



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

**Processo nº** 10768.021830/98-11  
**Recurso nº** 158.406 Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995.  
**Acórdão nº** 108-09.786  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2008  
**Recorrente** ARMCO STACO-INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA.  
**Recorrida** 3<sup>a</sup> TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -  
IRPJ**

Ano-calendário: 1994

ARBITRAMENTO DE LUCROS - LANÇAMENTO CONDICIONAL - IMPOSSIBILIDADE - O lançamento tributário calcado no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, tendente a formalizar a exigência conceituada no art. 3º do mesmo Código, não é ato condicionado ao sabor dos interesses e oportunidades do sujeito passivo. É inócuo a posterior apresentação de livros e documentos, com o intuito de mostrar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação com base no lucro real se, apesar de reiteradamente intimado, não logra apresentar, no tempo devido, livros comerciais e fiscais e os comprovantes de escrituração solicitados pelo fisco. Apenas se uniformiza os percentuais de arbitramento dos lucros em 15% sobre as receitas de "venda de produtos de fabricação própria" e em 30% sobre as receitas de "prestação de serviços".

LIVROS OU DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS - FASE DE JULGAMENTO - APRESENTAÇÃO - ACOLHIMENTO - EFEITOS TRIBUTÁRIOS NEGATIVOS - Em face do instituto da decadência, o acolhimento de livros ou documentos obrigatórios na fase de julgamento implicará exoneração do crédito tributário constituído, por arbitramento, sem mais possibilidades temporais de realização de auditoria fiscal regular.

EXIGIGÊNCIAS DECORRENTES: IRRF E CSLL - Às exigência reflexas, relativas ao IRRF e CSLL, ditas decorrentes, aplicam-se a mesma decisão adotada em relação ao IRPJ em virtude da íntima relação de causa e efeito e suporte fático comum que as instruem, considerando ainda que não foram declinados novos fundamentos ou provas relativas ao IRRF e CSLL.



## Relatório

ARMCO STACO - INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA. recorre da decisão de primeira instância proferida pela 3<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro I - RJ, assim relatada, *in verbis*:

*“Os autos de infração de fls. 108/140 foram lavrados pela DRF – RIO DE JANEIRO/RJ porque:*

### IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – FLS. 108/125

*A interessada, declarante pelo Lucro Real, no ano-calendário de 1994, notificada a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, conforme Termo de Verificação de 18/09/98 (fls. 33/36), deixou de apresentá-los e teve seu lucro arbitrado.*

*O valor da receita operacional, pela venda de produtos de fabricação própria e pela prestação de serviços gerais, foi apurado, respectivamente, de acordo com a receita bruta mensal de venda declarada pela interessada e a receita mensal de prestação de serviços, bem como com o Termo de Verificação supracitado.*

*O valor da receita não operacional, com comprovação de custo, foi apurado conforme resultados positivos relativos a venda de sucata e aluguéis, declarados pela interessada e de acordo com o Termo de Verificação já mencionado.*

### ENQUADRAMENTO LEGAL

*Artigo 539, inciso III do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94.*

*Artigo 541, do RIR/94.*

### IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – FLS. 126/132

*O valor da distribuição de lucro arbitrado ao sócio, tributado exclusivamente na fonte, é decorrente do lançamento de ofício supra, relativo ao IRPJ.*

### ENQUADRAMENTO LEGAL

*Artigo 5º e parágrafo único da Lei 9.064/95*

### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – FLS. 133/140

*Lançamento decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual foi apurada infração que ocasionou insuficiência na determinação da base de cálculo da contribuição social.*

*O valor da receita operacional, pela venda de produtos de fabricação própria e pela prestação de serviços gerais, foi apurado,*

respectivamente, de acordo com a receita bruta mensal de venda declarada pela interessada e a receita mensal de prestação de serviços, bem como com o Termo de Verificação supracitado.

O valor da receita não operacional, com comprovação de custo, foi apurado conforme resultados positivos relativos a venda de sucata e aluguéis, declarados pela interessada e de acordo com o Termo de Verificação já mencionado.

#### *ENQUADRAMENTO LEGAL*

*Artigos 38 e 39 da Lei 8.541/92.*

*Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei 7.689/88.*

*Em 18/09/98, deu-se ciência à interessada dos autos de infração Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fl. 122), Imposto de Renda Retido na Fonte (fl. 131) e Contribuição Social (fl. 137).*

*Consubstanciaram-se, assim, as seguintes exigências, com as respectivas multas proporcionais, capituladas no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, e artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 c/c artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66:*

*1. IRPJ, no valor de R\$2.939.063,51, e multa proporcional, de R\$2.204.297,65;*

*2. IRRF, no valor de R\$792.600,84, e multa proporcional, de R\$594.450,64; e*

*3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, no valor de R\$315.330,08, e multa proporcional, de R\$236.497,54.*

*Juntaram-se aos autos os seguintes documentos:*

*à fl. 02, Termo de Início de Fiscalização, de 13/03/98, intimando a interessada a apresentar documentos relativos ao ano-calendário de 1994;*

*à fl. 12, resposta da interessada, em 26/03/98, solicitando prorrogação para 01/05/98, do prazo de apresentação dos documentos solicitados acima;*

*à fl. 14, Termo de Intimação nº 01, de 22/06/98, para a interessada apresentar livro Diário Auxiliar de Bancos, referente ao ano-calendário de 1994;*

*à fl. 15, Termo de Intimação nº 02, de 29/06/98, para a interessada apresentar livro Registro de Inventário e mapas de apropriação de custos, esclarecer forma de apropriação e relacionar produtos fabricados;*

*à fl. 16, resposta da interessada, em 06/07/98, ao Termo de Intimação nº 02, solicitando prorrogação para 13/07/98, do prazo de apresentação dos documentos solicitados acima;*

à fl. 17, *Termo de Intimação nº 03, de 06/07/98, para a interessada relacionar produtos e esclarecer, comprovando, operações e os respectivos custos;*

à fl. 18, *resposta da interessada, em 09/07/98, ao Termo de Intimação nº 03, solicitando prorrogação para 17/07/98, do prazo de apresentação dos documentos solicitados acima;*

à fl. 19, *Termo de Intimação nº 04, de 09/07/98, para a interessada apresentar extratos bancários e comprovar valores contabilizados e contabilização de custos;*

à fl. 20, *Termo de Intimação nº 05, de 13/07/98, para a interessada comprovar destinos de cheques, bem como desembolsos e recebimentos de empréstimos;*

à fl. 21, *Termo de Intimação nº 06, de 15/07/98, para a interessada apresentar composição de custos e documentação comprobatória de lançamento, reintimando-a com relação aos termos de intimação nºs 02 e 04;*

às fls. 22/23, *Termo de Intimação nº 07, de 23/07/98, para a interessada justificar lançamentos, apresentar mapas de correção monetária, discriminar valores provisionados a título de despesas e regularizar identificação dos produtos em estoque e vendidos, reintimando-a com relação aos termos de intimação nºs 02, 04, 06, e solicitando-lhe esclarecimentos pelo respectivo não atendimento;*

às fls. 24/26, *resposta da interessada, em 30/07/98, ao Termo de Intimação nº 07, esclarecendo itens dos Termos de Intimação nºs 02, 04, 06, e solicitando mais 120 dias de prazo para cumprimento do que lhe foi solicitado acima;*

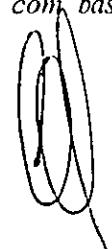
às fls. 27/28, *Termo de Intimação nº 08, de 30/07/98, para a interessada apresentar extratos bancários e comprovar a necessidade e efetividade de serviços prestados;*

às fls. 29/30, *Termo de Intimação nº 09, de 17/08/98, constatando o que a interessada não apresentou e não esclareceu, concedendo-lhe prazo de 30 dias e reintimando-a a cumprir as solicitações pendentes;*

à fl. 31, *Termo de Verificação nº 01, de 31/08/98, do que foi apresentado com relação ao Termo de Intimação nº 09;*

à fl. 32, *resposta da interessada, em 01/09/98, aos termos de intimação nº 09 e de verificação nº 01, solicitando mais 60 dias de prazo;*

à fl. 33/36, *Termo de Verificação nº 02 (Anexo ao Auto de Infração), contendo resumo sobre o desenrolar da ação fiscal, constatando irregularidades, apontando o que a interessada deixou de apresentar, não obstante várias intimações, não concedendo a prorrogação solicitada acima e concluindo pela tributação com base no lucro arbitrado; e*



à fl. 143, Termo de Encerramento de Ação Fiscal, de 18/09/98, consignando crédito tributário apurado no IRPJ, IRRF e Contribuição Social.

*Impugnação da interessada, protocolizada em 15/10/98, às fls. 145/147, requerendo o arquivamento do auto de infração (FM – 00561) atinente ao IRPJ, com as alegações adiante resumidas:*

*novo contador foi admitido em 22/01/98, após reestruturação administrativa da interessada que também resultou em admissão de nova equipe;*

*para cada informação solicitada pelos autuantes, esse profissional precisava analisar o que havia sido feito pelo contador anterior;*

*a interessada esclareceu-lhes essas dificuldades que culminaram com a preparação da declaração de rendimentos no ano-base de 1997;*

*os autuantes ignoraram totalmente suas alegações, aumentando, a cada retorno, suas solicitações, sem conceder dilação de prazo;*

*em momento algum, negou-se a apresentar os documentos e/ou demonstrativos solicitados, necessitando apenas de maior prazo para fazê-lo;*

*caso fosse concedida dilação do prazo, todas as solicitações seriam atendidas;*

*seus esforços em atender às solicitações foram esclarecidas pormenorizadamente aos autuantes, em correspondência de 01/09/98, admitindo que, naquele momento, tudo o que havia sido requisitado seria possível de preparo e apresentação, porquanto solicitou-lhes prorrogação de prazo que, afinal, não foi atendida, resultando na lavratura do auto de infração;*

*em momento algum, portanto, infringiu o disposto nos incisos I, II e III do artigo 539 do Decreto nº 1.041, de 11/01/94.*

*A interessada protestou, ainda, pela realização das diligências que se fizerem necessárias.*

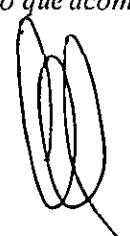
*A interessada protocolizou em 04/04/01 (fls. 178/193) petição requerendo juntada de provas.”*

Decisão de primeira instância, fls. 218 a 229, julgou procedente o lançamento tributário sob os fundamentos sintetizados nas seguintes ementas, fls. 218/219:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1994*

*Ementa: O pedido de diligência deve conter a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, bem assim o nome, endereço e qualificação profissional do perito do sujeito passivo que acompanhará o exame.*



*A apresentação de provas documentais após a impugnação, só é admissível para os casos de força maior, fato ou direito superveniente e, ainda, para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

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

*Ano-calendário: 1994*

*Ementa: FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS. Comprovada a não apresentação dos livros que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro. Como inexiste arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja não apresentação foi a causa do arbitramento.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Ano-calendário: 1994*

*Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 1994*

*Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito."*

Cientificada desta decisão em 23/08/2002, segundo cópia de "A. R." às fls. 237 verso, a contribuinte, em 20/09/2002, interpôs recurso voluntário, fls. 244 a 283, instruído com os documentos de fls. 284 a 824. Tendo em vista a restauração dos autos, segundo informação de fls. 827, foi reaberto prazo de 30 (trinta) dias para eventuais aditamentos ao recurso voluntário, conforme despacho de fls. 828. Em 03/05/2007 a contribuinte requereu e teve vista dos autos, segundo termo às fls. 832, e protocolizou petição em 08/05/2007, fls. 835, onde reiterou os termos de seu recurso voluntário, carreado novamente aos autos, por cópia de fls. 836 a 875. No recurso a contribuinte historia os fatos e alega, em síntese:

**1) apresentação tardia da documentação pela recorrente – motivo de força maior:** durante todo o procedimento fiscal, e mesmo após a autuação, era uma empresa que pertencia a um grupo econômico multinacional e foi vendida aos seus atuais sócios pouco antes do início da fiscalização; durante a fiscalização ocorreram diversas mudanças no seu quadro de diretores e técnico-administrativo, inclusive nos departamentos fiscal e contábil; tratou-se de um período difícil em que muitos funcionários sabendo que fatalmente seriam demitidos em razão da reestruturação levada a termo pela nova administração não levaram a bom termo seus trabalhos e não mantiveram os arquivos eletrônicos existentes em seus computadores, dentre os quais os documentos contábeis, em evidente afronta aos princípios éticos exigidos pela profissão em relação ao arquivo e guarda dos documentos; este fato fez com que a recorrente ficasse impossibilitada de apresentar muito dos documentos requeridos pela fiscalização, mas assevera que a maioria foi apresentada; somente após muito tempo é que tais documentos foram localizados pela atual administração da recorrente e anexados aos autos, os quais devem

ser considerados nos termos do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, como motivo de força maior, os quais devem ser analisados por este Conselho em respeito ao princípio da verdade material;

**2) da verdade material e as provas apresentadas:** para que o fisco pudesse arbitrar o lucro da recorrente deveria, segundo o que preceitua o princípio da verdade material, ter comprovado por meios seguros e irrefutáveis que a contabilidade da recorrente era imprestável, ou que se recusou a apresentar a sua escrituração comercial ou contábil, ou que não mantinha escrituração comercial; tanto a escrituração da recorrente não era imprestável, que foi utilizada pela própria fiscalização para o arbitramento em questão; o fato de ela ter sido utilizado demonstra que ela existia e que não houve recusa da recorrente em apresentá-la; a instrução deste processo e consequente autuação fiscal e a decisão recorrida não buscaram em momento algum a verdade material;

**3) natureza jurídica do lucro arbitrado:** tece considerações de cunho doutrinário sobre a natureza do lucro arbitrado que não se constitui em penalidade, mas em uma modalidade de apuração do lucro tributável, que entende importante no sentido de que se a fiscalização poderia ter mensurado o lucro da recorrente ao invés de procedido o arbitramento, a autuação deveria ser anulada;

**4) hipóteses de arbitramento de lucros:** discorre sobre as 7 (sete) hipóteses de arbitramento dos lucros previstas no art. 539, do RIR/94; reclama que no “termo de verificação fiscal nº 02”, fls. 35, os fundamentos da autuação foram os incisos I, II e III, do art. 539, do RIR/94, que entende não aplicáveis ao caso dos autos;

**5) inconsistência do arbitramento fiscal efetuado:** a fiscalização entendeu que a contribuinte infringiu simultaneamente os três incisos do art. 539 do RIR/94; não é possível que as três hipóteses previstas nos incisos I, II e III do art. 539, do RIR/94, sejam aplicadas simultaneamente contra qualquer contribuinte, pois uma pressupõe a não existência das demais; pergunta como pode a contribuinte defender-se, nos moldes assegurados pela princípio da ampla defesa, se não sabe ao certo qual exatamente foi o fundamento pretendido pela fiscalização; repete que somente alguns documentos solicitados pela fiscalização é que não foram apresentados, mas no momento em que foram localizados foram anexados aos autos, sendo que na data da prolação da decisão todos os documentos já haviam sido anexados para instruir os autos; se a fiscalização utilizou-se da escrituração comercial e fiscal para o cômputo do lucro tributável pergunta como a DRJ pode afirmar que a recorrente recusou-se a apresentar a sua escrituração; os documentos não apresentados à fiscalização não poderiam implicar em arbitramento dos lucros, no máximo, ensejariam um reajuste do lucro real apurado;

**6) das irregularidades apontadas pela fiscalização:** a recorrente dividiu este item em 9 (nove) subitem, nos quais refuta as constatações fiscais relativas às acusações de irregularidades quanto: 6.1) Livro Registro de Inventário; 6.2) Livro Diário; 6.3) Receita de Anos Futuros; 6.4) Empréstimos a Diretores; 6.5) Devoluções/Abatimentos; 6.6) Comissões sobre Vendas; 6.7) Serviços Prestados pelas Empresas Marson e Engeporte; 6.8) Extrato da Conta Corrente no Banco Progresso; 6.9) Conclusão Preliminar Quanto aos Itens Anteriores; nestes subitens insiste que a documentação carreada aos autos, posteriormente à fiscalização, comprovaria que as acusações fiscais não seriam verdadeiras e que nenhum dos argumentos da fiscalização demonstra, prova, comprova que a documentação contábil da recorrente era imprestável; evocou jurisprudência judicial e administrativa no sentido de que se a escrituração contábil permite a correta apuração do lucro real revela-se improcedente o arbitramento dos

lucros; assevera que a recorrente é empresa idônea com mais de 90 (noventa) anos de atividade no Brasil, que tem a necessidade de obtenção de certidão negativa de débitos para o desenvolvimento de suas atividades operacionais e cujos controles sempre foram e são até hoje rígidos e transparentes; o problema ocorrido com a fiscalização, no ano-calendário de 1994, decorreu exclusivamente dos motivos apresentados no item “1” do recurso voluntário, ou seja, mudança do quadro técnico-administrativo, com a inclusão de funcionários que não conheciam os procedimentos de contabilização das operações adotadas pela empresa e saída de funcionários que detinham este conhecimento;

**7) inconstitucionalidade e da ilegalidade da Delegação de Competência para a fixação dos percentuais de arbitramento de lucros:** até o final do ano-base de 1994 as regras do arbitramento dos lucros estavam consolidadas nos arts. 538 e seguintes do RIR/94, que previam que o percentual de arbitramento seria fixado pelo Ministro da Fazenda em face da autorização concedida pelo Decreto-lei nº 1.648/78; a Portaria MF nº 524/93 e IN/SRF nº 79/93 fixaram diversos percentuais de arbitramento variando de 5% a 60%; essas disposições não encontram amparo frente ao ordenamento jurídico constitucional e legal em vigor, visto que o art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) revogou todos os dispositivos legais então em vigor que delegavam aos órgãos do Poder Executivo competências assinaladas pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a ação normativa; assim todas as disposições contidas na Portaria MF nº 524/93, foram revogadas explicitamente pelo art. 25 dos ADCT; portanto a determinação de percentuais varáveis de arbitramento de lucros não foi recepcionada pela nova ordem constitucional, inexistindo ato posterior que dispusesse sobre outros percentuais que não o de 15% anteriormente previsto pelo Decreto-lei nº 1.648/78; para que qualquer tributo seja exigível todos os aspectos de sua hipótese de incidência devem estar descritos em lei, inclusive a alíquota de cobrança, face ao princípio da estrita legalidade consoantes os preceitos dos arts. 5º, II; 149 e 150, I da CF/88 e art. 97, IV, do CTN; evocou a doutrina de Roque Antônio Carrazza e de Geraldo Ataliba; chamou a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes que reconheceria a legalidade de arbitramento de lucros apenas ao percentual de 15%;

**8) desconsideração dos valores recolhidos a título de antecipações de IRPJ e de CSLL:** assevera que nos meses de julho e setembro de 1994 ocorreram recolhimentos que somados importam em 86.989,35 UFIR, não descontados dos valores de principal lançados naqueles meses; caso mantida a exigência fiscal pugna pela retificação do lançamento para que se considere os referidos valores recolhidos a título de antecipação;

**9) ilegalidade e inconstitucionalidade da Taxa Selic:** alega inconstitucionalidade e ilegalidade da utilização da taxa Selic para cálculo dos juros de mora pretendendo a utilização do percentual de 1% previsto no art. 161, do CTN.

Alfim a contribuinte pede seja conhecido e dado integral provimento ao recurso interposto, para que a decisão *a quo* seja reformada *in toto*, com o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais e regimentais de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

### ARBITRAMENTO DOS LUCROS

A recorrente alegou impropriedade no arbitramento de seus lucros pelo fato de a fiscalização ter citado no termo de verificação fiscal nº 2, fls. 35, que o arbitramento se dava com base nos incisos I, II e III, do art. 539, do RIR/94, que seriam excludentes e não poderiam ser aplicados simultaneamente o que teria dificultado a sua defesa.

Essa questão foi dirimida adequadamente na decisão *a quo*.

De fato, quando da lavratura dos diversos termos de intimações e de verificações fiscais, o procedimento fiscal ainda se encontra em fase de investigação. A conclusão dos trabalhos fiscais ocorreu com a lavratura dos autos de infração, onde o fisco descreveu corretamente os fatos e aplicou o enquadramento legal, o inciso III, do art. 539, do RIR/94, consentâneo com a descrição dos fatos.

Ademais, a menção ao referidos incisos em nada prejudicou a defesa da contribuinte, que deve se defender dos fatos, não da legislação, aliás, como procedeu, demonstrando pleno conhecimento das acusações fiscais que lhe foram imputadas: apresentou a impugnação; posteriormente documentos e aditivo à impugnação; extenso recurso voluntário em 39 laudas, fls. 244 a 283, instruído com vasta documentação de fls. 284 a 824, com fundamentação voltar para elidir a acusação fiscal apoiada no inciso III, do art. 539, do RIR/94.

Asseverou a recorrente que o arbitramento também seria desnecessário pelo fato de a fiscalização ter se valido de sua escrituração contábil para instruir o arbitramento o que, no seu entendimento indicaria que a escrituração não era imprestável, tanto que foi utilizada pela própria fiscalização para o arbitramento em questão e que o fato de ela ter sido utilizado demonstra que ela existia.

Aqui, a recorrente incorreu em equívoco de avaliação dos fatos.

Os seus lucros foram arbitrados, entre outros motivos relacionados no termo de verificação fiscal nº 02, fls. 34/35, também por falta de apresentação dos comprovantes da escrituração solicitados pelo fisco. Para identificar a base de cálculo do arbitramento o fisco se vale, preferencialmente, da receita bruta conhecida, no caso colhida nos livros diários, bem como na declaração de rendimentos apresentada pela empresa, tal como consignado no referido termo de verificação fiscal nº 02, às fls. 35.

Assim, os livros Diários e a declaração de rendimentos do IRPJ serviram apenas como fonte de pesquisa da receita bruta, base de cálculo do arbitramento, em hipótese alguma significando que a escrituração da contribuinte, no momento da fiscalização atendia aos



preceitos da legislação comercial e fiscal para efeitos de tributação pelo regime do lucro real, inclusive a indispensável apresentação dos documentos comprovantes da escrituração, pois caso os satisfizessem a empresa não teria os seus lucros arbitrados.

A convicção sobre a oportunidade, necessidade e correção do procedimento de arbitramento de lucros empreendida no caso presente passa pela análise dos elementos de provas presentes nos autos.

Com efeito, foram lavrados 9 (nove) termos de intimações e dois termos de verificações fiscais. Em relação ao termo de intimação nº 01, de 13/03/98, fls. 156, a contribuinte pediu prorrogação para atendimento até 01/05/98, deferida de próprio punho por um dos autuantes, fls. 157; para o termo de intimação nº 02, de 22/06/98, fls. 158, pediu prorrogação para o dia 13/07/98, deferida pelo fisco às fls. 161; para o termo de intimação nº 03, de 06/07/98, fls. 160, pediu prorrogação para o dia 17/07/98, deferida pelo fisco às fls. 163; pelo termo de intimação nº 07, de 24/07/98, fls. 22/23, a contribuinte foi reintimada a atender ao solicitado nos termos de intimações nºs. 02, 04 e 06, a qual em resposta de fls. 24 a 26, solicitou prorrogação de mais 120 dias para atendimento; para o termo de intimação nº 09, de 17/08/98, fls. 29, pediu prorrogação por mais 60 dias, fls. 32. As prorrogações, em geral, foram justificadas mediante alegação de que estava providenciando o atendimento ao fisco e por alegadas dificuldades administrativas.

Um fator indicativo de que a contribuinte realmente não tinha em ordem os livros de sua escrituração comercial e fiscal e respectivos comprovantes foi a frágil impugnação apresentada em 15/10/98, fls. 145 a 147, que veio instruída apenas com as cópias das 9 (nove) intimações fiscais e dos respectivos pedidos de prorrogação e esclarecimentos, fls. 155 a 175, mas sem que tivesse a contribuinte juntado qualquer um dos documentos solicitados, porém não apresentados no curso da ação fiscal.

Somente em 04/04/2001, ou seja, depois de mais de sete anos e três meses do fato gerador do ano-base de 1994, ocorrido em 31/12/94, a que se refere a ação fiscal; mais de dois anos e seis meses após a autuação ocorrida em 18/09/98, foi que a contribuinte de alguma forma logrou ordenar a sua escrituração e respectiva documentação e se encorajou a carrear aos autos a alentada petição de fls. 178 a 193, instruída com os “doc’s nºs. 01 a 92”, citados na referida petição, visando demonstrar que possuía escrituração comercial e fiscal regular e seus comprovantes, na tentativa de elidir o arbitramento de seus lucros.

A justificativa da contribuinte para o não atendimento às intimações fiscais vai expressa no seguinte excerto do recurso voluntário, fls. 842/843, *in verbis*:

“[...]

*Com efeito, conforme amplamente demonstrado pela Recorrente durante todo o procedimento fiscalizatório e mesmo após a autuação fiscal, ela era uma empresa que pertencia a um grupo econômico multinacional, de capital norte-americano, que foi vendida aos seus atuais sócios pouco antes do início da fiscalização que desencadeou com a lavratura do auto de infração ora combatido.*

*Assim, durante a época em que a Recorrente estava sendo fiscalizada, ocorreram diversas mudanças no seu quadro de diretores e técnico-administrativo, inclusive nos departamentos fiscal e contábil.*

*Tratou-se de um período muito difícil para a Recorrente, vez que muitos funcionários sabiam que seriam demitidos em razão da reestruturação levada a termo pela nova administração.*

*Alguns destes funcionários (não se sabe ao certo quais), sabendo que fatalmente seriam demitidos, não levaram a bom termo os seus trabalhos e não mantiveram os arquivos eletrônicos existentes em seus computadores, dentre ao quais os documentos contábeis, em evidente afronta aos princípios éticos exigidos pela profissão em relação ao arquivo e guarda de documentos.*

*Este fato fez com que a Recorrente ficasse impossibilitada de apresentar muitos dos documentos requeridos pela fiscalização (note-se que a maioria dos documentos foram apresentados). Somente após muito tempo é que tais documentos foram localizados pela atual administração da Recorrente e imediatamente anexados aos autos do presente processo.*

*[...]"*

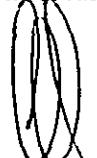
Portanto, quando da ação fiscal a contribuinte deixou mesmo de atender às solicitações fiscais e os elementos de provas ora analisados indicam que ela não tinha condições de atender à fiscalização, em razão de alegada desorganização administrativa comprovando-se, assim, que naquele momento não reunia condições para a manutenção da tributação pelo regime do lucro real, sendo que o fisco deve obrigatoriamente aplicar o regime tributário compatível com a situação da escrituração encontrada no momento da fiscalização, de modo que a base de cálculo da exação ocorra com base em elementos seguros e confiáveis, no caso pelo regime do lucro arbitrado.

Aqui fica patente que a autuada deixou de observar as disposições do art. 195, parágrafo único, do CTN, que determina que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados devem ser conservados, em guarda e boa ordem, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Como a própria autuada expôs no seu recurso o arbitramento dos lucros não se constitui em penalidade, mas em uma modalidade de apuração do lucro tributável, de forma confiável e segura, quando se revela impossível, por qualquer motivo, a tributação pelo lucro real, como no caso ora em foco.

O não atendimento aos requerimentos fiscais de apresentação de comprovantes de escrituração e as irregularidades não esclarecidas pela contribuinte no transcorrer da ação fiscal impediu o fisco de verificar a correção da base de cálculo dos tributos lançados apurada com base no regime do lucro real, revelando-se acertada a decisão fiscal de proceder ao arbitramento dos lucros, até porque o lançamento tributário se submete ao inexorável transcurso do prazo decadencial de cinco anos fixado no art. 173 do CTN, e não poderia o fisco esperar até que a contribuinte conseguisse organizar sua documentação e a apresentasse para exame, o que ocorreu somente em 04/04/2001, com a citada petição de fls. 178 a 193, quando já havia escoado o lustro decadencial.

O lançamento tributário pelo regime do lucro arbitrado, devidamente justificado, como no caso presente, torna-se definitivo e não condicionado à futura e extemporânea



apresentação da escrituração e seus comprovantes objetivando restabelecer a tributação pelo glosado regime do lucro real.

Dessarte, mantenho o arbitramento dos lucros.

Mantida a tributação com base no lucro arbitrado revela-se prejudicada a apreciação dos argumentos de recurso e respectiva documentação carreada aos autos a que se refere o item 6 (seis) do recurso voluntário relativas às acusações de irregularidades quanto: 6.1) *Livro Registro de Inventário*; 6.2) *Livro Diário*; 6.3) *Receita de Anos Futuros*; 6.4) *Empréstimos a Diretores*; 6.5) *Devolução/Abatimentos*; 6.6) *Comissões sobre Vendas*; 6.7) *Serviços Prestados pelas Empresas Marson e Engeporte*; 6.8) *Extrato da Conta Corrente no Banco Progresso*; 6.9) *Conclusão Preliminar Quanto aos Itens Anteriores*. A análise desses tópicos seria relevante num contexto de tributação com base no lucro real, o que não é o caso dos presentes autos.

#### MAJORAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE ARBITRAMENTO DE LUCROS

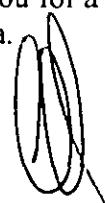
A recorrente alega que após o advento da Constituição Federal de 1988, em face das disposições do art. 25 do ADCT que revogou todos os dispositivos legais então em vigor que delegavam aos órgãos do Poder Executivo competências assinaladas pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a ação normativa, não seria mais possível o arbitramento de lucros em percentual superior a 15%, previsto no Decreto-lei nº 1.648/78. Entende que a autorização concedia ao Ministro da Fazenda pelo Decreto-lei nº 1.648/78 para fixar os percentuais de arbitramento não foi recepcionada pela nova ordem constitucional, inexistindo ato posterior que dispusesse sobre outros percentuais que não o de 15% anteriormente previsto pelo Decreto-lei nº 1.648/78; e que as disposições da Portaria MF nº 524/93 e IN/SRF nº 79/93 que fixaram diversos percentuais de arbitramento variando de 5% a 60%, não encontram amparo frente ao ordenamento jurídico constitucional e legal em vigor, pelo que todas as disposições contidas na Portaria MF nº 524/93, foram revogadas explicitamente pelo art. 25 do ADCT.

Em primeiro lugar anoto que falece competência a este Conselho de Contribuintes para se manifestar sobre alegada inconstitucionalidade de leis que vigiam à época da ocorrência do fato gerador, como se vê do enunciado da Súmula 1ºCC nº 2, a saber:

*“Súmula 1ºCC nº 2: O primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.*

Em segundo a delegação de competência é um instituto típico do Direito Administrativo.

Assim, o art. 25 do ADCT, revogou a competência legislativa que havia sido conferida ao Ministro da Fazenda pelo Decreto-lei nº 1.648/78 para fixar os percentuais de arbitramento de lucros, não significando que tenha revogado os atos regularmente praticados no uso da competência delegada que continuam válidos até que o titular da competência legislativa os revogue. O Supremo Tribunal Federal, no passado, em julgamento envolvendo taxas cobradas pelo extinto Instituto Brasileiro do Café, ora citado de memória, já se manifestou sobre esse tema no sentido de o que se revogou foi a delegação de competência não os atos praticados sob exercício da competência delegada.



Outro aspecto inerente à delegação de competência legislativa é a sua limitação, no caso no sentido de verificar se exauriria no ato da fixação dos percentuais de arbitramento adotados na referida Portaria Ministerial, que poderiam ser fixados de acordo com a atividade econômica exercida pelos contribuintes, porém nunca inferior ao percentual de 15%, ou se perduraria a competência no sentido de fixar outros percentuais posteriormente ou mesmo majorá-los.

Por exemplo, a competência legislativa conferida ao Presidente da República, pelo Poder Constituinte reinante durante o regime militar, para disciplinar o processo administrativo fiscal de determinação dos créditos tributários da União, se exauriu com a edição do Decreto nº 70.235/72, que por isto mesmo tem força de lei, o qual, posteriormente, sempre que modificado o foi por lei, à míngua de nova delegação de competência ou da prorrogação indefinida da originária, e sem que se arguisse, em qualquer tempo, que suas disposições estivessem revogadas em face do advento do art. 25 do ADCT.

O certo, me parece, é que a solução da perlenga não passa pela inconstitucionalidade ou ilegalidade das disposições do Decreto-lei nº 1.648/78, no que pertine à validade ou não dos atos praticados sob o palio da indigitada delegação de competência após o advento do art. 25 do ADCT, mas pela verificação da legalidade das disposições da Portaria Ministerial MF nº 22/79, substituída pela Portaria MF nº 524/93, em face da competência conferida pelo Decreto-lei nº 1.648/78, no sentido de verificar se a competência delegada, uma vez fixado os percentuais de arbitramento de lucros, autorizava ou não a majoração dos referidos percentuais em função do arbitramento de lucros em períodos de apuração sucessivos.

No passado uma plethora de julgados das diversas Câmaras deste Conselho de Contribuinte, bem como da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais esmiuçou esta questão, oportunidades em que se pacificou o entendimento de que o Decreto-lei nº 1.648/78 autorizou a fixação de percentuais de arbitramento diversos, de acordo com a atividade econômica da pessoa jurídica, não exclusivamente o percentual de 15%, porém não autorizou a majoração dos percentuais em virtude de sucessivos períodos de arbitramento dos lucros, ocorrido no presente caso, como se dessume das disposições do art. 542 e seu § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, baixado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 – RIR/94, vigente naquela quadra, que tem por matriz legal o art. 8º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.648/78, e art 21, § 1º, da Lei nº 8.541/92, a saber:

*"Art. 542. Compete ao Ministro da Fazenda fixar a percentagem incidente sobre a receita bruta, quando conhecida, a qual não será inferior a quinze por cento e levará em conta a natureza da atividade econômica da pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.648/78, art. 8º, § 1º, e Lei nº 8.541/92, art. 21, § 1º).*

*§ 1º O ministro da Fazenda poderá fixar percentagem menor que a prevista neste artigo para atividade em que a relação entre o lucro bruto e a receita de vendas ou de serviços for notoriamente inferior àquele limite (Decreto-lei nº 1.648/78, art. 8º, § 2º)."*

Pois bem, no uso da citada competência, mediante as citadas Portarias Ministeriais foram fixados os percentuais de 15% de arbitramento de lucros sobre as receitas de vendas e de 30% sobre as receitas de serviços, sendo que a majoração dos referidos percentuais motivada por arbitramentos de lucros em sucessivos períodos de apuração não teve amparo



legal nas disposições do Decreto-lei nº 1.648/78 e nem se inseria nos limites da competência delegada.

Destarte, provejo o recurso voluntário nesta parte, para uniformizar os percentuais de arbitramentos dos lucros consignados pelo fisco nos “demonstrativos de apuração do imposto de renda pessoa jurídica”, fls. 108 a 119, em 15% sobre as “receitas de vendas de produtos de fabricação própria” e em 30% sobre as receitas de “prestação de serviços”.

#### ALEGADA DESCONSIDERAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE ANTECIPAÇÕES DE IRPJ E DE CSLL

A recorrente assevera que nos meses de julho e setembro de 1994 ocorreram recolhimentos a título de antecipações de IRPJ e CSLL que somados importam em 86.989,35 UFIR, que o fisco não teria descontado dos valores de principal lançados naqueles meses. Caso mantida a exigência fiscal pugna pela retificação do lançamento para que se considere os referidos valores recolhidos a título de antecipação.

Aqui a questão é de prova, não assistindo razão à recorrente neste particular, pois ao contrário do alegado o fisco descontou o referido montante nos meses de julho e de setembro de 1994, com se vê a seguir.

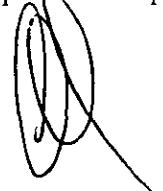
Na Declaração de Rendimentos do IRPJ, fls. 03 a 11, especificamente às fls. 03, “Quadro 15 – Imposto de Renda a Pagar - UFIR”, no item 07, mês de julho, foi declarado IRPJ devido de 3.985,79 UFIR; e no item 09, mês de setembro, 51.719,48 UFIR; no “Quadro 16 – Contribuição Social a Pagar – UFIR”, no item 09, mês de setembro, 31.284,08 UFIR de CSLL, que perfazem o montante de 86.989,35 UFIR aventado pela recorrente. Estes valores se repetem na cópia da Declaração de Rendimentos do IRPJ carreada aos autos pela recorrente, fls. 775 a 824, especificamente às fls. 775.

Nos “Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica” que instruem o auto de infração do IRPJ, no quadro “Imposto Total Devido em UFIR por Percentual de Multa”, para o mês de julho, o fisco descontou o valor de 3.985,79 UFIR, fls. 114; e para o mês de setembro, descontou o valor de 51.719,51 UFIR, fls. 116. No “Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social”, que instrui o auto de infração da CSLL, fls. 133, na 3ª coluna “Contrib. Calculada (-) Contrib. Declarada (=) Contrib. Devida”, o fisco descontou R\$ 19.734,00, fruto da conversão das 31.284,08 UFIR ao índice de 0,6308 (31.284,08 UFIR x 0,6308 = R\$ 19.734,00), perfazendo, assim, o desconto do montante de 86.989,35 UFIR reclamado pela recorrente.

#### JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC.

O inconformismo da recorrente em relação à exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC é improcedente.

A autoridade administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, atribuição reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, condições quemão se apresentam neste caso.



Os juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) estão legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, haja vista o disposto no § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional:

*"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (Destaquei).*

Portanto, o art. 161 do Código Tributário Nacional, prevê a possibilidade de os juros de mora serem fixados em percentual superior a 1% (um por cento). Sob o pátio desse dispositivo as Leis nºs. 8.981/95; 9.065/95 e 9.430/96, fixaram juros moratórios em percentuais superiores a 1% (um por cento). A cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC foi introduzida pelo art. 26 da Medida Provisória nº 1.542/96, encontrando em plena consonância com as disposições do art. 161 do CTN e também é de observância obrigatória por parte das autoridades fiscais lançadoras, bem como pelos julgadores administrativos.

Ademais, a questão do cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic é matéria que não mais suscita dissídio jurisprudencial no âmbito deste Conselho de Contribuintes eis que a matéria foi pacificada em súmula deste Conselho, a saber:

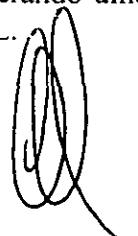
*"Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

As Súmulas de nº 1 a 15, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, foram publicadas no Diário Oficial da União, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006.

Mantenho a exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa Selic por consentânea com a legislação vigente.

#### EXIGIĞÊNCIAS DECORRENTES: IRRF E CSLL

Às exigências reflexas, relativas ao IRRF e CSLL, ditas decorrentes aplicam-se a mesma decisão adotada neste voto em relação ao IRPJ em virtude da íntima relação de causa e efeito e suporte fático comum que as instruem, considerando ainda que não foram declinados novos fundamentos ou provas relativas ao IRRF e CSLL.



## CONCLUSÃO

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para uniformizar os percentuais de arbitramento dos lucros em 15% (quinze por cento) para o item “Venda de Produtos Fabricação Própria” e em 30% (trinta por cento) para o item “Prestação de Serviços”.

Sala das Sessões - DF, em 17 de dezembro de 2008.



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER