



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Recurso nº. : 86.662
Matéria : IRF - Anos: 1988 e 1990
Recorrente : PROLEGIS ASSESSORIA CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA S/C LTDA.
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 22 de outubro de 1997
Acórdão nº. : 104-15.557

IRF - SOCIEDADE CIVIL - É de se aceitar o procedimento de se apurar o lucro a ser distribuído e tributado na figura dos sócios, através de seu arbitramento, nos termos da legislação aplicável, quando a pessoa jurídica não tem escrituração comercial e fiscal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PROLEGIS ASSESSORIA CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta 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.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO. Defendeu a recorrente, seu advogado, Dr. Dícler de Assunção, OAB/DF nº. 1.668/A.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557
Recurso nº. : 86.662
Recorrente : PROLEGIS ASSESSORIA CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA S/C LTDA.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 31, exigindo-se o imposto de renda na fonte, correspondente aos anos-base de 1988, 1989 e 1990, em montante equivalente a 32.951,00 UFIR e acréscimos legais cabíveis.

A infração descrita pela fiscalização decorre de "falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios no encerramento do período-base por sociedade civil de profissão regulamentada."

A capitulação legal para a exigência encontra-se nos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987 e itens 1, 2, 4 e 12 da Instrução Normativa 199, de 1988.

Transcreve-se, a seguir, os fatos apurados pela fiscalização constantes às fls. 25:

"A fiscalizada, Sociedade Civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada está, a partir do exercício financeiro de 1989, enquadrada nas disposições contidas nos artigos primeiro ao quarto do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

O contribuinte aqui objeto de nossos trabalhos apresentou sua declaração de rendimentos relativa ao período-base de 1990 no Formulário III onde arbitrou seu lucro em 50% da Receita Bruta, com posterior distribuição às pessoas físicas dos sócios (veja-se cópia da declaração às folhas 02 a 19).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

Efetivamente a empresa, uma vez enquadrada nos artigos primeiro ao quarto do referido Decreto-lei, deveria ter apurado seu lucro de acordo com as disposições contidas naquele diploma legal, não lhe cabendo a hipótese de "auto-arbitramento", de vez que essa é uma faculdade da pessoa jurídica para chegar a uma base de cálculo sobre a qual incidirá o seu imposto.

Essas Sociedades Civis deixaram de ser contribuintes do Imposto de Renda como pessoa jurídica, a partir do exercício financeiro de 1989, em função do que dispõe o artigo primeiro do Decreto-lei nº 2.397/87:

"A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto Sobre a Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, ..."

Assim, não há que se falar, para essas sociedades civis, em "auto arbitramento de lucro", para chegar a uma base de cálculo de um imposto que não lhe é exigido."

Em sua defesa inicial, apresenta a contribuinte as seguintes alegações, assim sintetizadas:

- nas sociedades civis, o lucro apurado considera-se automaticamente distribuído aos respectivos sócios e o imposto de renda é considerado devidos por estes, no regime de exclusivo na fonte, nada cabendo à sociedade;

- o art. 1º do DL nº 2.397, de 1987, estabelece a não incidência do imposto sobre o lucro das sociedades civis, evidenciando que tais sociedades continuam a existir como pessoas jurídicas e que devem apurar os seus resultados, lucro ou prejuízo, não contendo a expressão lucro real, reconhecendo que será essa ou outra forma de apuração;

- não há que confundir a obrigação de apurar o lucro - que também é do fisco, com a consequência de tributar a receita bruta total, à falta de contabilidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

- a vedação do auto arbitramento não tem amparo legal;

- o art. 153 do RIR/80 dispõe que a base de cálculo do imposto é o lucro real, o presumido ou o arbitrado, tendo-se como certo que o lucro real é a modalidade mais tradicional e segura, vez que apoiada na escrituração;

- essa com certeza, a razão que levou o legislador, no DL nº 2.397, de 1987, a referir-se à apuração do lucro das sociedades civis como aquela apoiada na forma contábil;

- dessa forma, se por qualquer razão não se tem condições de apresentar o seu lucro real, inclusive a sociedade de prestação de serviços, apurará seu lucro pelo arbitramento;

assim é que, a Portaria nº 264, de 1981, diante dessa realidade dispôs que o arbitramento dos lucros das sociedades como a da defendente, será efetuado pela aplicação da alíquota de cinquenta por cento, aumentada, anualmente, se persistir a situação;

- assim, a vedação ao auto arbitramento e de pretender o fisco que o lucro corresponda a cem por cento da receita bruta é incompatível com o sistema legal vigente, afrontando a realidade que consiste na existência de custos e despesas;

- combinando os incisos I e VI do art. 399 do RIR/80, agiu a impugnante dentro dos contornos que a legislação prevê.

A informação fiscal de fls. 41/43 é no sentido de se manter integralmente o crédito lançado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

A autoridade de primeira instância julga procedente o lançamento, sob os seguintes fundamentos assim sintetizados:

- com o advento do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, estabeleceu-se nova sistemática de apuração dos resultados das sociedades civis de profissão regulamentada, as quais deixaram de ser contribuintes do imposto de renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado no encerramento do período-base, passando, a partir de então, a ser responsáveis pelo imposto de renda na fonte sobre os lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios;

- equivocada, pois, a suposição de que o imposto cabe exclusivamente aos sócios e não à sociedade visto que o § 2º do art. 2º daquele diploma legal dispõe que o lucro das sociedades civis sujeita-se ao imposto de renda na fonte como antecipação do devido na declaração da pessoa física;

- tal Decreto, posteriormente, foi regulamentado pela Instrução Normativa nº 199, de 29 de dezembro de 1988, estabelecendo-se que a apuração dos resultados deve ser efetuada com observância das leis comerciais e fiscais;

- incabível, assim, a alegação de que aquele diploma legal não estipulou a forma de apuração dos resultados das sociedades civis. Estando tais pessoas dispensadas do recolhimento do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, não há o que se falar em lucro real, presumido ou arbitrado;

- tem-se que a forma de apuração dos resultados desse tipo de sociedade é específica, obedecendo critérios próprios, num misto de regime de competência para as receitas e despesas não operacionais e regime de caixa, para as receitas e despesas operacionais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

- impróprio o objetivo de se aplicar à situação o texto da Portaria nº 264/81, que estava vinculada à Portaria nº 22/79 e que veio a disciplinar os arts. 7º e 8º do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, os quais tratam de regular a ação fiscal da autoridade tributária, embora esteja tacitamente revogada pelo Decreto-lei nº 2.397, de 1988, considerando que a sociedade deixou de ser contribuinte do imposto de renda das pessoas jurídicas a partir de então;

- pelo disposto na legislação acima citada, o arbitramento é medida exclusiva utilizada pela autoridade fiscal;

- por outro lado, a sociedade foi intimada por duas vezes a comprovar os custos do período-base, a qual, em atendimento, informou que a documentação e a escrituração foram desconsideradas em face da modalidade de apuração dos resultados por ela adotada, o que levou a autoridade fiscal a excluir tão somente a contribuição social;

- por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 24, de 1991, não dá amparo à contribuinte. Esse ato administrativo estabelece modelos dos formulários a serem utilizados pelos contribuintes e em seu item 3.10 especifica o Formulário IV, para as sociedades definidas pelo DL nº 2.397, de 1987;

- é de se salientar que o DL nº 2.397, de 1987 dispôs que a partir do exercício de 1989, as sociedades civis seriam regidas por legislação específica e a IN SRF nº 28, de 1989, já aprovava, em seu item 3.11, formulário próprio para esse tipo de sociedade, podendo-se concluir que a impugnante utilizou-se de formulário impróprio ao seu caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

Ciente em 03.01.94, interpõe a contribuinte o recurso voluntário de fls. 54/81, protocolizado em 31.01.94 e, em 25.01.94, protocoliza razões complementares de recurso (fls. 85), anexando cópia do Acórdão nº CSRF/10-1.773.

A recorrente em sua peça recursal reapresenta argumentos já defendidos na inicial, inovando, entretanto com aqueles que leio em sessão (lido na íntegra). E, como razões aditivas, solicita a exclusão da Taxa Referencial Diária, como juros de mora, no período anterior a agosto de 1991.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Constata-se nos autos ser a autuada uma sociedade civil de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, sujeita portando aos ditames do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, que estatui, quanto a tais sociedades, no § 1º de seu art. 1º:

“§ 1º. A apuração do lucro de cada período-base será feita com observância das leis comerciais e fiscais, inclusive correção monetária das demonstrações financeiras,, computando-se:

I - as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos no período-base;

II - os custos e despesas operacionais pelos valores efetivamente pagos no período-base;

III - as receitas, recebidas ou não, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

IV - o valor contábil dos bens do ativo permanente baixados no curso do período-base;

V - os encargos de depreciação e amortização correspondentes ao período-base;

VI - as variações monetárias ativas e passivas correspondentes ao período-base;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

VII - o saldo da conta transitória de correção monetária, de que trata o art. 3º, II, do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987."

Pelo dispositivo legal retrotranscrito, verifica-se que a pessoa jurídica que se enquadrasse como sociedade civil deveria apurar o lucro tributável mediante escrituração comercial e fiscal. Não resta dúvida na alteração do regime de tributação, ou seja, a incidência deixou de alcançar as pessoas jurídicas para alcançar as pessoas físicas dos sócios, nos termos do art. 2º daquele mesmo diploma legal, ao dispor que o lucro será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade.

É de se concluir, pois, que a base de cálculo impositiva é o resultado apurado através de escrituração, ou seja, o lucro.

Na impossibilidade de a pessoa jurídica apurar o seu resultado, poderia ela própria quantificar essa base tributável através do arbitramento do lucro? Essa é a lide, uma vez que a autuada, quando da entrega da declaração de rendimentos dos exercícios de 1989 a 1991, entregou espontaneamente a sua declaração, não utilizando o Formulário IV mas o III, pelo Lucro Arbitrado, conforme se comprova às fls. 02/18.

Da autuação, destaca-se o seguinte excerto:

"O contribuinte aqui objeto de nossos trabalhos apresentou sua declaração de rendimentos relativa aos períodos-base de 1988, 1989 e 1990 no Formulário III, onde arbitrou seu lucro em 50% da Receita Bruta, com posterior distribuição às pessoas físicas dos sócios (veja-se cópia da declaração às fls. 02 a 19). (Destques do original).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

Embora a autoridade ora recorrida tenha se manifestado no sentido de que somente à autoridade tributária cabe o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, tem-se nos autos uma sistemática diferenciada, ou seja, atípica.

A atuada utilizou o Formulário III tão somente para quantificar seu lucro, sem que, com isso, tenha pago o imposto de renda específico da pessoa jurídica. Ao arbitrar o lucro, quantificando-o, considerou-o distribuído aos sócios e assim efetuou a tributação nessas pessoas.

Entendo não deva ser descaracterizado o procedimento adotado pela atuada.

Primeiro porque ela utilizou-se de uma sistemática, ou seja, a de arbitrar o lucro, para quantificá-lo e tributá-lo nas figuras dos sócios.

Segundo, se não possuía condições de apurar seu resultado, através de escrituração comercial e fiscal, como apuraria o lucro a ser distribuído aos sócios. Deveria ficar aguardando a ação fiscal para que esta arbitrasse o lucro? Entendo que não.

Terceiro, no próprio Formulário III, referente ao exercício fiscalizado, consta a seguinte orientação, quanto às pessoas jurídicas autorizadas a apresentar declaração com base no lucro arbitrado:

"A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comercial e fiscal ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172 do RIR/80 e não puder optar pela tributação com base no lucro presumido poderá, excepcionalmente, apresentar sua declaração de rendimentos utilizando, como base de cálculo do imposto, o lucro arbitrado apurado com base na receita bruta."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

Em relação aos coeficientes para determinação do lucro arbitrado, assim orientou aquele formulário:

"O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta do contribuinte, será apurado mediante aplicação dos percentuais abaixo, sobre a receita da respectiva atividade econômica:

d) as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade civil, para a prestação dos serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista, contador, despachante e de outros serviços que se lhes possam assemelhar, terão seus lucros arbitrados mediante a aplicação, sobre as receitas da prestação de serviços, e percentual igual a 50% (cinquenta por cento). Essa percentagem será aumentada na forma prevista na alínea d do item II da Portaria MF nº 22/79, até atingir o limite máximo de 80% (oitenta por cento);"

Não há impeditivo que as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade civil, para a prestação de serviços profissionais legalmente regulamentados, apresentassem declaração pelo lucro real. E, na hipótese de não possuírem escrituração na forma das leis comercial e fiscal, viessem, excepcionalmente, apresentar a declaração pelo lucro arbitrado.

Assim fez a contribuinte. Apresentou a declaração no Formulário III, embora tão somente para apurar o lucro a ser tributado, uma vez que não pagou o imposto devido na condição de pessoa jurídica, ou seja, tributou-o nas pessoas físicas dos respectivos sócios.

Ademais, limitou-se a fiscalização a utilizar a receita bruta informada pelo próprio contribuinte. Não há permissivo legal que autorize a autoridade administrativa a considerar receita bruta como lucro, sem quaisquer despesas ou custos. Nem mesmo no procedimento de arbitramento pelo fisco tal hipótese ocorre.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008786/92-44
Acórdão nº. : 104-15.557

Quando a lei estatui que a base de cálculo é o lucro, não pode, um ato administrativo, como Instrução Normativa, alterar a base de cálculo do imposto, que é tema de reserva legal.

É pois de se aceitar o arbitramento do lucro levado a efeito pelo sujeito passivo, razão pela qual voto pelo provimento do recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de outubro de 1997


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO