



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10630.000111/99-85
Recurso nº : 119.773
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ano(s): 1993 e 1994
Recorrente : CALISTO DIESEL DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 15 de agosto de 2000
Acórdão nº : 108-06.182

Recurso Especial RD/108-0.417

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – O critério preferencial para o arbitramento do lucro é a receita bruta. Somente quando inviável a aferição desta podem ser utilizados os demais critérios previstos na legislação. A receita bruta apurada em procedimento administrativo de cobrança (CAD) com base em livros mantidos pelo sujeito passivo constitui receita conhecida, para fins de arbitramento do lucro.

MAJORAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE ARBITRAMENTO – A competência atribuída ao Ministro da Fazenda para fixar percentuais de arbitramento do lucro, em função das diferentes atividades das pessoas jurídicas, não lhe conferia poderes para agravá-los na hipótese de arbitramento em períodos sucessivos.

DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - estão obrigadas ao pagamento da contribuição social todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pelas legislação tributária, independente do regime de tributação adotado.

Preliminar acolhida.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CALISTO DIESEL DE VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ e do IRF relativamente aos períodos de apuração de jan/93 a jan/94, vencido o Conselheiro José Henrique Longo que também acolhia essa preliminar quanto à CSL, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar o agravamento dos percentuais de arbitramento no cálculo do IRPJ e do IRF, vencidos os Conselheiros Tânia Koetz Moreira(relatora) e José Henrique Longo, que também cancelavam a exigência da CSL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Marcia Maria Loria Meira.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARCIA MARIA LORIA MEIRA
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 10 NOV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

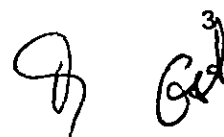
Recurso n.º : 119.773
Recorrente : CALISTO DIESEL DE VEÍCULOS LTDA

RELATÓRIO

Contra a pessoa jurídica denominada CALISTO DIESEL DE VEÍCULOS LTDA, já qualificada nos autos, foram lavrados os autos de infração referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao Imposto de Renda na Fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro, em virtude do arbitramento do lucro dos períodos de apuração janeiro/93 a dezembro/94.

Conforme descrito no auto de infração, a contribuinte entregou as declarações de rendimentos (DIRPJ) dos anos de 1993 e 1994 apenas em 16.04.98, utilizando o arbitramento do lucro com base no patrimônio líquido de 31.12.92 porque, conforme declarou aos autuantes, todos os seus livros contábeis/fiscais e demais documentos haviam-se perdido em enchente acontecida em novembro de 1995. Naqueles anos, ainda conforme descrito na peça fiscal, foi facultado à pessoa jurídica o auto arbitramento com base na receita bruta, sendo prerrogativa da autoridade lançadora, quando não conhecida aquela, arbitrar o lucro com base em outros critérios, inclusive sobre o patrimônio líquido, consoante dispõe o artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 79/93. Por isso, não tendo a empresa qualquer escrituração contábil e fiscal, nem os elementos capazes de reconstitui-la, foi arbitrado o lucro com base na receita bruta conhecida, extraída do relatório de Cobrança Administrativa Domiciliar – CAD realizada na empresa no primeiro semestre de 1995. Foram apuradas separadamente as receitas de revenda de mercadorias e as de prestação de serviços, sendo adotados, para as primeiras, o coeficiente de arbitramento de 15% a 30% e, para as segundas, de 30% a 60%.

Tempestiva Impugnação às fls. 152/170, alegando em preliminar que, tendo o auto de infração sido lavrado em 04.02.99, estão abrangidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31.01.94. No mérito, diz em síntese que: a Instrução



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

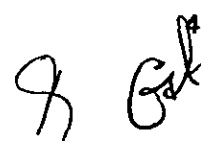
Normativa SRF nº 79/93 não veda o auto arbitramento com base na receita bruta; o procedimento da autoridade lançadora extrapolou a determinação legal pois, além de elevar o percentual adotado, alterou a razão do arbitramento, sem qualquer elemento que caracterizasse uma maior lucratividade, como previsto na referida Instrução Normativa; não pode ser validado um relatório de Cobrança Administrativa Domiciliar, de conhecimento e posse exclusiva do fisco, para efeito de alteração do critério de arbitramento; na época, só podia considerar a receita bruta como não conhecida, por inexistirem então tanto a escrituração como os documentos de respaldo, inclusive o relatório da CAD. Insurge-se ainda contra o agravamento dos percentuais de arbitramento, por entender inaplicáveis as Portarias MF nº 22/79 e 524/93. Por fim, ataca a utilização da taxa SELIC como juros de mora, por ter natureza remuneratória.

Quanto aos lançamentos decorrentes, alega especificamente que: é incabível o lançamento da Contribuição Social sobre o lucro arbitrado, por falta de previsão legal; é também nulo o lançamento do Imposto de Renda na Fonte porque o enquadramento legal do auto (artigo 22 da Lei nº 8.541/92 e artigo 5º, parágrafo único, da Lei nº 9.064/95) determina a retenção exclusiva na fonte, às alíquotas de 25% e 15%, sobre o lucro arbitrado distribuído proporcionalmente à participação de cada sócio no capital da empresa, o que não se coaduna com a matéria dos autos.

Invoca ainda o cerceamento do direito de defesa, uma vez que, além do vício do enquadramento legal, não há na peça fiscal qualquer explicação de como foi determinada a base de cálculo do imposto.

Decisão singular às fls. 173/192 mantém as exigências e está assim ementada:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO. DECADÊNCIA. Em não havendo pagamento, qualquer que seja o motivo que lhe determine a não-existência, estará automaticamente suprimida a hipótese específica de contagem de prazo, para o exercício do poder de controle pelo Fisco, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, devendo a regra de contagem do prazo decadencial ser buscada na forma geral que rege a aplicação do instituto da decadência em matéria



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

tributária, ou seja, no art. 173 do CTN. Nesse caso, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da apresentação da declaração de rendimentos, se ocorrida no exercício (apresentação tempestiva), conforme o disposto no § único do artigo 173 do CTN. Por outro lado, se a pessoa jurídica é omissa ou apresentou fora do exercício a DIRPJ, há que se aplicar, na contagem do termo inicial, as regras contidas no inciso I do citado artigo.

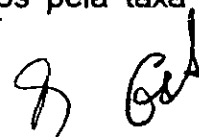
LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO. À autoridade lançadora cabe rever e revisar o arbitramento efetuado pelo contribuinte. Sendo a receita bruta da pessoa jurídica conhecida da administração fiscal, receita essa apurada em trabalho de auditoria da Cobrança Administrativa Domiciliar CAD, com base em escrituração comercial e fiscal da empresa, não comprovada a sua inexatidão pela autuada, deve o fisco utilizar tal receita como parâmetro preferencial para o arbitramento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DECORRÊNCIA. Infrações Apuradas na Pessoa Jurídica. Princípio de causa e efeito que impõe ao lançamento reflexo a mesma sorte do lançamento principal. Caracterizadas as infrações à legislação tributária e tendo havido a decorrente tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sujeita-se a contribuinte, ainda, à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro. Uma vez que o artigo 4º da Lei nº 7.689/88 dispôs que "são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária", sem fazer o legislador qualquer restrição à forma de tributação dos lucros das empresas, deve ser mantida a contribuição social na hipótese de arbitramento dos lucros da pessoa jurídica.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. DECORRÊNCIA. Infrações Apuradas na Pessoa Jurídica. Princípio de causa e efeito que impõe ao lançamento reflexo a mesma sorte do lançamento principal. Caracterizadas as infrações à legislação tributária e tendo havido a decorrente tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sujeita-se a contribuinte, ainda, à exigência do imposto de renda retido na fonte, corretamente apurado pela autoridade fiscal, à luz da legislação que rege a matéria.

Lançamentos procedentes."

Embora não conste da ementa, a autoridade monocrática apreciou a questão do agravamento dos percentuais de arbitramento, ratificando a aplicação das Portarias Ministeriais nº 22/79 e 524/93, e também a cobrança dos juros pela taxa SELIC.



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Ciência da decisão em 27.04.99. Recurso Voluntário interposto em 25 de maio seguinte, reiterando a preliminar de decadência. No mérito, repete também que não existe na legislação de regência norma específica que vede ao contribuinte o auto arbitramento com base no patrimônio líquido. Argumenta que a Instrução Normativa nº 79/93, invocada pelos autuantes, determina que à autoridade lançadora caberá **revisar e rever** o arbitramento, podendo, ainda, elevar o percentual até o dobro dos indicados nos artigos 2º e 5º, desde que comprovada maior lucratividade da pessoa jurídica. Se possível a revisão do auto arbitramento, continua, inclusive com elevação dos percentuais indicados no artigo 5º, é clara a previsão legal para que seja efetuado pela própria pessoa jurídica, quando não conhecida a receita bruta, com base nos critérios indicados naquele artigo 5º, "visto que não seria possível a elevação, em até o dobro, do que não existisse, por considerada falta de base legal". Reitera igualmente sua inconformidade com a pretensão fiscal de tomar as receitas apuradas na Cobrança Administrativa Domiciliar CAD como receita bruta conhecida, porque reconhecido pelo próprio fisco que a empresa não possuía qualquer escrituração contábil ou fiscal, nem dispunha de elementos capazes de reconstituí-la. Referido relatório constitui documentação superveniente, já que na oportunidade era de conhecimento e posse exclusiva do fisco. Investe também contra o agravamento dos percentuais de arbitramento, dizendo que: a Portaria MF nº 524/93 não se aplica no ano-calendário de 1993, porque editada apenas em 24.09.93; a Portaria MF nº 22/79 também não se aplica, porque expressamente revogada pelo disposto no artigo 25 do Atos das Disposições Constitucionais Transitórias; a competência atribuída ao Ministro da Fazenda no artigo 21, § 1º, da Lei nº 8.541/92 ficou restrita aos casos enumerados no inciso IV do mesmo artigo, que se refere tão-somente às hipóteses de opção indevida pelo lucro presumido.

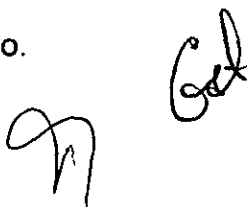
Repete ainda os argumentos levantados contra a aplicação da taxa SELIC e contra os lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda na Fonte.



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Às fls. 268 consta Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, lavrado nos termos do artigo 64 da Lei nº 9.532/97. Os autos sobem a este Conselho por força de liminar concedida pela Justiça Federal de Primeira Instância, em decisão juntada por cópia às fls. 328/330.

Este o Relatório.

Two handwritten signatures in black ink. The signature on the left is a stylized 'M' or 'N' shape. The signature on the right is a more complex, cursive signature.

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

VOTO VENCIDO

Conselheira TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de arbitramento do lucro dos anos de 1993 e 1994, dos quais a pessoa jurídica apresentou, em atraso, as respectivas declarações de rendimentos adotando o chamado "auto arbitramento" com base no patrimônio líquido existente em 31.12.92, uma vez que sua escrituração e respectivos documentos foram perdidos numa enchente. A fiscalização não aceitou esse procedimento e arbitrou o lucro daqueles períodos com base na receita bruta, lavrando os autos de infração em 04.02.99.

Preliminar de decadência

A autuação refere-se aos períodos de janeiro de 1993 a dezembro de 1994 e os autos de infração foram lavrados em 04.02.99.

Muito se tem discutido sobre a natureza do lançamento do imposto de renda, se por declaração ou se por homologação. Essa definição é indispensável na análise da decadência, pois que diverso será seu termo inicial segundo se trate de lançamento por declaração (artigo 173 do CTN) ou por homologação (artigo 150 do CTN).

Não me estendo na questão, pois os argumentos em favor de uma e de outra tese já foram, neste Colegiado, exaustivamente expostos.

  8

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Alinho-me entre os que endossam a tese de que, desde a edição do Decreto-lei nº 1.967/82, o lançamento do Imposto de Renda passou a reger-se pelas regras da homologação, pois desde aí a legislação impõe ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a devida apuração, antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte do ente tributante.

Tal sistemática enquadra-se perfeitamente nos ditames do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que define o lançamento por homologação como sendo aquele que “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e que “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

Há corrente de entendimento preponderante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, já manifestada em inúmeros e recentes julgados, no sentido de que o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica somente passou a ter a natureza de homologação a partir do ano de 1992, com a vigência da Lei nº 8.383/91. Tratando-se, *in casu*, dos anos de 1993 e 1994, o posicionamento que adoto não conflita com aquele.

Resta saber se o fato de o sujeito passivo não ter efetuado, na época própria, qualquer pagamento do tributo, fato determinante para que a autoridade singular afastasse a preliminar de decadência, tem efetivamente essa consequência.

Na análise, reporto-me ao Voto do ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, proferido no Recurso nº 114.164, de que resultou o Acórdão nº 108-04.393, no qual, após concluir pela natureza do lançamento por homologação para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, diz ainda:

“.....



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, 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 o 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 obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, *a contrario 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 contribuintes 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

  10

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

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 desmistificar a singela tese de que só há homologação de pagamento.”(grifos e itálico no original)

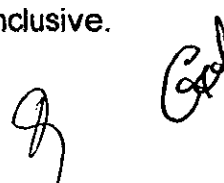
Tratando-se, pois, de caso de lançamento por homologação, a regra a ser aplicada é aquela do artigo 150, § 4º, do CTN, pela qual o prazo decadencial de cinco anos tem início com a ocorrência do fato gerador. Em assim sendo, e estando o período em questão sob a égide da Lei nº 8.541/92, de fato gerador mensal, na data da autuação – 04.02.99 – já havia decaído o direito de a Fazenda proceder ao lançamento do IRPJ referente aos fatos geradores ocorridos até o mês de janeiro de 1994.

O mesmo raciocínio estende-se ao Imposto de Renda na Fonte. Já a Contribuição Social sobre o Lucro merece outra análise. Para isso, transcrevo o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, acima mencionado:

“§ 4º 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.”
(negritei)

Em relação às contribuições para a seguridade social, como a de que aqui se trata, a Lei nº 8.212/91, que teve sua publicação consolidada no DOU de 14.08.98, fixa em 10 (dez) anos o prazo para apuração e constituição dos créditos. Por isso, é tempestivo o lançamento efetuado em 04.02.99, referente à Contribuição Social sobre o Lucro dos meses de janeiro/93 a dezembro/94.

Resumindo, acolho a preliminar de decadência apenas quanto ao IRPJ e ao IRRF cujos fatos geradores ocorreram até janeiro de 1994, inclusive.



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Passo ao mérito.

O arbitramento do lucro

Ao contrário do que assevera a fiscalização, não vejo na Lei nº 8.541/92 impedimento a que a pessoa jurídica, naquele período em que lhe foi facultado o chamado "auto arbitramento", utilizasse outro parâmetro que não a receita bruta, quando esta não fosse conhecida. Tampouco a Instrução Normativa SRF nº 79/93 estabelece tal limitação, tanto que, como bem argumenta a Recorrente, faculta à autoridade lançadora, no caso de auto arbitramento (art. 15), elevar os percentuais até o dobro dos previstos nos seus artigos 2º a 5º, quando comprovada maior lucratividade da pessoa jurídica. Ora, se o artigo 5º trata justamente de situação em que não se conhece a receita bruta, o ato administrativo seria incoerente se estivesse pretendendo excluir essa situação.

Mas a discussão mais importante não é essa. O critério preferencial de arbitramento do lucro é sempre a receita bruta. Somente quando não conhecida esta, pode-se apelar para outros parâmetros que possibilitem a aferição da base de cálculo do imposto. Resta saber se é esta a hipótese dos autos.

As receitas tomadas pelo fisco como base para o arbitramento foram extraídas de relatório elaborado no procedimento administrativo de cobrança (CAD) realizado em junho de 1995, portanto antes da enchente na qual, segundo declarou a interessada, seus livros e documentos foram destruídos. Desse procedimento resultou a cobrança das contribuições para o Finsocial, Cofins e PIS. No Demonstrativo de Resultado da CAD cuja cópia está às fls. 114, consta a seguinte observação : "A apuração foi feita com base na escrituração fiscal e comercial da empresa. Os livros Razão eram emitidos pelo processamento do contribuinte, mas não estavam autenticados." Tal declaração do Auditor-Fiscal merece fé, tanto mais porque não foi contestada pelo sujeito passivo. Se naquele momento os livros ainda existiam e deles foi extraída a receita bruta que serviu de base à cobrança das contribuições,

  12

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

acatada pela contribuinte que delas solicitou o parcelamento, há que se admitir essa mesma receita bruta como base preferencial para o arbitramento do lucro.

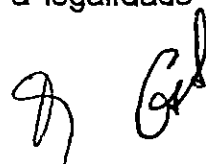
Por isso, mantenho o arbitramento com base na receita bruta conhecida.

Os coeficientes de arbitramento

Para apurar o lucro arbitrado, a fiscalização utilizou percentuais progressivos a cada período, indo de 15% a 30% para a receita de revenda de mercadorias e de 30% a 60% para as receitas de prestação de serviços, com base na Portaria MF nº 524/93.

Com razão insurge-se a autuada contra a aplicação da referida Portaria. Primeiro, porque a delegação de competência contida no artigo 21, § 1º, da Lei nº 8.541/92 contempla tão-somente a hipótese de arbitramento por opção indevida pelo lucro presumido (inciso IV do mesmo artigo 21), tendo a Portaria MF nº 524/93 extrapolado seus limites ao pretender regular o arbitramento em todas as situações. Segundo, porque a competência atribuída autorizava apenas a fixação, em função das diferentes atividades das pessoas jurídicas, de percentual de arbitramento, que não deveria ser inferior a 15%. O agravamento dos coeficientes, no caso de lucro arbitrado em períodos sucessivos tem a natureza de penalidade, o que não se coaduna com a fixação a base de cálculo do tributo, que é a finalidade do arbitramento. Terceiro, porque pretendeu alcançar períodos-base anteriores à sua publicação, quando vigoravam ainda as disposições da Portaria MF nº 22/79.

Quanto à Portaria MF nº 22/79, argumenta a Recorrente que foi revogada pelo artigo 25, inciso I, do ADCT/88. Esse dispositivo constitucional, no entanto, limitou-se a revogar, a partir de 05.04.89, a delegação concedida pelos atos legais anteriores, do que resulta o impedimento a que o Ministro da Fazenda, com base naquela delegação revogada, fixe outros percentuais, mas não retira a legalidade do

 13

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

ato anteriormente expedido. Todavia, há que se notar que a Portaria MF nº 22/79 exorbitara da competência que havia sido atribuída ao Ministro da Fazenda pelo antigo Decreto-lei nº 1.648/78, ao pretender agravar os coeficientes nos casos de arbitramento em períodos sucessivos. A partir da vigência da Lei nº 8.981/95 os coeficientes passam a constar do texto legal, desaparecendo o agravamento e confirmando a impropriedade daquela majoração.

De tudo isso tem-se que:

- a) a Portaria MF nº 524/93 aplica-se exclusivamente à hipótese de arbitramento tratada no artigo 21, inciso IV, da Lei nº 8.541/92, ou seja, no caso de opção indevida pelo lucro presumido;
- b) nas outras hipóteses, até a edição da Lei nº 8.981/95 permanecem em vigor as regras da Portaria MF nº 22/79, exceto o agravamento dos percentuais quando do arbitramento em períodos sucessivos.

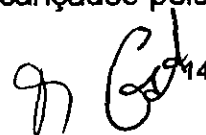
Nessa linha, os coeficientes adotados devem ser uniformizados, para todo o período abrangido na autuação, em 15% para a receita de revenda de mercadorias e 30% para a receita de prestação de serviços.

Passo aos lançamentos decorrentes.

Imposto de Renda na Fonte

Já apreciada em preliminar a questão da decadência, que entendo efetivamente ocorrida até o fato gerador do mês de janeiro de 1994.

No mérito, o lançamento está fundamentado nos artigos 22 da Lei nº 8.541/92 e 5º, parágrafo único, da Lei nº 9.064/95, que estabelecem a presunção legal de distribuição do lucro arbitrado, fixando a alíquota de 25% no ano de 1993 e de 15% no ano de 1994. De se manter portanto a exigência nos períodos não alcançados pela



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

decadência, ajustando-se a base de cálculo pela uniformização dos percentuais de arbitramento do lucro.

Contribuição Social sobre o Lucro

Argumenta a interessada que o lucro arbitrado não constitui base de cálculo da Contribuição Social.

Com efeito, a Lei nº 7.689/88, ao instituir referida contribuição incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas definiu como base de cálculo o **resultado do exercício**, antes da provisão para o imposto de renda. E vai além dizendo que, para tal efeito, considera-se como resultado do exercício "o resultado do período-base, **apurado com observância da legislação comercial**", com os ajustes que enumera.

A legislação que trata e que autoriza o arbitramento do lucro refere-se sempre à base de cálculo do imposto de renda. Já o fazia o Decreto-lei nº 1.648/78, mas quando não existia a contribuição de que ora se fala. A Lei nº 8.383/91, dando nova redação ao artigo 14 da Lei nº 8.218/91, estipulou que "a tributação **com base no lucro real** somente será admitida ...". Trata, pois, do arbitramento como forma de apuração de base de incidência em contraposição ao **lucro real**, e quando não possível determiná-lo com segurança.

É verdade que a Lei nº 8.383/91 prevê que o lucro arbitrado, "diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social, será considerado distribuído aos sócios ..." (artigo 41, § 2º), e também que "a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado será devida mensalmente" (mesmo artigo, § 3º). Mas qual seria a base de cálculo da contribuição? O próprio lucro arbitrado, embora não previsto na legislação? Ou talvez o lucro apurado naquela escrituração que, considerada imprestável para a aferição do **lucro real**, continuaria válida para as outras finalidades?

97 Gal 15

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Ou ainda 10% da receita bruta, como previsto na Lei nº 7.689/89 para o caso das pessoas jurídicas desobrigadas de manter escrituração contábil? Não vejo resposta na legislação.

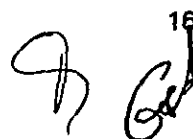
Por fim, a Lei nº 8.541/92 autoriza a autoridade tributária a arbitrar o lucro das pessoas jurídicas "que servirá de base de cálculo ao imposto sobre a renda ", como se lê em seu artigo 21. E no seu Título III, tratando especificamente da contribuição de que ora nos ocupamos, determina que se lhe apliquem "as mesmas normas de pagamento estabelecidas nesta Lei para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei" (artigo 38). E quais são as alterações introduzidas por essa Lei, no tocante à dita contribuição? Aquelas que vêm logo a seguir, nos parágrafos 1º a 3º desse mesmo artigo 38 e no artigo seguinte. Nada que estabeleça a base de cálculo no caso de arbitramento do lucro.

A mudança somente veio com a Lei nº 8.981/95, que em seu artigo 55 estipulou:

"Art. 55. O lucro arbitrado na forma do art. 51 constituirá também base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988."

De tudo isso, só se pode concluir que, até o advento da Lei nº 8.981/95, o arbitramento do lucro constituía modalidade de aferição da base de cálculo do imposto de renda, não existindo permissivo legal para ampliar sua aplicação de modo a que servisse também como base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Poder-se-ia argumentar que a própria Lei nº 7.689/88, em seu artigo 6º, parágrafo único, determinou a aplicação, à CSL, das disposições da legislação do imposto de renda referentes à "administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo". Mas a aplicação não se estende, como se vê, à fixação de base de cálculo. Não vejo também

16


Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

como estender o preceito do artigo 2º, § 2º, da mesma Lei (base de cálculo correspondente a 10% da receita bruta, no caso de pessoa jurídica "desobrigada de escrituração contábil") à pessoa jurídica que, justamente por estar obrigada a manter escrituração, teve seu lucro arbitrado.

Não incumbe ao intérprete ou ao aplicador da legislação definir a base de cálculo de determinado tributo, ou escolher, dentre as possíveis, aquela que lhe pareça mais apropriada. Só a lei pode fazê-lo. No seu silêncio ou omissão, mesmo involuntária, não há como efetuar a lançamento.

Não posso deixar de comentar a aparente injustiça que aí aparece, a fazer com que a empresa que descumpriu as obrigações impostas pelas leis comercial e fiscal se exima do pagamento da contribuição, enquanto aquela que as cumpriu rigorosamente a ele se sujeita. No entanto, não é a primeira vez que falhas na elaboração de atos legais levam a situações não desejadas, e a interpretação distorcida da lei não é o caminho para sua correção.

Transcrevo recentes julgados da Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes, que já vem adotando o entendimento acima exposto:

Acórdão nº 101-92.035/98

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO - No caso de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, e incabível a exigência da Contribuição Social s/ o lucro."

Acórdão nº 101-92.268/98

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO ARBITRADO - Inexistência de previsão legal para cobrança da contribuição social incidente sobre lucros arbitrados."

Acórdão nº 101-92.333/98

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - No caso de lucro arbitrado, por ausência de expressa previsão legal, não cabe a exigência da Contribuição Social."



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Por isso, e tendo em vista que o período abrangido na presente autuação não alcança o ano de 1995, quando entrou em vigor a Lei nº 8.981/95, entendo não exigível a Contribuição Social sobre o Lucro.

Juros SELIC

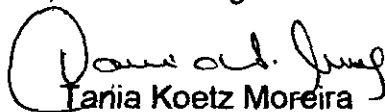
Resta a questão da cobrança dos juros equivalentes à taxa SELIC. O artigo 161 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo primeiro, estabelece a cobrança de juros para os débitos não pagos no vencimento, que serão de 1% ao mês **se a lei não dispuser de modo diverso**, o que veio acontecer com a edição da Lei nº 9.065/95, ao adotar a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC como juros de mora. Aprofundar a discussão, neste ponto, implicaria o questionamento da constitucionalidade do referido diploma legal, o que é defeso na esfera administrativa.

Conclusão

Resumindo tudo o que acima foi exposto, meu Voto é no sentido de acatar a preliminar de decadência quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e ao Imposto de Renda na Fonte em relação aos fatos geradores mensais ocorridos até janeiro/94 e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

- a) afastar o agravamento dos percentuais do lucro arbitrado na base de cálculo do IRPJ e do IRRF;
- b) afastar a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2000


Tania Koetz Moreira



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA, Relatora designada:

Designada relatora de voto vencedor, inicialmente adoto o relatório e, parcialmente, o voto da lavra da ilustre Conselheira Relatora, designada por sorteio, Dra. Tânia Koetz Moreira, ora vencida, versando sobre arbitramento do lucro nos anos de 1993 e 1994.

Com base no exame dos elementos contidos nos autos e nas discussões a respeito havidas em plenário, a maioria dos membros deste Colegiado chegou a conclusão diversa, apenas, com relação à Contribuição Social, no sentido da procedência da exigência referente à esta contribuição.

Desta forma, cinge-se a discussão em torno da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, constituída através de auto de infração de fls.45/54, referente aos anos de 1993 e 1994, tendo em vista que a recorrente sustenta, que o lucro arbitrado não constitui base de cálculo da contribuição em exame.

A exigência teve como enquadramento legal o art. 2º, e seus parágrafos, da Lei nº7.689/88 e arts.38 e 39 da Lei nº8.541/92.

A contribuição social sobre o lucro é uma das fontes de recursos previstas no art.195 da Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, para atender o programa de seguridade social. *mm*



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Com fundamento neste dispositivo constitucional foi editada a Lei nº7.689, de 15 de dezembro de 1988, criando a contribuição social incidente sobre o lucro das empresas, objetivando proporcionar recursos para o atendimento dos benefícios sociais previstos na CF.

Estão obrigadas ao pagamento da contribuição social todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária (Instrução Normativa nº198, de 29/12/88). Consoante § 7º do art.195 da CF, somente estão isentas do pagamento da referida contribuição as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, constantes do art.14 da Lei nº5.172/66 - CTN.

Ora, se o § 7º, art.195 da CF estabelece que somente estão isentas do pagamento da contribuição social as entidades beneficentes de assistência social, logo todas as demais empresas estão obrigadas ao seu pagamento.

No caso de pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano (§ 2º do art.2º da Lei nº7.689/88).

Como empresas desobrigadas de escrituração contábil, temos as microempresas, as que optaram pela tributação com base no lucro presumido e ***àquelas que tiveram o seu lucro arbitrado***. Ressalte-se, ainda, que até as sociedades civis prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, submetidas ao regime especial de tributação (art.1º do Decreto-lei nº2.397/87), estão obrigadas ao pagamento da referida contribuição .

Assim, as empresas que tiverem seu lucro arbitrado deverão pagar a contribuição social (art.1º da Lei nº7.689/88), tomando por base de cálculo o valor

 9mjm
20

Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

correspondente a 10% (dez por cento) da receita bruta, auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Também, o §3º do mesmo art. 2º estabelece que a alíquota da contribuição é de 10%.

Posteriormente, a Lei nº8.383/91 deixou ainda mais claro em seu art.41 os procedimentos a serem adotados nos casos de **tributação com base no lucro arbitrado**.

Os parágrafos 1º, 2º e 3º do art.41 do diploma legal retro-mencionado dispõe "in verbis":

§1º. O **lucro arbitrado e a contribuição social** serão apurados mensalmente.

§ 2º. O lucro arbitrado, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social, será considerado distribuído aos sócios ou ao titular da empresa e tributado exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 3º. **A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado será devida mensalmente."**(grifei)

Também, o art. 44 da Lei nº8.383/91 confirmou que as mesmas normas estabelecidas para o IRPJ, aplicam-se à contribuição social sobre o lucro.

O art.22 "caput" da Lei nº 8.541/92, estabeleceu que "presume-se, para os efeitos legais, rendimento pago aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas, na proporção da participação no capital social, ou integralmente ao titular da empresa individual, o lucro arbitrado deduzido do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro." 



Processo nº : 10630.000111/99-85
Acórdão nº : 108-06.182

Assim, podemos concluir que, ao contrário da afirmação da recorrente, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado estão obrigadas ao pagamento da contribuição social, cuja base de cálculo corresponderá a 10% da receita bruta conhecida.

Face ao exposto, Voto no sentido manter a exigência relativa à CSL.

Sala de Sessões - DF em , 15 de agosto de 2.000.

Marcia
MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA

