



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

Processo nº. : 10320.002239/97-89  
Recurso nº. : 119.427  
Matéria: : IRPJ- IRRF- CSSL  
Recorrente : MALU CONFECÇÕES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA  
Recorrida : DRJ em FORTALEZA  
Sessão de : 13 DE JULHO DE 2000  
Acórdão nº. : 101-93.113

**PRELIMINAR DE DECADÊNCIA-** A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que a partir da Lei 8.383/91 o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

**IRPJ- BASE DE CÁLCULO-** Tendo o contribuinte, sucessivamente intimado a apresentar seus livros comerciais e fiscais, declarado formalmente não tê-los escriturado e estar impossibilitado de fazê-lo, a autoridade fiscal está autorizada a arbitrar o lucro, obedecendo os critérios estabelecidos na lei. A apresentação dos livros na fase da impugnação não surte qualquer efeito em relação ao lançamento, eis que não existe arbitramento condicional.

**IRPJ-ARBITRAMENTO DE LUCRO-COEFICIENTES-** Incabível a majoração do coeficiente com base no art. 7º da Portaria MF 524/93, por ter a autoridade, ao determiná-la, exorbitado da delegação concedida.

**IRRF-LANÇAMENTO DECORRENTE-** Sendo a base de cálculo do IRRF o lucro arbitrado para efeito do IRPJ, a redução da base de cálculo deste acarreta redução do imposto de fonte.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO –** A base de cálculo prevista no art. 2º, § 2º, da Lei 7.789/88 só se aplica às pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração comercial completa.

Recurso provido em parte.

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

15

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

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2000

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-1.582

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº : 119.427  
Recorrente : Malu Confeccões e Eletrodomésticos Ltda

### RELATÓRIO

Contra a empresa Malu Confeccões e Eletrodomésticos Ltda., foram lavrados, em 28/11/97, os autos de infração de fls. 02/75, 76/93 e 94/109, referentes a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social Sobre o Lucro, para formalização de créditos tributários totalizando de R\$ 11.710.093,17, aí compreendidos, além dos tributos, multa por lançamento de ofício, juros de mora e multa por atraso na entrega da declaração. Os autos de infração do IRRF e da CSSL são decorrentes do relativo ao IRPJ.

Conforme “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do auto de infração principal, o contribuinte teve arbitrado seu lucro dos períodos de janeiro de 1992 a dezembro de 1996, por não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato por ele declarado conforme expediente de 04/09/97 e 25/09/97 e constatado pela fiscalização em 10/09/97, conforme Termo de Constatação e Concessão de Prazo. Ressalta o autuante que foram concedidos os prazos solicitados pela empresa objetivando sanar a falta de escrituração do Diário, Razão e Lalur, e que os percentuais de arbitramento em 93 e 94 foram agravados em 6% ao mês, conforme Portaria 524/93, art. 7º e IN 79/93, art. 8º.

Os enquadramentos legais consignados nos autos de infração são os seguintes:

IRPJ- Art. 400 do RIR/80 (Art. 541 do RIR/94 e art. 16 da Lei 9.249/95

IRRF- Art. 41 e § 2º da Lei 8.383/91, art. 22 da Lei 8.541/92, art. 5º e par. único da Lei 9.064/95.

CSSL- Art. 2º e §§ da Lei 7.689/88 e arts. 38 e 39 da Lei 8.541/92.

A empresa apresentou impugnação tempestiva, requerendo a realização de prova pericial, insurgindo-se quanto à cobrança dos meses até outubro de 1992, por estar extinto o respectivo crédito, na forma dos artigos 156 e 174 do CTN. No mérito, articula, em síntese, as seguintes razões de defesa:

- Quanto ao IRPJ, pondera que, conquanto estivesse com sua escrituração em atraso, regularizou-a em tempo hábil, conforme cópias autenticadas dos livros contábeis e fiscais juntados com a impugnação, devidamente atualizados, os quais se encontram em consonância com as declarações entregues e com os tributos já pagos, não se justificando o

arbitramento. Alega ser o arbitramento medida extrema, só de ser adotada se o contribuinte não possui qualquer documento capaz de demonstrar o lucro real. Traz acórdãos do Conselho no sentido de que nem sempre a falta de registro do livro Diário dá ensejo ao arbitramento, e acórdãos do TRF e do Conselho de Contribuintes sobre o tema **atraso na escrituração**, segundo os quais só se justifica o arbitramento na ausência de elementos concretos para apurar o lucro real. Traz doutrina e jurisprudência para corroborar as razões alinhadas.

- Quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte relativo à distribuição do lucro arbitrado aos sócios, diz que, conforme provam as declarações, o lucro real apurado foi incorporado ao capital, e em face da nulidade da adoção do arbitramento, afigura-se impossível a cobrança do IR na fonte sobre a distribuição do lucro arbitrado.

- Quanto à multa de 75% aplicada, diz que a mesma tem caráter confiscatório.

- Quanto à correção monetária, traz doutrina quanto ao abuso do instituto e da livre instituição dos seus índices, ensejando inobservância do princípio da legalidade.

A autoridade julgadora indeferiu o pedido de perícia por não ter atendido os requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, e por se configurar prescindível para a formação da convicção .

A preliminar de decadência (argüida impropriamente como prescrição) foi rejeitada por se tratar de tributo tipicamente lançado por declaração, sujeito às normas do art. 173 do CTN. Tendo o contribuinte apresentado a declaração em 15/06/93, o termo final para constituição de novo lançamento ou lançamento suplementar era 15/06/98 . Quanto ao IRRF, esclarece o julgador que, mesmo se caracterizando como “por homologação”, “*não transcorreu o prazo decadencial, uma vez que, como o contribuinte não efetuou os recolhimentos a ele referentes, nos prazos legais, a repartição não poderia expressamente homologá-los (art. 150 do CTN), pois não se homologa o que não existe. Dessa forma, se sujeita também esse tributo às regras gerais estatuídas no art. 173, inciso I do CTN. Ademais, ainda que prevalecesse a tese da defesa, há que se levar em consideração recentes julgados do Superior Tribunal de Justiça, sobre a aplicação do citado dispositivo, os quais concluem que ‘a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento.’ ”*

No mérito, julgou inteiramente procedentes as exigências tendo em vista que o contribuinte, reiteradamente intimado a apresentar seus livros contábeis e fiscais,

afirmou não possuí-los, e esgotados os prazos para regularização concedidos pela fiscalização, em 25/09/97 declarou não ter sido possível escriturá-los, solicitando que a fiscalização procedesse ao arbitramento. Ressalta o julgador que os livros apresentados com a impugnação estão autenticados no Registro de Comércio em data de 09/09/97, e assim, em 25/09/97, ao declarar à fiscalização não possuí-los e pedir o arbitramento configurou-se a recusa de apresentação, pressuposto legal para o arbitramento. Menciona, ainda, acórdão do Conselho no sentido de não existir arbitramento condicional, o que impede a modificação do lançamento pela posterior apresentação dos livros. A exigência do IRF sobre a distribuição aos sócios do lucro arbitrado é mantida por estar de acordo com as normas legais sobre a matéria e por se tratar de presunção legal absoluta. A Contribuição Social também foi mantida, devido a relação de causa e efeito entre ela e o lançamento matriz.

A arguição de inconstitucionalidade da multa não foi acolhida quer por ser a matéria reservada ao Poder Judiciário, quer porque o que a Constituição veda é utilizar **tributo** com efeito de confisco.

Sobre correção monetária e modificações de seus índices, registra a decisão que foram elas instituídas por lei, não havendo que se falar em inobservância do Princípio da Legalidade.

A multa por atraso na entrega da declaração foi mantida por não ter havido manifestação na impugnação

Inconformada, a empresa apresenta recurso a este Colegiado, reeditando as razões da impugnação.

Às fls 3982/3988 a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contra-razões, pugnando, afinal, pela manutenção da decisão recorrida, por estar de acordo com a Lei e disposições normativas sobre a espécie.

É o relatório.



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

O recurso é tempestivo, e se encontra acompanhado de liminar concedida em mandado de segurança, para assegurar à impetrante o direito de interposição de recurso administrativo sem efetivação do depósito de 30 % do valor discutido. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, alega a Recorrente que o lançamento não pode prosperar, por ferir o princípio constitucional inserto no artigo 150, IV, da Constituição, pois, superando a exigência o patrimônio líquido da empresa, tem caráter confiscatório.

Tal princípio constitucional não é dirigido ao aplicador da lei, mas sim ao legislador. No processo legislativo, o texto do projeto de lei é submetido ao crivo de várias comissões no Congresso, dentre elas a Comissão de Constituição e Justiça, que avalia se a lei não viola as normas e os princípios da Constituição. Sem a observação desses princípios o projeto de lei não integrará o mundo jurídico, será rejeitado por inconstitucional. Mas da aplicação da lei em vigor, cuja constitucionalidade não foi recusada, não pode resultar a violação daqueles princípios. Uma vez promulgada a lei, presume-se que atende os princípios constitucionais, enquanto o contrário não for proclamado pelo Poder Judiciário, não cabendo ao aplicador da lei indagar desse aspecto.

### **Preliminar de decadência.**

A preliminar de decadência foi rejeitada pelo julgador monocrático sob o fundamento de que o lançamento do IRPJ se caracteriza como “lançamento por declaração”.

A questão da decadência, em relação ao IRPJ, tem sido amplamente debatida tanto na doutrina quanto na jurisprudência, seja administrativa, seja judiciária.

No âmbito deste Primeiro Conselho, as divergências se manifestavam tanto quanto à caracterização da natureza do lançamento quanto a respeito da fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência. Assim, enquanto o entendimento dominante nas demais Câmaras do Conselho era o de que o lançamento do IRPJ se caracterizava como “lançamento por homologação”, a Primeira Câmara, por maioria (com voto vencido desta relatora), entendia que o mesmo se caracterizava como “lançamento por declaração”. A partir



de julho de 1998 passou também a ser dominante na Primeira Câmara a posição segundo a qual o lançamento do IRPJ se caracteriza como “lançamento por homologação”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas suas mais recentes manifestações, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei 8.381, de 30/12/91, o Imposto de Renda era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a sê-lo por homologação a partir desse novo diploma legal. Assim o Acórdão CSRF 01-02.620, de 30/04/99, cujo voto condutor registra :

*“A partir do ano calendário de 1992, por força da mencionada lei, o imposto passou a ser pago mensalmente e, se não pago até a data aprazada, a partir do dia seguinte, inicia-se a contagem da caducidade, independentemente da data de apresentação da declaração de ajuste. Se a jurisprudência administrativa entende que a partir da data do vencimento para pagamento do imposto mensal o fisco pode lançar de ofício, conclui-se que, se não o fizer, estará “dormindo””.*

Cabendo à Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizar as divergências de interpretação surgidas na instância administrativa, equivoca-se a autoridade quanto entende que o imposto, no caso, é lançado por declaração.

Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, resta fixar o *dies a quo* para contagem do prazo de decadência.

Inicialmente, devo registrar que discordo da posição dos que entendem que, se não houver pagamento, o lançamento deixa de ser “por homologação”. O artigo 150 do CTN dispõe que :

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre **quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever** de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....  
§ 4º- Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.....”

Considero que o lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. E a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, no caso de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a

YLF

zero, ou operação ao amparo de regime especial de draw back). O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento .

O CTN prevê três modalidades de lançamento : por declaração, por homologação e de ofício. Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (caso do IPTU, por exemplo) , é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de imposto nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade.

Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude e simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra o seguinte:

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo :

- a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue do lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147); ou
- b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra a , a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: 1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc. I); ou 2) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, II).

No caso da letra b, ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o



lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.

Conforme acima exposto, entendo que, no presente caso, tratando-se de lançamento por homologação, em 28 de novembro de 1997, data da ciência dos autos de infração, não mais estava a Fazenda autorizada a rever o lançamento relativo a fatos geradores ocorridos até outubro de 1992.

Devo, porém, registrar que o Superior Tribunal de Justiça vinha reiteradamente se manifestando no sentido de que *“a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento”*.

O posicionamento nesse sentido, inicialmente adotado em Turma, foi confirmado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, na apreciação de Embargos de Divergência (Emb. Div. RESP 132.329- São Paulo)

Essa interpretação do STJ recebeu acirradas críticas dos mais renomados juristas, como, por exemplo, Alberto Xavier, de quem vale trazer a lume a seguinte observação:

“.....  
.....A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150 §4º e 173 resulta ainda mais evidente da circunstância de o § 4º do artigo 150 determinar que considera-se “definitivamente extinto o crédito” no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar “definitivamente extinto o crédito”? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua “ressurreição” no segundo.”

A perplexidade trazida pelas decisões do STJ, quer junto à doutrina, quer junto a este Conselho, vem de ser abrandada pela mais recente manifestação daquele tribunal superior, em sessão de 07/04/00, nos EDiv em Resp 101.407-SP, cuja ementa é a seguinte :

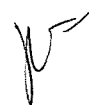
“Tributário. Decadência. Tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, hipótese em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento

por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.”

Embora com essa deliberação unânime a 1ª Sessão o STJ tenha tentado trazer a matéria ao seu leito natural, alguns aspectos continuam a carecer de interpretação. Ligam-se eles à afirmativa de que *“Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional”*. Como interpretar essa assertiva em situações em que o sujeito passivo, ao exercer a atividade de identificar a matéria tributável e apurar o tributo devido encontra valor zero (por exemplo, prejuízo fiscal, em relação ao imposto de renda, ou alíquota reduzida a zero em relação ao II), e dá ciência ao Fisco do fato (mediante entrega Declaração de Imposto de Renda ou registro Declaração de Importação- DI)? Seria razoável entender que se sujeito passivo pagou R\$1,00 de imposto o prazo para decadência seria de 5 anos a contar do fato gerador, mas se nada tiver pago por ter apurado prejuízo fiscal, esse prazo se alongaria? É evidente que não, e a única interpretação dessa norma que não conduz ao absurdo pode ser extraída do próprio voto que conduziu a Acórdão supra mencionado, da lavra do ilustre Ministro Ari Pargendler, que assim fundamenta: *“Aqui, o contribuinte antecipou o montante a seu juízo, devido. A Fazenda Pública tinha cinco anos, a partir do fato gerador do imposto, para homologar esse pagamento, expressa ou tacitamente (CTN, art. 150, § 4º). Decorrido esse prazo, decaiu do direito de constituir crédito tributário correspondente às diferenças, a seu ver, consideradas devidas”*. Assim, se o sujeito passivo apresentou a declaração demonstrando que, a seu juízo, o imposto devido era zero, já tem a Fazenda notícia do “pagamento zero” ( “antecipação do pagamento”, a juízo do contribuinte, considerado devido). Nesse caso, decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, decai o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário das diferenças consideradas devidas. Com o pagamento, ou, na ausência deste, com a declaração de que o tributo apurado foi zero, tem o fisco elementos para exercer o controle. Diferentemente da situação em que o sujeito passivo nada antecipa e nada informa à Administração ( não entrega declaração). Nesse caso, sim, abre-se campo para aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ.

Pelas razões declinadas, acolho a preliminar de decadência em relação tributos e contribuição cujos fatos geradores tenham ocorrido até outubro de 1992.

**Mérito**



No mérito, alega a Recorrente que o arbitramento é medida extrema, e que ao ser lavrado o auto de infração a empresa já regularizara sua escrita, conforme cópias dos livros que trouxe com a impugnação.

A tributação com base no lucro real pressupõe a existência de escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e lastreada em documentos que permitam verificar a exatidão dos lançamentos contidos nos respectivos livros. Inexistindo a escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais bem como toda a documentação em que aquela se lastrearia, ou havendo recusa em sua apresentação, a autoridade fiscal está autorizada a arbitrar o lucro do contribuinte, obedecendo os critérios estabelecidos na lei. Não importa o motivo que deu causa à inexistência ou à não apresentação da escrita e documentação. Estando o Fisco impossibilitado de verificar a exatidão do lucro real oferecido à tributação inexistente outra forma de apuração que não seja o arbitramento.

Atente-se para o fato de que o arbitramento não constitui penalidade, mas forma de apuração do resultado no caso de não se dispor de livros e documentos para apurar o lucro real, ou de a escrituração do contribuinte ser imprestável para tanto.

No presente caso, sucessivamente intimado a apresentar os livros, o contribuinte declara não possuí-los, pede prazo para escriturá-los, findo esse prazo declara não ter sido possível fazê-lo e solicita expressamente ( fls 199) seja cumprida a lei e arbitrado o lucro. Ou seja, os livros que deveriam estar escriturados em boa ordem e à disposição do fisco desde 1992, em 25 de setembro de 1997 foram declarados inexistentes e, conseqüentemente, não apresentados à fiscalização.

Alega o contribuinte que quando da lavratura do auto de infração sua escrita já estava regularizada, instruindo a impugnação com cópia autêntica dos mesmos. Observe-se, inicialmente, que, estando os livros escriturados e registrados desde 09/09/97, conforme se constata das cópias juntadas, a declaração datada de 25/10/97 e apresentada ao fisco em 30/10/97 no sentido de que não estavam os livros escriturados configura-se como recusa na sua apresentação, o que também dá causa ao arbitramento.

Quanto à apresentação dos livros já na fase impugnatória, oportuno trazer à luz os judiciosos argumentos de ilustre conselheiro Amador Outereiro Fernandez, no voto condutor do Ac. CSRF 01-1241/82:

“..... quando intimados pelos agentes do Fisco, devem exhibir os documentos e os livros comerciais e fiscais que lhes foram solicitados, em boa ordem, escriturados e em dia.

Se não o fizerem, ou não estiverem em condições de fazê-lo, torna-se inviável, ou impossível verificar qual o verdadeiro lucro real e, por conseqüência, se pagaram ou estão pagando o tributo devido.

Daí a autorização legal para o arbitramento do lucro, no caso de falta de escrituração ou nos casos de recusa de apresentação de livros.

Sendo certo que o ato administrativo de lançamento é um ato vinculado, exige-se para sua validade o atendimento a certos pressupostos objetivos ( no caso, a ocorrência das hipóteses previstas em lei para o arbitramento do lucro) e também subjetivos, ( competência do agente, etc. ). Todavia, uma vez atendidos esses pressupostos objetivos e subjetivos, isto é, regularmente constituído o crédito somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional, na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias, segundo o art. 141 do Código Tributário Nacional ( Lei nº 5.172, de 25.10.66, e Ato Complementar nº 36, de 13.13.67, art. 7º).

Se a lei declara que, na ausência de escrita ou no caso de recusa de sua apresentação ( fatos que impedem a regular apuração do lucro real, eis que ao Agente Fiscal é vedado apurar o lucro real, inexistindo escrituração contábil, armando-o a lei com os diversos critérios de arbitramento, cf. Acórdão nº 1.7521, é facultado ao Fisco o arbitramento do lucro sem prejuízo da imposição da multa por lançamento ex officio cabível; não se pode admitir que a posterior apresentação do documentário, isto é, o arrependimento, torne nulo o trabalho fiscal.

Admitir-se o contrário, equivaleria a um arbitramento condicional, não previsto em lei ou, ainda, implicaria em dizer-se que o ato administrativo de lançamento ficaria sem efeito, quando o contribuinte, após autuado, comprovasse possuir escrita e se dispusesse a apresentá-la, o que, convenhamos, por afrontar a lógica e o bom senso, somente seria admissível se a lei expressamente o dissesse.

À luz das normas vigentes, não há lugar para qualquer regularização, uma vez lavrado o Auto de Infração, e qualquer tentativa interpretativa em sentido contrário, além de ficar desprovida de consistência jurídica, também não seria salutar do ponto de vista da política e administração tributárias.

Portanto, regularmente constituído o crédito tributário ( adotando-se a terminologia do C.T.N.) ou formalizada a sua exigência em auto de infração ( na linguagem do diploma processual administrativo, que nos parece mais condizente com a realidade, eis que o direito da Fazenda Pública em contraposição ao surgimento da obrigação tributária, a cargo do sujeito passivo, surge com a ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação então em vigor ainda que posteriormente modificada ou revogada, segundo o C.T.N. art. 144) somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei ( C.T.N. art. 141)

Como inexistente qualquer diploma legal que estabeleça a exclusão da exigência do crédito tributário pela superveniência da regularização da escrita, após a lavratura do auto de infração ( seja na fase impugnatória ou recursal, seja na fase de inscrição da dívida ou antes da prolação da sentença judicial de primeiro grau): a conclusão inarredável é a de que o contribuinte perdeu a faculdade de pagar o tributo com base no lucro real, em razão de não haver atendido às condições em lei estabelecidas para tal fim.”

Assim sendo, incensuráveis as atitudes da fiscalização, ao arbitrar o lucro, e da autoridade julgadora, ao manter o arbitramento.

Necessário se faz examinar se o arbitramento está de acordo com as normas previstas na lei.

Os critérios de arbitramento estão previsto em lei ( art. 21, § 1º da Lei 8.541/92, arts. 48 a 51 da Lei 8.981/95 e art. 16 da Lei 9.249/95).

Quanto ao critério adotado até janeiro de 1993 e para os meses dos anos-calendário de 1995 e 1996, está ele rigorosamente de acordo com o previsto em lei ( art. 21, § 1º da Lei 8.541/92 , art. 48 da Lei 8.981/95 e art. 16 da Lei 9.249/95) .

Todavia, para os meses de fevereiro de 93 a dezembro de 1994, o coeficiente de arbitramento foi majorado mensalmente em 6%, até atingir o percentual de 30%, obedecendo ao disposto no art. 7º da Portaria MF 524/93.

Ocorre que a Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou a jurisprudência no sentido de que é incabível o agravamento do percentual de arbitramento do lucro na hipótese de arbitramento em períodos sucessivos, quer pela aplicação da Portaria MF 22/79, quer pela Portaria MF 524/93. Funda-se essa interpretação no fato de que o Ministro da Fazenda exorbitou da competência delegada, uma vez que não se limitou em fixar os percentuais de arbitramento em função da atividade econômica exercida pelo contribuinte, mas estabeleceu coeficientes de agravamento para a hipótese de arbitramentos sucessivos.

Portanto, o coeficiente de arbitramento para aqueles meses deve ser uniformizado em 15%.

Quanto ao Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro arbitrado, a presunção de sua distribuição aos sócios é absoluta, não admitindo qualquer oposição. Incidindo o imposto de renda na fonte sobre o lucro arbitrado, deduzido do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro (art. 22 da Lei 8.541/92 e 54 da Lei 8.981/95), para os meses de fevereiro de 93 a dezembro de 94 deverá ser feita a adequação da base de cálculo do imposto de fonte, tendo em vista a uniformização do coeficiente de arbitramento em 15% da receita bruta.

Quanto à Contribuição Social Sobre o Lucro, para os meses de janeiro de 92 a dezembro de 95, foi ela apurada segundo a base de cálculo definida no § 2º do artigo 2º da Lei 7.689/88 ( 10% da receita bruta). Ocorre que essa regra só é aplicável às pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil por terem regularmente optado pela tributação com base no lucro presumido, o que não é a hipótese dos autos. Assim, tendo em vista que o processo administrativo fiscal constitui procedimento através do qual a própria administração deve rever o lançamento e averiguar sua legalidade, deve ser cancelado o lançamento da Contribuição Social correspondente a esses períodos, por não se conformar com a lei.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

- I- Determinar o cancelamento das exigências relativas a fatos geradores ocorridos até outubro de 1992, alcançados pela decadência.



- II- Uniformizar os coeficientes de arbitramento do lucro, para efeito do IRPJ, para os meses de fevereiro de 93 a dezembro de 94, em 15%.
- III- Adequar o lançamento do IRRF ao decidido em relação ao IRPJ.
- IV- Quanto à Contribuição Social, cancelar o lançamento relativo aos meses de janeiro de 1992 a dezembro de 1995.

Sala das Sessões (DF) em 13 de julho de 2000

  
SANDRA MARIA FARONI

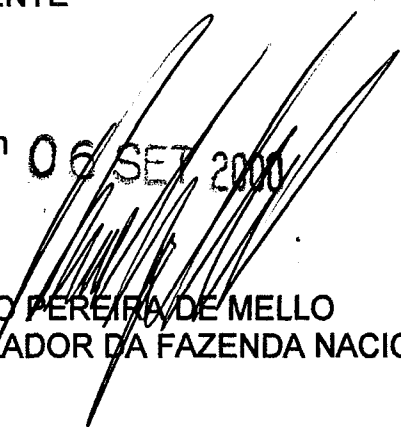
## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 22 AGO 2000

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 06 SET 2000

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL