

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº :13.837-000.088/92-99.
RECURSO Nº: :116.289.
MATÉRIA :IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - Ex: DE 1987.
RECORRENTE :MAMBRINI EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA..
RECORRIDA :DRJ NO RIO DE JANEIRO/RJ.
SESSÃO :16 DE ABRIL DE 1998..
ACÓRDÃO Nº :108-05.089.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - RECEITA CONHECIDA - A
desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de
elementos concretos que permitam a apuração do lucro real.
Cabe ao Fisco conceder, por escrito, prazo razoável para a
escrituração de livros auxiliares.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por MAMBRINI EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava 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.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARCIA MARIA LORIA MEIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: - 8 JUN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ ANTONIO
MINATEL, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO,
JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA e LUIZ
ALBERTO CAVA MACEIRA.

RELATÓRIO

A empresa MAMBRINI EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA, com sede na Rodovia Amaral Peixoto, s/n, Km 26, São Joaquim - Itaboraí/RJ, após indeferimento de sua petição impugnativa, recorre, tempestivamente, do ato do Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ., que manteve a exigência do crédito tributário, formalizada através do Auto de Infração de fls.01/08, na pretensão de ver reformada a decisão da autoridade singular.

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas face ao arbitramento do lucro, no exercício de 1987, ano - base de 1986, em virtude da empresa manter a escrituração do Livro Diário em partidas mensais globais, sem a utilização de livros auxiliares para registro individualizado.

Em decorrência, foi lavrado o Auto de Infração relativo ao PIS/Dedução, fls.08.

Contestando a exigência, a autuada ingressa, tempestivamente, com a impugnação de fls.82/90, alegando em síntese que:

1- preliminarmente, a decadência do lançamento, uma vez tratar-se de lançamento por homologação, o mesmo teria sido homologado em 01/01/1992; *mm*

Grd

2- houve erro de cálculo da exigência na Pessoa Jurídica, uma vez que o autuante não considerou os valores declarados pela impugnante em sua declaração de imposto de renda da pessoa jurídica;

3- discorda do arbitramento, alegando haver colocado à disposição do Fisco toda a documentação, durante quatro meses, sem que o mesmo tivesse intimado a empresa a apresentar os livros auxiliares e que, quando o fez, deliberadamente, não solicitou a apresentação do Livro Razão, restringindo-se a exigir a apresentação dos livros Caixa e Contas Correntes, os quais, realmente, não possui;

4- protesta por não haver sido realizada análise dos Balancetes de Verificação apresentados, nos quais encontra-se toda a evolução da contabilidade, anexando na oportunidade os documentos de fls.120/142;

5- Finalmente, solicita a realização de perícia, nos termos do art.17 do Decreto n°70.235/72, propondo os quesitos de fls.89.

Às fls.144, verso, o Delegado /DRF/Niteroi/RJ deferiu a realização da perícia proposta, na forma dos artigos 17 e 18 do Decreto n°70.235/72, resultando no Relatório de Perícia Contábil de fls.145/146.

Na Decisão DRJ/RJ/SERCO n°161//97, prolatada às fls.151/159, a autoridade singular julgou procedente o lançamento contestado, mantendo, integralmente, a exigência inicial, ***ressalvada a compensação do valor já pago à título de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, constante da declaração do exercício autuado, sem, entretanto, exonerar qualquer parcela atinente às penalidades aplicadas***". 



Irresignada com a decisão de primeira instância, interpôs recurso a este Colegiado (fls.164/175), em 09/06/97, alegando em síntese, que:

1- nulidade da decisão de 1ª instância, pois não abordou aspectos vitais do feito, principalmente, no que tange à descrição dos fatos constante da peça básica, levando ao entendimento de que a exigência foi imposta em razão da escrita da recorrente ser imprestável para atestar a veracidade do lucro real apurado em 31/12/86;

2- inovando o feito, a r. decisão, sem qualquer base, resolveu entender que o arbitramento deveu-se a recusa em apresentar os livros auxiliares;

3- alega cerceamento do direito de defesa, haja vista que o enquadramento legal apenas menciona o “caput” dos artigos 160, 161, 163, 399, 400, 403, 404 e 405 do RIR/80;

4- a respeitável Decisão sequer tomou conhecimento da Perícia;

5- cita diversos acórdãos que tratam sobre Arbitramento de Lucros, deste Egrégio Conselho

6- afirma que a r. decisão além de não abordar as alegações da recorrente à vista dos fatos e das peças que compõem a exigência e atos posteriores praticados, inovou o feito dando entendimento diverso ao que consta da imputação.

É o relatório. 



VOTO

CONSELHEIRA MARCIA MARIA LORIA MEIRA RELATORA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Como preliminares, a recorrente aponta as seguintes questões:

1- a decadência do lançamento;

2- cerceamento do direito de defesa, haja vista que o enquadramento legal apenas menciona o "caput" dos artigos 160, 161, 163, 399, 400, 403, 404 e 405 do RIR/80;

3- a nulidade da decisão monocrática, pois não abordou aspectos vitais do feito, principalmente, no que tange à descrição dos fatos constante da peça básica, além de ter inovado o feito fiscal.

Quanto a alegação de decadência, verifica-se que a exigência constituída através do auto de infração de fls.01/09, referente ao exercício de 1987, período-base de 1986, só foi cientificado à autuada em 09/04/92.

Consoante entendimento que, seguidamente, tenho esposado nos julgamentos perante esta E. Câmara, e que tem sido acatado pela maioria dos seus membros, entendo que foi consumada a decadência. *mm*

Cal

Registro que o exame do instituto da decadência deve ser aferido em relação à cada incidência tributária, não podendo seus efeitos ser estendidos a todos os lançamentos decorrentes.

Sobre o assunto, vale citar o Acórdão nº108- 04.393/98, do ilustre Conselheiro, desta Câmara, JOSÉ ANTONIO MINATEL, também sobre Decadência:

“Reconheço que não é pacífico, até hoje, o entendimento acerca do instituto da decadência, no âmbito do Direito Tributário, titubeando, a doutrina e a jurisprudência, no agasalhamento de diferentes teses, para declarar o exato tempo reservado ao sujeito ativo, para que possa exercer a atividade administrativa de constituição do crédito tributário.

O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas no artigo 150 do mesmo Código, especialmente o estatuído no seu parágrafo 4º.

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos

mm *GL*

requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

*Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento", estando ali previsto, **como regra**, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração". Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.*

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem

M. M.

GL

prévio exame da autoridade administrativa” (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

*Claro está que essa última norma se constituía em **exceção**, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era **exceção** virou **regra**, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o “... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

*Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: **se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração**, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; **se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio***

mm

GL

prévio do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

*Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária. Se a **regra** era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a **regra da decadência**.*

*De outra parte, sendo **exceção** o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, **regra excepcional** de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.*

AmIn

Gr

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, verbis:

“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Não tenho dúvidas de que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, elas não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, de qualquer obrigação tributária; esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo, inclusive, o dever de cálculo e apuração, daí a denominação de “auto-lançamento.”

Para aqueles que enxergam o contrário, ou seja, modalidade de lançamento por declaração, no imposto de renda das pessoas jurídicas, acabam de perder um grande ponto de sustentação para essa tese. Cedendo às evidências, o formulário da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas não mais contempla a chamada “notificação de lançamento”, junto ao seu

Gal

recibo de entrega. Veja-se, a propósito, o modelo aprovado pela IN-SRF n°107/94, cujo campo 29, do formulário I, contém a seguinte expressão: "A presente declaração constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-lei n° 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade". E o formulário reservado para comprovante de entrega e aposição do carimbo de recepção, onde antes constava a expressão "notificação", hoje é intitulado, simplesmente, de "Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos".

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque tenho presente que não é este conjunto de papéis que pode dar natureza, ou desnaturar qualquer instituto jurídico. É a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque,

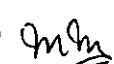


*queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa**”.*

O que é passível de ser ou não homologada é a **atividade exercida pelo sujeito passivo**, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, *a contrário sensu*, não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “*conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado*”, na linguagem do próprio CTN.

Não é outro o entendimento do respeitado AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, que assim se manifesta:

*“A homologação, como ato de declaração de ciência ou de verdade, exige que a autoridade fiscal examine **todos** os fatos praticados pelo contribuinte relevantes para a determinação do imposto ...”* (grifo do original - in “PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - A FUNÇÃO FISCAL”) 



Quero lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal. Para não alongar, cito a hipótese em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base. Há nítida homologação daquele resultado, a despeito de inexistir pagamento, porque indevido. O mesmo ocorre, na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir a compensação daquele saldo em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento. Os exemplos são muitos, e os trazidos à colação têm o único objetivo de desmitificar a singela tese de que só há homologação de pagamento.

Tranqüiliza-me ler no festejado mestre, PAULO DE BARROS CARVALHO, conclusão que, pela sua clareza, peço vênias para transcrevê-la:

"De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, O ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação." (in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Saraiva - 1993 - pag. 280/281- grifei).

Amm



Parece-me precipitado assegurar, genericamente, ser o lançamento do IPTU desse ou daquele tipo, uma vez que cada Município tem autonomia para definir o seu tributo e a modalidade do lançamento que pretende adotar. Em que pese esse equívoco, não titubearia em acrescentar à essa relação, pelos fundamentos já expostos, o IPVA do Estado de São Paulo, o Imposto de Importação, o ISS da maioria dos Municípios, a Contribuição Social sobre o Lucro, o Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), a contribuição do PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que serve para confirmar que hoje, quase a totalidade dos tributos foram incluídos na sistemática da homologação, pela praticidade e interesse das autoridades na antecipação do pagamento.

Não é o fato da existência de uma obrigação acessória, de prestar declaração, que dá natureza ao lançamento. No ICMS e no IPI essa declaração também existe, e há consenso que esses dois impostos se engajam na sistemática da homologação.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado, por inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

mm
Gr

No presente caso, vejo que não zelou a União para exercitar, a tempo, a atividade não homologatória das operações praticadas pela recorrente, no período-base de 1.986. Sabendo que o marco temporal do fato gerador do imposto de renda das empresas do primeiro ano se consumara no dia 31.12.86, dispunha ela dos 5 anos subsequentes, ou seja, até 31.12.91 para atestar a regularidade dos procedimentos adotados pela fiscalizada relativamente ao exercício de 1987.

Assim, verifica-se que a ação teve início em 17/10/91, portanto, ainda, dentro do prazo não atingido pela decadência. Entretanto, todos os demais atos escritos foram lavrados no ano de 1.992, quando já se esgotara o prazo hábil para investigação da regularidade dos atos praticados pela autuada no ano de 1.987, já que não tipificada a conduta como fraudulenta, porque não agravada a penalidade.

Do exposto, em relação ao IRPJ, entendo que foi consumada a **decadência** em relação aos exercícios financeiros de 1987. Contudo, dou como superada esta questão, haja vista que no mérito, assiste razão à recorrente.

Como visto do relatório, cinge-se a discussão em torno do arbitramento do lucro com base na Receita Bruta Conhecida - Receita de Mercadorias e de Prestação de Serviços, verificada no exercício de 1987, com infração aos artigos 399, 400, 403, 404, 405, 645, 676, inciso III e 678, inciso III, todos do RIR/80, como discriminado a seguir:

EXERCÍCIO DE 1987 - PERÍODO - BASE DE 1986

a) Receita de Venda no Mercado Interno Cz\$.142.119,00;

Mm

Gr

b) Receita de Revenda de Mercadorias	<u>Cz\$.832.523,00;</u>
TOTAL	Cz\$10.974.642,00;

c) Receita de Prestação de Serviços Cz\$.667.460,00;

Conforme “Descrição dos Fatos ” contida na peça básica, o “Arbitramento do Lucro” foi efetuado em virtude da escrituração da autuada conter diversas irregularidades, além de efetuar a escrituração do Livro Diário em partidas mensais, sem a adoção de livros auxiliares para registro individualizado.

O Relatório de Perícia Contábil, de fls.145/146, veio esclarecer os seguintes pontos:

a) o livro razão está escriturado por contas individualizadas, sem a numeração dos lançamentos, com a evidência de não ter sido escriturado concomitantemente com o livro Diário;

b) a identificação dos Devedores e Credores da periciada poderia ter sido feita, analisando-se os livros correspondentes de Registro de Saídas de Mercadorias e Notas Fiscais de Vendas e o Livro de Registro de Entradas de Mercadorias e documentação fiscal de compras, respectivamente;

c) A documentação embasadora dos lançamentos contábeis estão em boa ordem, aparentemente, pela forma e essencialidade da documentação, são hábeis e idôneas; 



d) as contas de Receitas, Custos e Despesas, cujos saldos foram declarados na DIRPJ, conferem com as existentes no livro Diário, e são suportadas por documentação, aparentemente, pela forma e essencialidade, como hábeis e idôneas;

e) o Lucro Real e Lucro Líquido do período-base conferem com a apuração constante dos balancetes mensais e balanço patrimonial em 31/12/86; a documentação contábil e o razão foram escriturados por processamento eletrônico de dados.

Dá análise dos autos verifica-se que a ação fiscal teve início em 17/10/91, e somente em 20/03/92 o autor do feito tomou a iniciativa de lavrar o Termo de Intimação nº01, com prazo inicial para atendimento em 48 horas, posteriormente prorrogado para 26/03/92, 06 (seis) dias após. Como entendeu, que teria de encerrar a fiscalização até o dia 14/04/92, sob pena do lançamento ser alcançado pela decadência, haja vista que a defendente entregou sua declaração de rendimentos em 14/04/87, sem um maior aprofundamento da fiscalização e, também, sem dar ao sujeito passivo a oportunidade de efetuar a escrituração no livro Razão, arbitrou o lucro.

Assim, com base no Relatório de Perícia e em toda a documentação acostada aos autos, entendo que não cabe o arbitramento do lucro.

mm



Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 16 de abril de 1998

Marcia
MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA
RELATORA.

