a sua conta caixa não os suportasse em face de reiterada evasão de receita operacional).

Há uma certa confusão entre receita bruta conhecida, receita bruta declarada e receita bruta efetiva. A receita bruta conhecida emerge de forma clara dos controles fiscais, podendo ser legitimamente idêntica à receita bruta efetiva; por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

presunção, iguais, se não houver meios de se impugnar com elementos seguros de prova o que fora escriturado e ofertado ao Fisco a este teor. A receita levada ao conhecimento da repartição fazendária poderá ser diferente de ambas se estivermos frente a declaração inexata.

De qualquer forma quando a lei erigiu a possibilidade do arbitramento com arrimo na receita bruta conhecida, fê-lo estereotipada no princípio norteador da presunção de legitimidade dos elementos fornecidos ou disponibilizados pela empresa. Não sem fundadas razões o legislador houve por bem, ainda que de forma tácita, reconhecer o quão diferentes podem ser as receitas conhecida e efetiva. Tal percepção encontra abrigo no artigo 546 do RIR/94 reproduzido do art. 400, §4º do RIR/80, ao assentar que, *Verificada omissão de receitas, os valores serão tributados na forma dos arts. 733 e 892, §2º do RIR/94.* Tal comando, alterado pelo art. 24 da Lei n.º 9.249/95, com eficácia a partir de 1995, passou a determinar que o valor do imposto e do adicional deverão ser lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base que corresponder a omissão.

A ausência injustificada do documentário fiscal denunciada pelos autuantes comprometem a auditoria do lucro real, como já manifestamente esposado. Trata-se de notas fiscais, como se depreende, com todas as luzes, devidamente autorizadas pela repartição encarregada de fazê-la.

Aqui, alguns exercícios analíticos se impõem:

Se o documentário fiscal está autorizado e registrado, espanca-se a possibilidade de se estar frente a confecção de elemento apócrifo; como corolário inferese que: ou ele fora emitido ou não: se emitido, a indagação que se segue é se tal emissão conduz-nos a valores fidedignos e consentâneos com as operações que lhe deram causa; em caso contrário, poder-se-á restar configurada a existência de notas calçadas ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

pervertidas por algumas das formas conhecidas (a exemplo da existência de várias primeiras vias para destinatários diversos). Se não-emitido, nenhuma consequência ou importância acarretará ao lançamento fiscal. De todo modo, as inúmeras hipóteses formuladas conduzem-nos para duas possibilidades finalistas de interesse fiscal: 01 – Declaração inexata, defluente de documentação formalmente emitida, escriturada ou não no livro de registro de saída ou no livro diário; ou: 02 – omissão de receita por emissão perversa das respectivas notas fiscais.

No caso vertente todos os livros denominados registro de saída de mercadorias estavam à disposição do Fisco, não obstante as declarações de rendimentos nos anos-calendário de 1992 e 1993 não noticiarem as respectivas receitas brutas, além dos montantes formulados das compras e dos estoques. Entretanto, a bem da verdade, tais demonstrativos poderiam ter sido obtidos no seio das demonstrações financeiras acostadas aos autos (fls. 175 e seguintes do Processo 10320.000835/98-13).

Não me impressiona o interesse do Fisco pelo livro diário para que se possa apropriar a base de cálculo aqui em debate. Esta emerge dos Livros Fiscais, não obstante a sua reprodução no Livro contábil ser mais um elemento de confronto à espécie. Portanto, despidianda a ausência desse notável instrumento de escrituração contábil quando se tem presente outros elementos, a exemplo do livro registro de saída de mercadorias para se apurar a receita bruta conhecida, especificamente, frise-se.

Perfilho-me ao entendimento de que se os elementos subtraídos, retratando a hipótese de acessório inexata não permitem aferir uma receita conhecida com grau de razoabilidade diante do volume de compras nas empresas comerciais, há de prevalecer, entretantes, por exemplo, o critério aqui adotado pelo Fisco, mormente porque tais receitas são tributadas, univocamente, sob o primado do lucro arbitrado. Diferente seria a conduta se a hipótese patenteasse omissão de receita. Nesse caso, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

tributação far-se-ia de forma apartada, sem qualquer prejuízo do montante apurado a teor de lucro arbitrado.

Elencadas tais premissas, impõe-se mapear a situação financeira da empresa, agregando-se as variáveis sob enfoque:

O Demonstrativo intitulado de "I" fora construído a partir das declarações de rendimentos constantes dos autos, cotejando-as com os montantes de compras erigidos pelos autuantes. O item "c" denota a base de cálculo construída pelo Fisco, acrescida dos estoques iniciais menos os estoques finais, hauridos da DIRPJ. A coluna "d", a receita bruta declarada pela recorrente.

**I - DEMONSTRATIVO DAS COMPRAS E RECEITAS OPERACIONAIS
DECLARADAS.**

ANO- CALENDÁRIO (a)	MOVIMENTO COMPRAS LEVANTADO				RECEITA OPERACIONAL DECLARADA (d)	Fls.	MARGEM LUCRO (e) = $\frac{d}{c}$
	PELO FISCO (b)	Fls.	QUE REDUNDOU EM VENDA (c) = [(b) - (EI - EF)]	Fls.			
1992	Cr\$ 21.066.933.622,23	114	— 0 —	218	— 0 —	218	— x —
1993	Cr\$ 88.702.806.335,45 CR\$ 406.853.923,24	114	— 0 —	228	— 0 —	228	— x —
1994	CR\$ 2.414.823.410,74	114	— x —	239.v	CR\$ 2.203.060.234,00	239.v	(0,066)
	R\$ 3.305.525,58	114	— x —	239.v	R\$ 4.144.269,00	239.v	0,25
1995	R\$ 6.397.835,28	115	R\$ 5.229.478,93	251	R\$ 9.267.839,74	250	0,77
1996	R\$ 6.030.927,09	115	R\$ 6.072.108,67	267	R\$ 9.735.367,83	266	0,60

Com base somente nas declarações de rendimentos só foi possível tecer parte do movimento da contribuinte, onde se observa que os anos-calendário de 1995 e 1996 exibem um montante de receita operacional bruta superior, respectivamente, em setenta e sete por cento (0,77) e sessenta por cento (0,60) ao volume de compras em igual período. No ano-calendário de 1994 os valores das compras alçados pelos fiscais e os da receita bruta operacional se mantêm algo próximo da igualdade. A margem bruta de lucro, razoavelmente regular.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

Agora com base nos balanços patrimoniais e demais demonstrações financeiras foi possível elaborar o quadro "II", máxime pela utilização dos estoques iniciais e finais constantes desses demonstrativos ofertados. Observe-se que a margem bruta de lucro é excepcionalmente maior do que as já demonstradas no quadro "I". Tal evidência se deve, basilamente, ao fato de a receita bruta nesses dois exercícios - quando comparada com os períodos ulteriores -, ter atingido um número excepcionalmente ponderável. Observe-se que, se o fisco tivesse atribuído o percentual de 0,15 sobre as respectivas base de cálculo (receita bruta operacional) teria obtido um valor bem mais elevado do que os 0,25 (vinte e cinco por cento) que fizera incidir nos presentes autos e objeto da reiterada contestação recursal.

**II - DEMONSTRATIVO DAS COMPRAS E RECEITAS OPERACIONAIS
CONSTANTES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.**

ANO- CALENDÁRIO (a)	MOVIMENTO COMPRAS LEVANTADO				RECEITA OPERACIONAL PUBLICADA (d)	Fls.	MARGEM LUCRO (e) = $\frac{d}{c}$
	PELO FISCO (b)	Fls.	QUE REDUNDOU EM VENDA (c) = [(b) - (EI - EF)]	Fls.			
1992	Cr\$ 21.066.933.622,23	114	Cr\$ 19.349.096.897,23	176/179	Cr\$ 45.567.902.502,89	177	136
1993	CR\$ 440.382.216,45	114	CR\$ 336.136.457,70	183	Cr\$ 811.501.022,12	182	140

Por fim, o quadro III revela os montantes das compras que serviram de base para o arbitramento e as verbas, sob a mesma égide, declaradas ou constantes das demonstrações financeiras constantes dos autos. Observe-se que resta claro, em todos os anos-calendário sob enfoque, diferenças denotadoras de omissão de receita.

III - DEMONSTRATIVO DO MONTANTE BRUTO DAS COMPRAS.

ANO-CALENDÁRIO (a)	LEVANTADO PELO FISCO (b)	DECLARADO OU CONSTANTE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (c)		Fls.	DIFERENÇA (d) = (c) - (b)
1992	Cr\$ 21.066.933.622,23	Cr\$ 18.096.595.806,70		178	(2.966.347.813,53)
1993	CR\$ 440.382.216,45	CR\$ 418.420.236,23		183	(21.961.978,22)
1994	R\$ 4.163.643,18	R\$ 3.504.145,63		186	(679.947,55)
1995	R\$ 6.397.835,28	R\$ 6.004.301,19		251	(393.534,09)
1996	R\$ 6.030.927,09	R\$ 5.491.320,32		267	(539.606,77)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10320.000.286/99-50
Acórdão nº : 103-20.497

Dessa forma resta evidente que o Fisco se postou diante de elementos críveis não só para conferir o arbitramento do lucro pela receita bruta conhecida declarada, como complementarmente pela receita constante das demonstrações financeiras exibidas pela recorrente, agregada à receita bruta constante dos livros cognominados registro de saídas (matriz e filiais) colocados à sua disposição. A receita efetiva por presunção poderia ter sido haurida se, com base nas diferenças de compras apontadas o Fisco impusesse os gravames tributários a título de omissão de receita por omissão de compras albergada nos diplomas legais já citados.

IV - DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DAS DECLARAÇÕES.

Deve ser afastada em obediência a absoluta harmonia com a copiosa jurisprudência existente a respeito, tendo em vista que a sua imposição ancorou-se na mesma base de cálculo já punida quando do arbitramento de lucros perpetrado.

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento integral ao recurso voluntário interposto.

Sala de Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2001


NEICYR DE ALMEIDA

