



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-1
Processo nº : 10880.001704/91-51
Recurso nº : 115.910
Matéria : IRPJ - Ex.: 1986 a 1988
Recorrente : OCCIDENTAL SCHOOLS S/C LTDA
Recorrida : DRJ em São Paulo/SP
Sessão de : 16 de abril de 1998
Acórdão nº : 107-04.926

IRPJ - LUCRO ARBITRADO. É direito do fisco arbitrar o lucro e desclassificar a escrita contábil quando o contribuinte, ao apresentar a opção de tributação pelo Lucro Real, deixar de apresentar a escrituração contábil e não escriturar o Livro Registro de Inventário.

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DO ARBITRAMENTO. O princípio constitucional da estrita legalidade, recepcionado pelo Código Tributário Nacional no artigo 97, segundo o qual somente a lei pode estabelecer a instituição e a extinção de tributos, bem como sua majoração e redução, ressalvados as disposições que menciona, não admite o aumento de tributos através de Portarias Ministeriais, restando ilegal os agravamentos das alíquotas do arbitramento do lucro na forma do disposto na Portaria Ministerial nº22/79.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OCCIDENTAL SCHOOLS S/C LTDA.

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


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 02 JUN 1998

Processo nº : 10880.001704/91-51
Acórdão nº : 107-04.926

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, PAULO ROBERTO CORTEZ, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ . Ausente, justificadamente, o Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.926
RECURSO Nº. : 115.910
RECORRENTE : OCCIDENTAL SCHOOLS S/C LTDA.

RELATÓRIO

OCCIDENTAL SCHOOLS S/C LTDA., empresa já qualificada nos autos do presente processo recorre a este Egrégio Conselho de Contribuintes da decisão prolatada pelo Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP., que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 098 e seus anexos.

Trata-se de arbitramento de lucro tendo como principal fundamento a falta de escrituração do Livro Registro de Inventário, posto tratar-se de uma Escola de Ensino à Distância que revendia os livros e Kit's de ensino.

Face a não escrituração do Livro Registro de Inventários e outras falhas existentes na escrita contábil, o Fisco arbitrou o lucro da empresa.

Cientificada, apresentou impugnação tempestiva, na qual sustenta que revende os kit's do material didático, porém demonstra que a atividade preponderante é de caráter eminentemente educacional, voltada para a prestação de serviços e não de revenda de mercadorias.

Aduz que a inexistência do Livro Registro de Inventário, e tampouco os erros contábeis existentes, não acarretaram efeitos fiscais relevantes, uma vez que todo o estoque está escriturado no ativo da empresa, demonstrando a forma de escrituração dos mesmos.

Insurge-se contra a base de cálculo do arbitramento e assim pronuncia:

“ Após trazer à colação os pontos argüidos no item anterior quanto à total desproporção do arbitramento do lucro nos moldes efetuados — o que equivaleria à condenação da empresa à falência por motivo fútil (descumprimento de obrigação acessória), não se pode deixar de apontar nova incoerência da autoridade lançadora no momento do arbitramento do lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.926

Isto porque, após tentar descaracterizar a atividade da impugnante como sendo de prestação de serviços — premissa na qual se baseou, aliás, a desclassificação de sua escrita, — a autoridade fiscal acabou aplicando no arbitramento, exatamente a alíquota correspondente a tais atividades, prevista no item II, "C" da portaria MF 2279, na redação da Portaria MF nº 264/81".

Decidindo a lide a Autoridade "a quo" entendeu ser parcialmente procedente o lançamento para reduzir a alíquota do arbitramento ao patamar de 15% no primeiro período-base, aplicando-se, nos subsequentes, o agravamento das alíquotas do arbitramento.

No recurso interposto insurge-se contra as razões fundamentadas na Decisão para a manutenção do arbitramento.

Em preliminares alega decadência do lançamento, uma vez que o auto de infração refere-se aos exercícios de 1986; 1987 e 1988 e foi lavrado em 21 de Janeiro de 1991, vindo a ser noticiada da decisão de primeira instância somente em 27 de Setembro de 1996, ou seja, decorridos mais de cinco anos após o início do procedimento fiscal.

Para sustentar seus argumentos transcreve o artigo 173 e parágrafo único do Código Tributário Nacional

Aduz também sobre o instituto da prescrição.

Quanto ao mérito, persevera nas razões impugnativas.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.926

VOTO

CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Razão do conhecimento.

O lançamento tributário é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

O lançamento subjudice refere-se aos períodos-base de 1985; 1986 e 1987 — exercícios de 1986; 1987 e 1988 e foi efetivado em 21 de Janeiro de 1991.

De acordo com o artigo 173 do Código Tributário Nacional, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ..." ou seja, se o lançamento poderia ser efetuado em 1986, esta contagem começa a fluir a partir do primeiro dia do ano de 1987.

Desta feita, o instituto da decadência somente ocorreria se o lançamento fosse efetuado a partir de Janeiro de 1992.

Quanto ao instituto da prescrição — artigo 174 do citado Diploma Legal.

"art. 174 — A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.926

Parágrafo único — A prescrição se interrompe:

I — pela citação pessoal feita ao devedor;

II — pelo protesto judicial;

III — por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV — por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Sobre a matéria, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, in COMPÊNDIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Ed. Forense – 2ª ed. assim leciona:

...

Em relação ao dies a quo, esclarece o Código que o prazo prescricional começa a correr da data da constituição definitiva do crédito tributário, ou melhor, desde o momento em que o titular do direito (a Fazenda Pública) pode utilizar-se da ação correspondente, destinada à defesa ou 1ª restauração desse direito. Regra geral, o prazo de prescrição do crédito tributário começa a correr do momento em que a Fazenda Pública pode exigir, do devedor, a prestação tributária.

Vejamos melhor o problema que diz respeito ao momento a partir do qual começa a correr a prescrição. Vejamos de que momento em diante começa a contagem do prazo prescricional.

O Código Tributário Nacional, esclarecendo a matéria, dispõe que o prazo prescricional do crédito tributário começa a ser contado 'da data da sua constituição definitiva (art. 174). Constituição definitiva do crédito tributário, já vimos, é a sua constituição quando não admite mais discussão ou alteração, o que se dá num dos seguintes momentos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.926

- a) com a notificação do lançamento (abertura da fase oficiosa), sem que o sujeito passivo impugne o ato da autoridade administrativa. No lançamento por declaração e no lançamento de ofício, o crédito tributário se torna definitivamente constituído após a regular notificação do sujeito passivo (encerramento da fase oficiosa e início da fase contenciosa do lançamento), não havendo, por parte deste, uma contradição ou impugnação. O termo inicial do prazo prescricional será o da data da notificação do lançamento tributário, em nada influenciando a data do vencimento do imposto ou da inscrição da dívida ativa:
- b) com a apreciação, pela autoridade administrativa, em definitivo, da impugnação do lançamento:
- c) com o conhecimento, pela autoridade administrativa, do ato do sujeito passivo relativo à apresentação do cálculo do tributo, acompanhado do pagamento antecipado deste, nos casos de lançamento por homologação.

Para qualquer caso, o prazo é de cinco anos.

Eis o prazo prescricional em relação ao crédito tributário e o termo inicial para a respectiva contagem, que se inicia na data da 'constituição definitiva' do aludido crédito. Sem este ser exigível é impossível a contagem da prescrição, exceção feita nos casos em que a constituição do crédito depende de um ato do credor."

Analisando o presente caso, verifica-se que o processo ainda não se encontra findo, e o lançamento de ofício não está definitivamente julgado. Assim sendo, não é possível apontar a data de início da contagem do prazo prescricional.

Diante das razões elencadas, rejeito as preliminares argüidas:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.926

Quanto ao mérito.

Está demonstrado, nos autos, que a recorrente é uma Escola. Ela revende os kit's de informação às pessoas que se interessam em obter um aprendizado a longa distância. Existem os professores que estão à disposição dos alunos para solucionar dúvidas porventura existentes e analisar e avaliar as respostas dos exercícios propostos.

À época, conforme se verifica através do conteúdo do documento de fls. 120/121, o MEC — MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA — já expressara o interesse em registrar e legalizar o ensino por correspondência.

Hoje é consabido que referido ensino integra o sistema educacional do País.

É consabido também que, para que referido ensino seja perfeitamente ministrado, é necessário a revenda dos kit's (material adquirido pelos alunos para o perfeito aprendizado da matéria) e este material deve ser controlado através do Livro de Registro de Inventário — que poderá ser o registro permanente ou o registro periódico, sem o qual é impossível comprovar o efetivo quantitativo dos alunos matriculados e frequentadores dos cursos. Referido livro deve existir e ser efetivamente escriturado.

A empresa pode alegar todos os fatos que entender. Que o material adquirido foi efetivamente registrado como custo — o que demonstra que houve uma antecipação dos mesmos — e que as receitas estão todas contabilizadas. O que a empresa não conseguiu, em momento algum, foi demonstrar que a receita de prestação de serviços e/ou da revenda dos kit's, declarada nos períodos-base fiscalizados, conferem com as receitas escrituradas. Este foi o trabalho que a fiscalização elaborou na empresa e que não conseguiu seu intento face à não escrituração do livro Registro de Inventário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.926

Considero correto o procedimento do fisco, principalmente pelo fato de que, somente através dos registros contábeis insculpidos no Livro Registro de Inventário é que a fiscalização poderia verificar se a receita declarada estava de acordo com os assentamentos contábeis.

À falta destes elementos, correto foi o procedimento do fisco em arbitrar o lucro.

A decisão recorrida merece, no entanto, reforma com referência ao agravamento do coeficiente de arbitramento aplicado pelo fisco. O mesmo foi agravado no segundo e terceiro exercício, nos termos da Portaria Ministerial nº 22/79 conforme transcrito:

"Se o contribuinte tiver seu lucro arbitrado em mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio (como tal considerado o período de cinco anos decorrido entre o último arbitramento e o anterior), a percentagem de arbitramento será aumentada em 20% sobre a última adotada, desprezadas as possíveis frações e respeitado, em qualquer caso, o limite máximo igual ao dobro dos coeficientes acima referidos; esta regra se aplica ainda que o arbitramento do lucro de diversos exercícios venha a ser realizado à mesma época. Na hipótese de adoção de novo critério de arbitramento, incidirá a majoração sobre o coeficiente respectivo, como se o mesmo critério tivesse sido utilizado nos arbitramentos anteriores (IN 108/80)."

O artigo 97 do Código Tributário Nacional estampa o princípio da estrita legalidade e assim dispõe:

LEIS, TRATADOS E CONVENCÕES INTERNACIONAIS E DECRETOS:

"Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107- 04.926

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;**
 - II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65.**
- ..."

In Comentários ao Código Tributário Nacional, FORENSE, Rio de Janeiro, 1997, pg. 197, sobre a matéria leciona-se:

"O princípio da legalidade enaltece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, I da CF). E o princípio da legalidade tributária significa que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei (art. 150, I, da CF). Tanto o artigo 150, I, da Constituição Federal e o artigo 97 do Código Tributário Nacional ao condicionarem a instituição e o aumento do tributo à edição da lei, querem se referir, naturalmente, à lei ordinária federal, estadual e municipal.

.....

As atividades da Administração Pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legitimidade. Mas não basta que tenha sempre por fonte a lei. É preciso, ainda que se exerça segundo a orientação dela, e dentro dos limites nela estabelecidos. Só assim o procedimento da Administração Pública é legítimo."

Tendo como premissa maior o estrito princípio da legalidade tributária, encontramos neste caso um desrespeito a este princípio quando se constata que a Administração Pública, através de uma Portaria Ministerial, houve por bem determinar o agravamento do arbitramento do lucro que, como consequência, implicou em aumento de tributo.

Face a estas considerações, entendo incorreto o agravamento do percentual de arbitramento do lucro determinado na Decisão Recorrida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.880-001.704/91-51
ACÓRDÃO Nº. : 107- 04.926

Fundamentada no princípio constitucional da estrita legalidade, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para determinar que o percentual do arbitramento do lucro seja idêntico para os três períodos fiscalizados.

Sala das sessões (DF), 16 de Abril de 1998.


CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora

Processo nº : 10880.001704/91-51
Acórdão nº : 107-04.926

INTIMAÇÃO

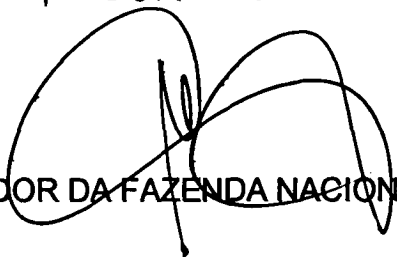
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 08 JUN 1998



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE

Ciente em 16 JUN 1998



PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL