

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13657.000115/95-11
Recurso nº. : 115.873
Matéria: : IRPJ e OUTROS: ANOS DE 1.990 a 1.994
Recorrente : MINASTEL MINAS TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida : DRJ EM JUIZ DE FORA (MG)
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 1.998
Acórdão nº. : 108-05.433

IRPJ – INGRESSO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO COM RECEITA EXCEDENTE – IMPOSSIBILIDADE: A tributação da receita excedente, pelo dobro dos percentuais, só era assegurada para a empresa que, no ano anterior, já estivesse enquadrada no lucro presumido, sendo vedado o ingresso na sistemática de tributação simplificada com receita excedente ao limite.

IRPJ – LUCRO RESUMIDO – INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES – ARBITRAMENTO DO LUCRO: A tributação simplificada pela modalidade do Lucro Presumido não dispensa a empresa da guarda dos documentos, tampouco a desobriga de comprovar a natureza de suas operações, cuja falta autoriza o arbitramento do lucro.

IRPJ – LUCRO ARBITRADO - PERCENTUAIS FIXADOS EM PORTARIA - LEGALIDADE: É legítima a utilização de percentuais de arbitramento fixados em Portaria do Ministro da Fazenda, por delegação contida no Decreto-lei 1.648/78, publicada sob o regime constitucional anterior ao da Carta de 1.988. A revogação contida no Art. 25 do ADCT não atinge os efeitos de atos emitidos por delegação legislativa legitimada pelo regime constitucional anterior, pela tese da inexistência de inconstitucionalidade formal superveniente, já reconhecida pelo STF.

IRPJ – LUCRO ARBITRADO - PERÍODOS SUCESSIVOS – AGRAVAMENTO DOS PERCENTUAIS: O decreto-lei 1.648/78 só delegou poderes ao Ministro da Fazenda para fixar percentuais de arbitramento do lucro, em função das diferentes atividades das pessoas jurídicas. A Portaria MF 22/79 exorbitou dessa competência ao estabelecer agravamento dos percentuais, na hipótese de arbitramento do lucro em períodos sucessivos, o que também configura penalidade, não tolerável no conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN. Arbitramento reduzido para os percentuais básicos, sem agravamento.

PIS FATURAMENTO - OMISSÃO DE RECEITA - DECRETOS-LEIS 2.445 e 2.449/88 : Cancela-se a exigência de contribuição ao

Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

Programa de Integração Social, constituída ao amparo de norma que tem a sua execução suspensa pela Resolução nº 49/95, do Senado Federal, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, por sentença definitiva.

IR-FONTE, CSSL e COFINS - DECORRÊNCIA: Ajusta-se a exigência do IR-FONTE, afetada pela redução da base tributável do Lucro Arbitrado, mantendo-se as demais incidências.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINASTEL MINAS TELECOMUNICAÇÕES LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para: 1) AFASTAR o agravamento dos percentuais de arbitramento no cálculo do IRPJ e do IRF; 2) CANCELAR a exigência da contribuição para o PIS; 3) ADMITIR a compensação do IRPJ pago, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

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

Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

Recurso nº. : 115.873
Recorrente : MINASTEL MINAS TELECOMUNICAÇÕES LTDA

RELATÓRIO

Como resultado da fiscalização iniciada em 11.04.95, contra a Recorrente foram lavrados autos de infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fls. 03/66), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS FATURAMENTO - fls. 67/75), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS – fls. 76/84), Imposto de Renda Retido na Fonte (IR FONTE – fls. 85/101) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL – fls. 102/119), autos estes que foram cientificados à pessoa jurídica em 18.08.95.

As matérias que sustentam os autos de infração estão melhor caracterizadas no “Termo de Verificação Fiscal”, de fls. 133/139, e podem ser assim resumidas em cada período de apuração:

ANO DE 1.990 – EXERCÍCIO DE 1.991

Arbitramento do Lucro da pessoa jurídica, com aplicação dos percentuais de 15% sobre a receita bruta de vendas de mercadorias e 30% sobre a receita bruta de prestação de serviços, pela inexistência de escrituração contábil e opção indevida pela sistemática de tributação pelo Lucro Presumido. A empresa ingressou nesse ano na sistemática do Lucro Presumido, apresentando a declaração de rendimentos pelo Formulário III, contudo, com receita bruta total de 751.277,66 BTN (fl. 137), quando o limite admitido para ingresso nessa sistemática era de 700.000 BTN.

ANO DE 1.991 – EXERCÍCIO DE 1.992

Arbitramento do Lucro da pessoa jurídica, que entregou a declaração de rendimentos pela sistemática do Lucro Real (Formulário I) e não

atendeu às intimações de 11.04.95 e 11.05.95 para apresentação do Livro Diário. A receita bruta foi apurada com base nos registros do Livro de Saídas e talonário fiscal da empresa, aplicando-se os percentuais de 18% para as receitas de vendas de mercadorias e 36% para as receitas de prestação de serviços (agravamento de 20%).

ANO CALENDÁRIO DE 1.992

Redução indevida da base tributável, resultando insuficiência de recolhimentos na sistemática do Lucro Presumido, motivada por:

a) diferenças mensais entre as receitas lançadas no livro de saídas/talonários, apuradas pelo confronto com a receita declarada (Demonstrativo de fl. 138);

b) receitas de prestação de serviços dos meses de março e abril/92, declaradas como sendo provenientes de vendas de mercadorias.

ANOS CALENDÁRIO DE 1.993 E 1.994

Arbitramento do lucro da pessoa jurídica, que optou pela tributação na sistemática do Lucro Presumido e não apresentou à fiscalização os documentos a que estava obrigada a manter em boa guarda. Consta que a empresa publicou comunicação de extravio de talonários de notas fiscais, em 26.09.94, três dias após o início de fiscalização estadual que se dera em 23.09.94, no intuito de evitar a investigação de “calçamento” de notas fiscais de vendas de mercadorias, prática que veio a ser confirmada pela fiscalização do Estado e pelo fisco federal. A receita bruta foi apurada pelos livros de registros de saídas e talonários de notas fiscais de serviços, aplicando-se percentual de arbitramento do lucro de 15% para vendas de mercadorias e 30% para receita de prestação de serviços, agravados em 6% a cada mês, até o dobro dos coeficientes estabelecidos na legislação.



OMISSÃO DE RECEITAS – NOTAS FISCAIS CALÇADAS



Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

A partir de abril/92 até dezembro/94, mediante a apreensão dos talonários das notas fiscais de prestação de serviços, de nºs 01001 a 01650 e circularização dos documentos encontrados nos principais clientes da empresa, detectou-se a prática de “calçamento de notas fiscais”, apurando-se a receita omitida pela diferença entre os valores constantes da primeira via em poder do cliente, em confronto com a via fixa ao talonário (no caso das notas de prestação de serviços), e com os registros constantes no livro de saídas (no caso de notas fiscais de vendas de mercadorias, cujos talonários estavam extraviados). Os demonstrativos de apuração estão acostados às fls. 197/257 e as cópias das primeiras vias das questionadas notas fiscais “calçadas” compõem o volume “Anexo I”, enquanto que as cópias das vias dos talonários compõem o volume “Anexo II”. Consta que os originais desses documentos foram anexados ao processo administrativo nº 13657.000116/95-83, que trata da representação fiscal para fins penais, na forma da Lei 8.137/90, pelo que foi aplicada multa agravada de 300%.

Da receita omitida apurada pelo “calçamento de notas fiscais”, foram tributados:

- 50% como Lucro Presumido, nos meses do ano de 1.992; e
- 50% como Lucro Arbitrado, nos meses dos anos de 1.993 e 1.994.

Os lançamentos foram impugnados por petição protocolizada em 14.09.95, alegando a autuada no arrazoado de fls. 276/281, em breve resumo:

a) **em relação ano de 1.990**, que há ilegalidade pelo fato de o percentual de arbitramento ter sido fixado por Portaria, além de não merecer o arbitramento porque “... *tinha regular escrituração contábil, inclusive diário !!!*” (fl. 277). Aduziu, ainda, que deveria ser “... *abatido o tributo pago no sistema de lucro presumido, o que não foi feito pela fiscalização*” (fl. 277);

b) **no tocante ao ano de 1.991**, mencionou que também existia o Livro Diário e protestou contra o agravamento dos coeficientes em 20%, pela ausência de base

Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

legal, requerendo, também, a dedução dos valores já pagos na declaração. Juntou cópia da escrituração do Livro Diário que compõe o volume "Anexo III";

c) **relativamente ao ano de 1.992**, aduziu que o confronto das vendas deveria ter sido efetuado com base no Livro Diário e não com base no talonário, pois há devoluções de mercadorias que só são aferíveis na escrituração;

d) **nos anos de 1.993 e 1.994**, contestou o arbitramento que diz estar baseado na presunção de que não ocorrera o extravio dos documentos fiscais. Contestou o agravamento dos percentuais e, estando na sistemática do Lucro Presumido, aduziu que caberia tributar as diferenças encontradas e não o arbitramento do lucro de todas as operações;

Concluiu a impugnação mencionando jurisprudência que indica o arbitramento como medida extremada, juntando cópia de idêntica petição para cada uma das exigências lançadas por via reflexa. No tocante ao auto do IR-Fonte, aduziu objeção específica contra a distribuição de lucro por presunção, indicando jurisprudência que entende abonar a sua tese.

Através da petição aditiva protocolizada em 01.11.96, juntou a autuada cópias dos DARFs dos tributos pagos no período da autuação, para fins do abatimento pleiteado na impugnação (fls. 343/405).

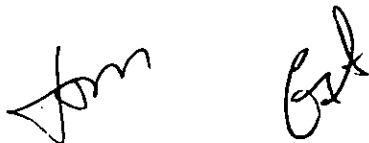
Sobreveio a decisão de primeiro grau que manteve o crédito tributário lançado, reduzindo as multas aplicadas para os patamares de 75% e 150%, pelo advento da Lei 9.430/96, assim como consta ao final determinação para que sejam "... observados os recolhimentos efetuados através dos DARF de fls. 344 a 405".



Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

Cientificada da decisão em 22.09.97, interpões recurso voluntário que foi protocolizado em 15.10.97, em cujo arrazoadado de fls. 429/438 repete integralmente as mesmas razões já expendidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, positioned below the text 'É o Relatório.'.

VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Passo ao exame das matérias questionadas na mesma ordem em que descritas no relatório, para melhor visualização.

ANO DE 1.990 – EXERCÍCIO DE 1.991

Arbitramento do Lucro:

A Recorrente não contesta a acusação fiscal de que houve opção indevida pela sistemática de tributação do Lucro Presumido, uma vez que a legislação vigente à época não admitia o ingresso nesse regime de tributação simplificada, já com receita excedente ao limite. O excesso de receita era tolerado para a empresa que no ano anterior já estava nessa sistemática, hipótese em que, excepcionalmente, assegurava-se a manutenção no Lucro Presumido mediante a tributação da receita excedente pelo dobro dos percentuais previstos na legislação. Apurou a fiscalização que a receita bruta total do ano de 1.990 foi de 751.277,66 BTN (fl. 137), enquanto o limite máximo de receita para ingresso nessa forma de tributar era de 700.000 BTN.

Para não se sujeitar ao arbitramento, cabia à Recorrente comprovar a possibilidade de tributação pelo Lucro Real, que foi afastada pelo auditor-fiscal autuante pela negativa na exibição da escrituração contábil do período-base. Na impugnação, alegou a autuada a existência do Livro Diário, juntando cópia da

escrituração nele contida, relativa aos anos de 1.990 e 1.991, cópias estas que compõem o volume designado pelo "Anexo III", já referido no relatório. A autoridade julgadora de primeira instância não deu crédito à escrituração apresentada, arrolando três fundamentos que me parecem suficientes para macular a pretensão da autuada, quais sejam: a) o lançamento tributário pelo arbitramento não é ato administrativo condicional, modificável pela posterior apresentação da escrituração; b) a escrituração foi efetuada *a posteriori*, pois o livro Diário apresentado só foi autenticado em 05.09.95, depois da autuação e muito além do prazo da entrega da respectiva declaração de rendimentos, contrariando a IN-SRF 16/84; c) por último, e que me parece fundamento intransponível, a não confiabilidade da escrituração apresentada, pois o balanço geral transcrito à fl. 43 do livro Diário evidencia uma receita bruta contabilizada no ano de 1.990 de Cr\$ 12.590.214,43 (fl. 124 do Anexo III), enquanto que o demonstrativo efetuado pela fiscalização aponta o valor de Cr\$ 19.673.903,29 (fl. 137).

Não bastassem esses argumentos, acrescente-se que a escrituração contábil, copiada no "Volume III", esbarra, ainda, em vício de forma, uma vez que está estruturada em partidas mensais, inexistindo livros auxiliares para individualizar as operações em ordem cronológica, o que contraria as disposições do art. 160, § 1º, do RIR/80.

Confirmado o arbitramento, como técnica de aferição da base tributável quando impossível sua confirmação pelos meios formais, impende analisar a objeção de os percentuais terem sido fixados através de Portaria. Nesse passo, nenhuma ilegalidade passível de ser censurada, posto que o Ministro da Fazenda exerceu legítima competência que lhe foi delegada pelo § 1º do art. 8º, do Decreto-lei 1.648/78, dispositivo reproduzido no § 1º do art. 400 do RIR/80, vazado nos seguintes termos:



"Art. 400. ...



§ 1º - Compete ao Ministro da Fazenda fixar a percentagem 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."

Essa delegação de competência foi legitimada no regime constitucional anterior à Carta de 1.988, sendo revogada pelo art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Contudo, essa revogação só impede que o Poder Executivo edite novos atos com base naquela delegação de competência anterior, que seriam ilegítimos, não invalidando, porém, os efeitos dos atos legitimados na sistemática do regime constitucional anterior, como é o caso da Portaria MF 22/79, que continuou a produzir efeitos na vigência da Constituição de 1.988. A delimitação do alcance da regra contida no art. 25 do ADCT já foi pronunciada pela Corte Suprema, que decidiu pela inexistência de inconstitucionalidade formal superveniente (RE 158.208-RN e RE 214.206-9 AL), entendimento que é suficiente para convalidar o arbitramento do lucro das pessoas jurídicas, com base nos percentuais fixados em Portarias do Ministro da Fazenda, expedidas antes da vigência da Constituição Federal de 1.988.

ANO DE 1.991 – EXERCÍCIO DE 1.992

Arbitramento do Lucro – falta de escrituração

São aplicáveis, neste período-base de 1.991, os mesmos fundamentos já expendidos no tópico anterior, para confirmar a possibilidade de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, que agora entregou a declaração de rendimentos pela sistemática do Lucro Real (Formulário I) e não atendeu às intimações de 11.04.95 e 11.05.95 para apresentação do Livro Diário. A imprestabilidade da escrituração trazida com a impugnação (Volume "Anexo III"), também já foi objeto de exame, pelo que reporto-me às considerações oferecidas no tópico anterior.



Contudo, se é legítimo o arbitramento com base em percentuais fixados através de Portaria do Ministro da Fazenda, conclusão plasmada na tese da inexistência de inconstitucionalidade formal superveniente, como se viu linhas atrás, o mesmo não se pode dizer do agravamento dos percentuais quando o arbitramento ocorre em períodos sucessivos, uma vez que o citado Decreto-lei 1.648/78 não outorgou essa competência ao Poder Executivo. Ademais, o agravamento de 20% (vinte por cento), como o praticado no período-base de 1.991 sob análise, além de não autorizado pela lei, configura típica penalidade, hipótese que não se coaduna com o conceito de tributo estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional.

A impertinência do agravamento dos percentuais de arbitramento pode ser comprovada na Lei 8.981/95. Ao trazer para a lei os percentuais que constavam nas Portarias do Ministro da Fazenda, é sintomático que não tenha havido a reprodução do dispositivo que previa o questionado agravamento.

Assim, impende que o lucro arbitrado do período-base de 1.991 seja reduzido, aplicando-se os percentuais de 15% para as receitas de vendas de mercadorias e 30% para as receitas de prestação de serviços, afastando-se O agravamento dos percentuais.

ANO CALENDÁRIO DE 1.992

Lucro Presumido - Redução indevida da base tributável:

O regime de tributação do Lucro Presumido foi preservado pelo Fisco, limitando-se a autuação na recomposição da base tributável, pela constatação de diferenças entre a receita bruta efetiva e a declarada, assim como, pela constatação de que receitas de prestação de serviços foram consideradas como sendo de vendas de mercadorias, nos meses de março e abril/92, o que resultou em recolhimento a menor do imposto de renda, pela utilização de percentual de presunção inferior ao estipulado para as receitas de prestação de serviços.



Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

A Recorrente limitou-se a contestar o método do confronto das receitas declaradas com as constantes dos talonários e livros de saídas, sob o argumento de que as devoluções de mercadorias não foram consideradas. Contudo, ante a falta de qualquer prova de eventuais devoluções, deve ser liminarmente afastada a sua única objeção.

ANOS CALENDÁRIO DE 1.993 E 1.994

Arbitramento do lucro

Nesses períodos-base já estava a empresa sob a regência das disposições da Lei 8.541/92 que, mesmo na tributação pela sistemática do Lucro Presumido, exigia a guarda dos documentos comprobatórios de suas operações, assim como a escrituração da totalidade da sua movimentação financeira, através de escrituração regular ou, no mínimo escrituração do Livro Caixa (art. 18)

Nenhuma dessas condições foi atendida pela fiscalizada, o que motivou o arbitramento do lucro nesses dois anos, ante a impossibilidade de sua aferição através da modalidade eleita de tributação. Pesa, ainda, a agravante da prática reiterada de “calçamento” de notas fiscais, circunstância que afasta a credibilidade das apurações efetuadas pela empresa.

Todavia, se é legítima a técnica do arbitramento, o lucro deverá ser quantificado pela aplicação dos percentuais básicos sem qualquer agravamento, consoante entendimento já expendido em tópico precedente, aqui reiterado.

OMISSÃO DE RECEITAS – NOTAS FISCAIS CALÇADAS

A acusação contida neste tópico está sobejamente comprovada pelas vias das notas fiscais coletadas pela fiscalização, que compõem os volumes “Anexo I” e “Anexo II”, evidência que motivou a imposição de penalidade agravada,



já reduzida em primeira instância para 150%, e representação fiscal para fins penais. A exuberância da prova inibiu a possibilidade de defesa, limitando-se a Recorrente a postular que as omissões detectadas fossem tributadas na sistemática de tributação eleita, afastando o arbitramento do lucro. O pleito não tem possibilidade de acatamento, pelo não atendimento das demais exigências previstas na legislação para a manutenção da sistemática do Lucro Presumido, conforme já explicitado.

LANÇAMENTOS REFLEXOS

PIS – FATURAMENTO

A controvérsia sobre a exigência do PIS, na forma lançada nestes autos, já está pacificada pela RESOLUÇÃO nº 49/95, do Senado Federal, publicada no D.O.U. de 10 de outubro de 1.995, que determinou a suspensão da execução dos malfadados Decretos-leis nºs. 2.445 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

A propósito, através de Medida Provisória sucessivamente reeditada, o Poder Executivo tem tomado a iniciativa no intuito de solucionar esses conflitos, determinando a suspensão da execução desses créditos, como se vê da disposição contida na MP nº 1.542-24, publicada no D.O.U de 11.07.97, verbis:

“Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

.....

VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho



Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1.970, e alterações posteriores.”

Estando o lançamento sustentado nos citados Decretos-leis, não pode prosperar a exigência.

Estando os demais autos de infração lançados por via reflexa sustentados na mesma matéria fática examinada no âmbito de incidência do IRPJ, impende que sejam ajustadas tão-somente as exigências cuja base tributável tenha como ponto de partida o lucro arbitrado (IR-Fonte), mantendo-se os demais lançamentos não afetados pela redução do lucro arbitrado, pelo afastamento do agravamento dos percentuais.

ABATIMENTO DO IMPOSTO JÁ PAGO

A Recorrente renovou seu pedido no sentido de aproveitamento dos valores anteriormente recolhidos, tendo juntado cópias de DARFs para atestar os valores efetivamente pagos. Embora não explicitado com clareza, há indicativo na decisão de primeira instância admitindo esse abatimento que, no entanto, deverá ficar limitado ao IRPJ anteriormente pago na sistemática do Lucro Presumido ou Real. Os demais recolhimentos de PIS, COFINS e CSSL (atestados pelos DARFs de fls. 343/405), não são passíveis de abatimento, posto que as exigências lançadas nesses autos de infração só incidem sobre as demais receitas omitidas, para as quais nenhum recolhimento fora efetuado.

Em conclusão, por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para:



Processo nº. : 13657.000115/95-11
Acórdão nº. : 108-05.433

- a) AFASTAR o agravamento dos percentuais de arbitramento do lucro nos anos de 1.991, 1993 e 1.994;
- b) AJUSTAR a exigência reflexa do IR-Fonte face à redução do Lucro Arbitrado, pela exclusão do agravamento dos percentuais;
- c) CANCELAR o auto de infração relativo ao PIS-Faturamento;
- d) ADMITIR o aproveitamento do IRPJ anteriormente recolhido e ainda não abatido da exigência lançada.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 1.998


JOSÉ ANTONIO MINATEL-RELATOR

