MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10670.000209/96-31
Recurso nº. : 118.169
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1992 a 1994
Recorrente : A CONSTRUTIVA LTDA.
Recorrida : DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 13 DE JULHO DE 1999
Acórdão nº : 105-12.879

LUCRO ARBITRADO. Hipótese de arbitramento. (AC 92) - Sujeita-se à tributação com base no lucro arbitrado a pessoa jurídica que, indevidamente enquadrada como microempresa, não mantiver escrituração comercial e fiscal que permita a apuração do lucro real.

LUCRO ARBITRADO. Hipótese de arbitramento. (AC 93/4) - Impõe-se o arbitramento do lucro da pessoa jurídica optante pela tributação do IRPJ com base no lucro presumido que, não mantendo escrituração contábil nos termos da legislação comercial, deixar de escriturar o livro Caixa.

ARBITRAMENTO - Agravamento de Percentuais - (AC 92, 93 e 94) - Incabível o procedimento, por ausência de base legal que o autorizasse, já que as disposições das portarias 22/79 extrapolaram a competência delegada pelo Decreto-lei 1.648/78.

PROCEDIMENTOS REFLEXOS - PIS/COFINS/IRF/CSL - Face à relação de causa e efeito o decidido no tocante ao IRPJ repercutirá nos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por A CONSTRUTIVA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para; 1- no tocante ao IRPJ, afastar o agravamento dos percentuais de arbitramento, recalculando-se o lucro pela aplicação uniforme do percentual de 15% (quinze por cento); 2 - IRF: ajustar a exigência ao decidido em relação ao IRPJ. (Mantidas as demais exigências objeto do recurso: PIS, COFINS e Contribuição Social), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

isis

VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 SET 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON PÊSS, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado) e IVO DE LIMA BARBOZA.

R E L A T Ó R I O

Cuida o presente processo fiscal, de impugnação aos lançamentos de ofício efetuados contra a contribuinte supra em 27 de março de 1996 pela Delegacia da Receita Federal em Montes Claros - MG, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao Imposto de Renda Retido na Fonte, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o Programa de Integração Social e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

O total do crédito tributário constituído pelos Autos de Infração acima mencionados é de 89.533,62 UFIR e encontra-se discriminado às fls. ½.

Inicialmente convém esclarecer que a exigência ora impugnada foi efetuada na mesma ocasião da autuação feita sobre a firma individual Sílvio Ribeiro da Cruz Filho, CGC 25.609.348/0001-01. A referida firma individual encerrou suas atividades no mês de julho de 1992, data em que iniciaram-se as atividades da impugnante. O titular da extinta firma individual faz parte do quadro societário da requerente. O domicílio fiscal e o ramo de atividade também são os mesmos.

Como resultado das ações fiscais levadas a efeito nas duas empresas foi formalizado, além do presente processo, o processo fiscal nº 10670.000195/96-29, que trata da impugnação ao lançamento efetuado de ofício contra firma individual acima referida. Os dois processos foram apreciados em conjunto pela autoridade julgadora.

A auditoria levada a efeito contra a requerente iniciou-se em 29 de setembro de 1995 com a lavratura do termo de início de ação fiscal de fls. 89, por intermédio do qual exigiu-se da contribuinte a apresentação de diversos livros e documentos de sua escrita comercial e fiscal.

Em atendimento à intimação retro a empresa apresentou à Fiscalização, como comprovado à fls. 91, parte dos elementos solicitados informando que os demais documentos haviam sido entregues à Agência da Receita Federal em Janaúba-MG, em, atendimento à intimação anterior.

Ressalte-se que a citada intimação anterior foi dirigida à extinta firma individual e, como demonstram os documentos de fls. 412/413, o livro Diário não foi apresentado.

Em 19 de janeiro de 1996 o fiscal lavrou o segundo termo de intimação - fls. 92, exigindo da contribuinte a apresentação, entre outros elementos, de todos os livros das escritas comercial e fiscal concernentes às operações realizadas nos anos-calendários de 1992, 1993 e 1994, bem como a documentação comprobatória da referida escrituração com exceção, obviamente, daqueles elementos que já haviam sido anteriormente entregues.

Em atendimento a essa intimação a fiscalizada informou no documento de fls. 411 que:

1) a firma individual Sílvio Ribeiro da Cruz Filho - matriz e filial, transformou-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada passando a denominar-se A Construtiva Ltda.;

2) as duas empresas optaram pela tributação do IRPJ com base no lucro presumido ficando, assim, dispensadas de escrituração contábil, conforme a legislação;

3) toda documentação exigida já havia sido apresentada na intimação anterior e, portanto, encontrava-se em poder da DRF Montes Claros.

Insatisfeito com a explicação da empresa a autoridade fiscal lavrou novo termo de intimação em 02 de fevereiro de 1996 - fls. 94/95, reintimando a empresa a apresentar os livros e documentos exigidos no termo anterior esclarecendo que o enquadramento da contribuinte como microempresa fora indevido em face do disposto no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 7.256/84.

Às fls. 115/116, em atendimento ao termo retro, a contribuinte esclareceu que:

1) nos exercícios de 1990 a 1993, apresentou, por engano, as Declarações do IRPJ no regime tributário especial reservado às microempresas e nos exercícios de 1994 e 1995 optou pelo lucro presumido;

2) os itens exigidos nessa e nas intimações anteriores não haviam sido apresentados pois encontram-se extraviados. Informou que alguns livros da escrita comercial estavam com escrituração em atraso por ter optado pelo lucro presumido e desconhecer a legislação que a obrigava a escriturá-los.

Em 27 de março de 1996 a autoridade administrativa lavrou o Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica de fls. 03/40 arbitrando o lucro da empresa no período de julho a dezembro do ano-calendário de 1992 e em todos os meses dos anos-calendários de 1993 e 1994, descrevendo assim as infrações apuradas:

1) período de julho a dezembro de 1992 - enquadramento indevido da pessoa jurídica no regime reservado às microempresas em função de que o sócio Sílvio Ribeiro da Cruz Filho, que possuía 50% das cotas da empresa autuada, também participava com 96% do capital da empresa SR Engenharia e Comércio Ltda. e a receita bruta agregada das duas empresas foi, no período, superior ao limite legal fixado para o gozo do benefício fiscal;

2) anos-calendários de 1993 e 1994 - descumprimento das obrigações acessórias relativas à determinação do lucro presumido em face de não ter mantido escrituração contábil nos termos da legislação comercial, nem haver escriturado o livro Caixa, além de não ter mantido em boa guarda e ordem os livros de escrituração obrigatórios bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para apurar os valores indicados em suas declarações de rendimentos.

O arbitramento baseou-se na receita bruta informada nas Declarações do IRPJ, exceto no mês de junho de 1993, quando a receita bruta foi obtida pelo somatório das notas fiscais emitidas pela empresa.

Em decorrência das infrações à legislação do IRPJ foram lavrados também os Autos de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte - fls. 59/73 e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - fls. 74/81.

Foram lavrados, ainda, por insuficiência na determinação da base de cálculo, os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social - fls. 41/49 e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - fls. 50/58.

Às fls. 164/392, dentro do prazo legal, a interessada insurge-se contra os Autos de Infração lavrados sob os seguintes argumentos:

1) inconstitucionalidade da ação fiscal, que não teria levado em consideração a capacidade contributiva da empresa, ferindo, assim, o parágrafo 1º do artigo 145 da Magna Carta. Inconstitucionalidade, também, da Lei nº 8.383/91, relativamente à indexação dos tributos pela UFIR;

2) taxa referencial - TR, que poderia ser utilizada como índice de atualização monetária de tributos;

3) falta de amparo legal para o arbitramento do lucro.

Em anexo a sua defesa a impugnante apresenta os DARF relativos ao recolhimento do IRPJ, da contribuição para o PIS, da COFINS e da CSLL.

A impugnante requer, também, a realização de diligências e perícias para que possa comprovar a improcedência da acusação fiscal.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, assim fundamentou sua decisão, em síntese:

> " De acordo com o Parecer Normativo CST nº 329/70, a argüição de inconstitucionalidade é uma questão não oponível na esfera administrativa pois o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional transborda o limite de sua competência.
>
> Em sua solicitação de perícia a impugnante sequer identificou o seu perito. Ademais, a solicitação de diligência e a de perícia foram feitas de forma genérica, sem a especificação dos quesitos a serem examinados.
>
> Houve enquadramento indevido da fiscalizada no regime especial reservado às microempresas em face do não atendimento do prescrito no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 7.256/84 - Estatuto de Microempresa, fato esse reconhecido pela própria fiscalizada.

Não havia outra alternativa para determinar-se para a base de cálculo do IRPJ correspondente a período de julho a dezembro de 1992, senão pelo arbitramento do lucro da empresa, já que a autoridade administrativa não dispunha da escrita fiscal para determinar o lucro real e também não poderia determinar o lucro presumido pois essa forma de tributação é de opção exclusiva da contribuinte, e poderia ter sido efetuada quando da apresentação espontânea da Declaração do IRPJ em formulário III.

Sendo diferentes as contribuintes em tela, não deveria ter sido aplicado o disposto na letra "d" do item II da Portaria MF nº 22/79 já no primeiro mês da autuação.

Impõe-se a redução do percentual incidente sobre a receita bruta para determinação do lucro arbitrado no período de julho a dezembro de 1992 de 21% para 15%.

Em função da modificação promovida relativamente ao ano-calendário de 1992, os percentuais aplicados sobre a receita bruta mensal para determinação do lucro arbitrado nos anos-calendários de 1993 e 1994 também deverão ser revistos, aplicando-se, com relação ao agravamento do percentual, o comando do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 79/93.

Por tratar-se de lançamento decorrente, a exigência da CSLL terá a mesma sorte do lançamento principal. Dessa maneira, será integralmente mantido o lançamento.

Em face das modificações efetuadas de ofício na determinação do lucro arbitrado e no IRPJ, merece reparos, também, o IRRF.

Entende-se, pelos dois motivos a seguir apresentados, que a União considera definitivamente extintos os créditos tributários da contribuição para o PIS cuja quitação foi feita em conformidade com os atos declarados contrários à ordem constitucional.

O primeiro é que a União não considerou nulos os atos praticados àquela época. Caso os houvesse considerado nulos, estaria obrigada a restituir de ofício aos contribuintes as importâncias pagas de acordo com os Decretos-Leis e, ao mesmo tempo, exigir o recolhimento da contribuição segundo as normas impostas pela Lei-Complementar. Para evitar esse transtorno optou a União por convalidar os pagamentos efetuados e reconhecer indevida, apenas, a parcela excedente.

Ora, considerados válidos os atos praticados à época em que a observância dos indigitados Decretos-Leis era exigida, não há que se falar em lançamento da diferença da contribuição ao PIS.

O segundo consiste em que, caso a União pretendesse cobrar essa diferença de contribuição, haveria, necessariamente, de conceder prazo para que os contribuintes pudessem pagá-la sem a incidência de multa e juros, já que seria descabida a cobrança desses encargos relativamente à data da ocorrência do fato gerador, como feito no presente Auto de Infração.

Como não foi publicado nenhum ato legal ou administrativo que exigisse o recolhimento da diferença e, ao mesmo tempo, concedesse prazo para pagamento da contribuição dentro do qual não haveria incidência de encargos moratórios, pode-se inferir, novamente, que a União considera extintos os créditos tributário cujos pagamentos foram feitos espontaneamente, antes da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/95.

Aplicam-se aos presentes lançamentos (COFINS) as mesmas considerações acerca dos comentários feitos sobre exigência principal e acessória quando da análise da contribuição para o PIS.

Os juros de mora incidentes sobre os tributos e contribuições lançados foram calculados à taxa de 1% ao mês. Não houve incidência da taxa referencial diária TRD, como juros de mora.

Devem ser observadas, quanto às penalidades constantes dos Autos de Infração, as disposições advindas da Lei nº 9.430/96, que em seu artigo 44, inciso I, determina aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento de tributos e contribuições federais, e em respeito ao prescrito no inciso II, alínea "c", do artigo 106 da Lei nº 5.172/66 (CTN), necessário se faz a consideração desta penalidade por ser menos severa do que a originalmente adotada nos ditames da Lei nº 8.218/91, devendo-se retificar os valores lançados a esse título, em conformidade com as determinações expressas no ADN COSIT nº 01/97."

A Delegacia de Julgamento assim entendeu:

"Em face do exposto, RESOLVO conhecer da impugnação apresentada, por tempestiva, e julgar PROCEDENTES EM PARTE os lançamentos dos créditos tributários formalizados pelos Autos de Infração de fls. 03/40, 41/49, 50/58, 59/73 e 74/81 para:

1) exigir de A Construtiva Ltda., CGC nº 42.889.956/0001-36, o pagamento dos seguintes tributos e contribuições federais:

1.1) Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor correspondente a 16.720,81 UFIR (dezesseis mil, setecentas e vinte Unidades Fiscais de Referência e oitenta e um centésimos) referente aos fatos geradores ocorridos no período de julho a dezembro de 1992 e nos anos-calendários de 1993 e 1994, acrescida da multa proporcional (passível de redução) e dos juros de mora devidos no ato do efetivo pagamento, observando-se, quanto à multa lançada, as disposições contidas no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, no que couber;

1.2) Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor correspondente a 10.197,09 UFIR (dez mil, cento e noventa e sete Unidades Fiscais de Referência e nove centésimos) referente aos fatos geradores ocorridos no período de julho a dezembro de 1992 e nos anos-calendários de 1993 e 1994, acrescido da multa proporcional (passível de redução), e dos juros de mora devidos à época do efetivo pagamento, observando-se, quanto à multa lançada, as disposições contidas no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, no que couber;

1.3) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor correspondente a 2,84 UFIR (duas Unidades Fiscais de Referência e oitenta e quatro centésimos), acrescido da multa proporcional (passível de redução), e dos juros de mora devidos à época do efetivo pagamento, observando-se, quanto à multa lançada, as disposições contidas no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, no que couber;

1.4) Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor correspondente a 335,15 UFIR (trezentos e trinta e cinco Unidades Fiscais de Referência e quinze centésimos) referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de novembro e dezembro de 1992, novembro de 1993, maio e junho de 1994, acrescido da multa proporcional (passível de redução), e dos juros de mora devidos à época do efetivo pagamento, observando-se, quanto à multa lançada, as disposições contidas no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, no que couber;

1.5) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor correspondente a 330,62 UFIR (trezentos e trinta Unidades Fiscais de Referência e sessenta e dois centésimos) referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de novembro e dezembro de 1993 bem como em março, junho e setembro de 1994, acrescido da multa proporcional (passível de redução), e dos juros de mora devidos à época do efetivo pagamento, observando-se, quanto à multa lançada, as disposições contidas no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, no que couber;

2) eximir da contribuinte o pagamento dos seguintes tributos e contribuições federais;

2.1) Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor correspondente a 2.520,17 UFIR e respectivos acréscimos legais, referente à redução do percentual aplicado sobre a receita bruta, no período de julho a dezembro de 1992 e de janeiro a novembro de 1993;

2.2) Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor correspondente a 1.691,17 UFIR e respectivos acréscimos legais, referente à redução do percentual aplicado sobre a receita bruta, no período de julho a dezembro de 1992 e de janeiro a novembro de 1993;

2.3) Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor correspondente a 1.917,07 UFIR e respectivos acréscimos legais, referente ao período de julho de 1992 a dezembro de 1994, com exceção do mês de dezembro de 1992;

2.4) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor correspondente a 5.675,27 UFIR e respectivos acréscimos legais, referente ao período de julho de 1992 a dezembro de 1994, com exceção do mês de dezembro de 1993."

Irresignada com a decisão supra, que manteve, em parte, os lançamentos dos créditos tributários, a contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, onde aduz o seguinte, em síntese:

"Ab initio" cumpre demonstrar a inconstitucionalidade da ação fiscal eis que ela não perscrutou a capacidade econômica do contribuinte, tal como preconiza o parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

Ademais, deve-se mencionar o descumprimento do que determina o art. 9º do Dec. nº 70.235, de 06/03/72.

Todavia, o Digno Sr. Delegado da Receita, achou por bem formalizar defesa incluído todos os impostos que encontram-se hoje em discussão perante a área administrativa, dificultando e muito a defesa do Recorrente, pela ausência da descrição clara e precisa do parecer.

Observe-se, portanto, por essas razões, que o Auto de Infração foi lavrado à margem da lei, e como peça constitutiva do crédito tributário não pode prosperar.

Os respeitáveis Fiscais laboram em erro grave, quando buscam fulcro na Lei Nº 8.383/91, como fonte de atualização monetária, exercícios de 1991 e 1992.

A Lei nº 8.383/91, não foi divulgada no exercício de 1991, mas no exercício de 1992, desarmonizando-se com o artigo 150, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, porque houve divulgação no exercício de 1992, ensejando a eficácia da Lei nº 8.383/91, apenas no exercício de 1993, para fins de correção monetária de tributos entre outros.

A omissão ou dubiedade da lei não impede que se conclua no sentido de que a TR seja taxa remuneratória, e não taxa de inflação, dada sua concepção básica constante do art. 1º da Lei nº 8.177 e dado o fato de que ela não mede a inflação ocorrida, medição esta que caracteriza os índices de correção monetária.

Em suma, a TR não é índice de correção monetária.

A apuração por arbitramento é usada quando o contribuinte não prestou os esclarecimentos necessários ao Fisco, ou quando os seus registros contábeis e fiscais não mereçam fé.

A não apresentação reiterada, sem justificativa, caracterizaria a impossibilidade ou a indisposição da Autuada, o que não aconteceu no presente caso. Se tal tivesse acontecido, teria sido lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização, o que não houve.

Para usar o lucro arbitrado, deverá o agente do fisco demonstrar a impossibilidade de lucro real ou presumido, o que não foi feito no presente processo.

O digno fiscal autuante deveria ter intimado a autuada para apresentar a escrituração e dava-lhe um prazo razoável para fazê-lo.

Caso os agentes fiscais não apresentem razões convincentes, como é o caso presente, para, baseado em provas materiais inequívocas, desprezar a escrituração e arbitrar o lucro, o Auto de Infração é totalmente inconsistente.

Portanto, ao optar pelo lucro arbitrado, deverá haver, preliminarmente, a recusa da escrituração, fato que não aconteceu.

Por fim cabe lembrar que, tendo em vista que os créditos tributários a título de Programa de Integração Social foi apurado como reflexo e/ou decorrência do IRPJ, pedimos vênia para que V.Sª . considerem como se aqui estivessem transcritas as razões referentes ao imposto que deu origem ao mesmo, ou seja IRPJ.

Tendo em vista o crédito tributário a título de Programa de Integração Social, Imposto de Renda Retido na Fonte, Finsocial/Faturamento, Contribuição Social Sobre o Lucro, Contribuição para o PIS e COFINS foram apurados como reflexo e/ou

decorrência do IRPJ, pedimos vênia para que V.Sªs. considerem como se aqui estivessem transcritas as razões referentes ao imposto que deu origem ao mesmo, ou seja IRPJ.

Diante do que consta no item desta peça, a Recorrente, respeitosamente, requer dessa Autoridade Julgadora se digne de decretar a nulidade do Auto de Infração, por ter sido elaborado em desacordo com os preceitos legais, bem como a improcedência da exigência fiscal.

101. Requer também a Recorrente a realização de diligências e perícias, para que possa comprovar a improcedência da acusação fiscal e dos valores exigidos, inclusive compulsando a escrituração da Impugnante e os documentos respectivos.

Eis o relatório.

V O T O

Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, Relator

Recurso tempestivo, dele conheço.

Trata o presente processo de exigência relativa a arbitramento de lucros.

A recorrente, em preliminar, contesta o lançamento por afrontar a capacidade econômica do contribuinte, nos termos do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, o qual é inaplicável visto que se refere aos impostos em si e não aos procedimentos atinentes à fiscalização.

Ademais, contesta a indexação pela UFIR e pela TRD, com argumentos que não convencem a este relator, considerando o período do lançamento (anos de 1992, 1993 e 1994), já que plenamente amparados na legislação de regência.

De resto, quanto ao mérito, não apresenta qualquer elemento de fato e/ou de direito que possam afastar as bem colocadas razões da decisão anterior, verbis:

"Ano-calendário de 1992

Os lançamentos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referentes aos fatos geradores mensais ocorridos no período de julho de 1992 a dezembro de 1992, tiveram como fundamentação legal o artigo 399, inciso II e o artigo 400 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pela Decreto nº 85.450/80 - RIR/80.

> A autuada apresentou a Declaração do IRPJ do ano-calendário de 1992 - fls. 99, em formulário II que, segundo a legislação do imposto, é reservado às microempresas.
>
> A autoridade fiscal verificou que um dos sócios da fiscalizada também era sócio da empresa SR Engenharia e Comércio Ltda. e que, em ambas as empresas, possuía participação superior a 5% do capital. Constatou também que a receita bruta anual global das duas empresas era superior ao limite de isenção, conforme demonstrativo de fls. 83."

Houve, portanto, enquadramento indevido da fiscalizada no regime especial reservado às microempresas em face do não atendimento do prescrito no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 7.256/84 - Estatuto de Microempresa, fato esse reconhecido pela própria fiscalizada.

O fiscal, então, procedeu ao arbitramento do lucro da empresa já que a contribuinte não mantinha escrituração comercial e fiscal que possibilitasse a apuração do lucro real.

A defendente, apoiada em sólida jurisprudência administrativa, sustenta que o arbitramento do lucro só deve ser aplicado em último recurso, por ausência de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real.

De fato, o arbitramento é método residual, utilizado para determinação da base de cálculo do IRPJ quando for impraticável determinar-se o lucro real ou o lucro presumido, quando a pessoa jurídica houver optado por essa última forma de tributação.

Contudo, restou comprovado nos autos do processo, que a contribuinte, apesar de intimada por três vezes, deixou de apresentar à Fiscalização, entre outros, os livros Diário, Razão e LALUR, obrigatórios em caso de apuração do lucro real.

Em face do exposto não havia outra alternativa para determinar-se a base de cálculo do IRPJ senão pelo arbitramento do lucro da empresa, já que a autoridade administrativa não dispunha da escrita fiscal para determinar o lucro real e também não poderia determinar o lucro presumido pois essa forma de tributação é de opção exclusiva da contribuinte, e poderia ter sido efetuada quando da apresentação espontânea da Declaração do IRPJ em formulário III.

Logo, não tem razão a impugnante quando afirma que o fiscal poderia ter apurado o IRPJ utilizando como base de cálculo o lucro real ou presumido, ao invés de arbitrá-la.

Anos-calendários de 1993 e 1994

Os lançamentos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referentes aos fatos geradores mensais ocorridos nos anos-calendários de 1993 e 1994, tiveram como fundamentação legal o artigo 399, inciso II e o artigo 400 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 - RIR/80, bem como o artigo 539, inciso IV e o artigo 541 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 - RIR/94.

A autuada apresentou espontaneamente as Declarações do IRPJ em formulário III - fls. 100/103 e 104/107, tendo dessa forma optado pela tributação com base nas normas aplicáveis ao lucro presumido.

De acordo com o disposto no artigo 534 do RIR/94, cuja base legal é o artigo 18 da Lei nº 8.541/92, a pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido deverá escriturar os recebimentos e pagamentos efetuados em cada mês em livro Caixa, salvo se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Pela análise dos documentos acostados aos autos do processo ficou comprovado que a contribuinte, apesar de intimada, deixou de apresentar à Fiscalização o livro Diário como também não apresentou, em substituição a esse, o livro Caixa. Dessa forma não restou outra alternativa ao fiscal senão proceder ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

As razões da impugnação foram idênticas às relatadas no item anterior e portanto também foram consideradas improcedentes.

A autoridade administrativa da 1ª instância, entendeu por revisar os percentuais de arbitramento, por terem um termo inicial incorreto.

Neste ponto, discordo da decisão anterior já que entendo que os agravamentos dos percentuais são de todo impróprios, visto que sem base legal para a sua aplicação.

O Decreto-Lei nº 1.648/78, disciplinando a determinação do lucro arbitrado na hipótese de a receita bruta ser conhecida, dispôs:

> "Art. 8º - A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em porcentagem da receita bruta, quando conhecida.
>
> Parágrafo 1º - O Ministro da Fazenda fixará a porcentagem a que se refere este artigo, a qual não será inferior a 15% (quinze por cento) e levará em conta a natureza da atividade econômica do contribuinte. (grifei)
>
> Parágrafo 2º - O Ministro da Fazenda poderá fixar porcentagem menor que a prevista no § 1º para atividades em que a relação entre o lucro bruto e a receita de vendas ou de serviços for notoriamente inferior àquele limite.
>
> Parágrafo 3º - Nos casos de comissários ou representantes de pessoas jurídicas estrangeiras o lucro será arbitrado no mínimo em

20% (vinte por cento) do preço de venda das mercadorias ou dos serviços prestados.

Parágrafo 4º - Na falta de outros elementos a autoridade poderá, observar as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal, arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores.

Parágrafo 5º - O lucro arbitrado, sem quaisquer deduções, será a base de cálculo do imposto.

Parágrafo 6º - Verificada a ocorrência de omissão de receita será considerado lucro líquido o valor correspondente a 50% (cinqüenta por cento) dos valores omitidos.

Parágrafo 7º - O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis."

O Ministro da Fazenda, no uso da mencionada competência baixou a Portaria MF nº 22/79, de onde se extrai:

" I - As pessoas jurídicas, inclusive as empresas individuais equiparadas, quando enquadradas em uma das hipóteses previstas no artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.648/78, terão o seu lucro arbitrado, para os efeitos de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, de acordo com o estabelecido nesta Portaria.

II - O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta do contribuinte, será apurado mediante a aplicação dos percentuais abaixo, sobre a receita das respectivas atividades econômicas:

a) 15% (quinze por cento) sobre a receita bruta proveniente da venda de produtos de sua fabricação e de mercadorias adquiridas para revenda;

b) 20% (vinte por cento) sobre a receita bruta proveniente da venda, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador;

> c) 30% (trinta por cento) sobre as receitas de prestação de serviços, exceto aqueles incluídos na letra "b" do item III desta Portaria;
>
> d) na hipótese do contribuinte ter seu lucro arbitrado em mais de um exercício, dentro de um mesmo qüinqüênio, a percentagem de arbitramento será aumentada em 20% (vinte por cento) sobre a última adotada, desprezadas as possíveis frações, respeitado, em qualquer caso, o limite máximo igual ao dobro das percentagens estabelecidas nas letras "a", "b" e "c" deste item; (grifei)
>
> .....»

De pronto verifica-se que o referido ato ministerial exorbitou da competência delegada pelo Decreto-Lei 1.648/78, uma vez que a autorização recebida limitava-se à fixação de percentuais de arbitramento do lucro em função da atividade econômica exercida pela pessoa jurídica, não sendo facultado ao Ministro da Fazenda estabelecer agravamento desses percentuais, na hipótese de arbitramento do lucro em períodos sucessivos, como disposto na letra "d" retro.

Conclui-se, indubitavelmente, que não havia previsão legal para o agravamento dos percentuais de arbitramento do lucro como estabelecido pela Portaria nº 22/99, sendo certo que, nesse particular, o aludido ato ministerial não tem qualquer eficácia normativa, até porque tal exasperação configura penalidade, não admissível no conceito de tributo insculpido no art. 3º do CTN.

Os processos reflexos seguirão o decidido no processo matriz.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para efeito de que o arbitramento seja efetuado exclusivamente no percentual de 15% (quinze por cento).

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 13 de julho de 1999.

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO