



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13710.000654/97-93
Recurso n.º : 126.564
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1995 a 1997
Recorrente : RADIOLÓGICA VILA IZABEL LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro – RJ.
Sessão de : 07 de dezembro de 2001
Acórdão n.º : 101-93.710

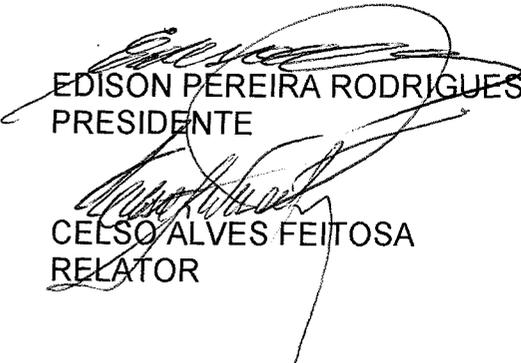
Arbitramento - Agravamento - Na falta de previsão legal , a delegação do DL. 1.648/78, ao Ministro da Fazenda, defeso lhe era agravar, com fundamento na Portaria MF 22/79 ou mesmo Portaria MF 524/93. Para as empresas comerciais o coeficiente de aplicação sobre a base era de 15%.

Contribuição Social Sobre o Lucro – Por falta de base de cálculo estabelecida por lei, no caso de arbitramento do lucro, tal exigência só tem embasamento após 01/01/95, em razão do estabelecido na Lei 8981/95, fruto da MP 812/94.

Arbitramento – Na falta de escrita contábil e fiscal regular, na ausência do devido enfrentamento pelo contribuinte do critério adotado, justifica-se o procedimento, que ademais, como pacificado, não tem caráter penal, constituindo-se em forma legal de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RADIOLÓGICA VILA IZABEL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação referente ao ano de 1994, bem como a contribuição social sobre o lucro, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 JAN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, LINA MARIA VIEIRA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

A handwritten mark or signature, possibly a stylized 'S' or 'R', located in the bottom right corner of the page.

Recurso n.º 126.564
Recorrente: RADIOLÓGICA VILA IZABEL LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias citadas:

- IRPJ (fls. 03/59) – R\$ 1.617.137,13 mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 4.085.988,93;

- PIS (fls. 60/70) – R\$ 33.347,10 mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 94.711,65;

- COFINS (fls. 71/80) – R\$ 93.480,16 mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 264.799,03;

- IR Fonte (fls. 81/98) – R\$ 1.107.002,21 mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 3.143.365,27;

- Contribuição Social (fls. 99/117) – R\$ 402.072,69 mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.096.554,16.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04/08, as exigências decorreram de fiscalização levada a efeito na contribuinte, que resultou no arbitramento do lucro dos períodos-base de 1994 a 1996, tendo os autuantes constatado:

“1 – Receita Operacional Omitida/Revenda de Mercadorias – Omissão de receita da revenda de mercadorias, tendo em vista ter sido constatado que a interessada utilizou-se de valores inferiores aos efetivamente recebidos, em sua escrituração e em suas declarações de rendimentos;

2 – Receitas/Revenda de Mercadorias/Receita Operacional Apurada - Valor apurado conforme os registros contábeis e fiscais da interessada. Devido à desclassificação da escrita para apuração do Lucro Real, tem-se a apuração do resultado através do arbitramento do lucro.”

Impugnando o feito às fls. 1.029/1.052, com anexação dos documentos de fls. 1.053/1.123, a interessada alegou, em síntese:

- que o lançamento tributário fundamentado em lucratividade presumida afronta os princípios da tipicidade e da reserva legal ou legalidade;
- que o lançamento com base em mera e simples presunção caracteriza ação administrativa arbitrária e ilegítima;
- que o lançamento por arbitramento é juridicamente inviável, de acordo com a Súmula 76 do Tribunal Federal de Recursos;

- que a utilização da presunção em matéria fiscal foi repelida pelos tribunais brasileiros;
- que a exigência fiscal em tela configura nítida violência contra a doutrina e a jurisprudência nacionais;
- que os autuantes contrariaram a legislação ao ignorar o extravio dos livros Registro de Entradas e de Saídas nº 1;
- que não se verifica, no caso concreto, a ausência de elementos que permitam a apuração do lucro real.

Requeru perícia e apresentou impugnação também aos Autos de Infração reflexos, como segue: Contribuição Social (fls. 1.124/1.125); PIS (fls. 1.153/1.154); IR Fonte (fls. 1.174/1.175); e COFINS (fls. 1.202/1.203).

Na decisão recorrida (fls. 1.223/1.236) o julgador singular declarou o lançamento procedente em parte, assim concluindo:

“Ementa: PERÍCIA. PEDIDO INDEFERIDO. O exame pericial faz-se necessário somente quando a apreciação, a constatação ou a avaliação dos fatos exigem conhecimentos especializados ou técnicos desconhecidos do julgador.

LUCRO ARBITRADO. O arbitramento ou lucro não decorre de simples presunção por parte da autoridade tributária, mas de expressa previsão legal, inexistindo, conseqüentemente, violação ao princípio da legalidade.”

Às fls. 1.293/1.295, cópia de liminar em Mandado de Segurança eximindo a contribuinte do depósito recursal para fins de interposição do recurso voluntário.

Às fls. 1.297/1.314 se vê o recurso voluntário, por meio do qual a interessada traz as seguintes razões, em síntese (basicamente, repetindo a argumentação utilizada na impugnação):

- que a decisão singular indeferiu o pedido de perícia, o que resultou em cerceamento ao direito de defesa;
- que, por uma questão de observância ao Princípio Constitucional da Reserva da Lei ou da Legalidade, em matéria fiscal observar-se-á, com minúcias, o que se encontra autorizado no ordenamento jurídico aplicável;
- que é expressamente vedada a exigência de todo e qualquer tributo em desacordo com o que sobressai da legislação;
- que a lavratura do lançamento fiscal em epígrafe, mediante arbitramento fez-se nitidamente irregular, especialmente porque não se verifica, na hipótese vertente, a ausência de elementos concretos para o fim de apuração do lucro real; cita doutrina que, a seu ver, respaldam sua tese;
- que o lançamento tributário tomando por base uma lucratividade presumida é inadmissível e inaceitável, até porque dar-se-ia, à mais plena evidência, a transgressão do Princípio Constitucional da Reserva Legal, mediante e a partir do qual tão somente é permitida a incidência de Imposto de Renda

- sobre uma lucratividade efetiva e comprovada; transcreve doutrina sobre o tema “discricionariedade em matéria fiscal”;
- que é totalmente reprovável a efetivação de lançamento com base em mera e simples presunção, o que traduz ação administrativa arbitrária e ilegítima;
 - que, inquestionavelmente, sua escrita não pode ser classificada como imprópria para a determinação do lucro real;
 - que, sobre a possibilidade do lançamento tributário por arbitramento, já se pronunciaram repetidamente os tribunais pátrios, sendo o mesmo juridicamente inviável para hipótese vertente, conforme se depreende da leitura da Súmula nº 76 do Tribunal Federal de Recursos, a qual transcreve;
 - que, quanto ao uso da presunção em matéria fiscal, já decidiram os tribunais de nosso País no sentido de repeli-la (transcreve ementas de acórdãos sobre o tema);
 - que a prestabilidade de sua escrita poderá ser comprovada por ocasião do exame pericial;
 - que o Princípio Constitucional da Tipicidade veda a exigência de tributo a partir de base de cálculo e fato gerador ilegítimos; cita doutrina.

Finalizando, cita jurisprudência sobre cerceamento do direito de defesa e requer a reforma da decisão de primeira instância, para que seja julgado insubsistente o Auto de Infração e seus respectivos reflexos.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

O recurso é tempestivo, já que, conforme consta, foi ele apresentado, nos autos do mandado de segurança interposto pelo contribuinte, em 13/03/01, fato este consignado às fls. 1.315, com cópia entregue pelo mesmo após o prazo.

O recurso interposto alega cerceamento ao direito de defesa (falta de deferimento da perícia requerida) e violação ao princípio da legalidade, já que o arbitramento estaria embasado em presunção.

A citação doutrinária e extensa, contudo sem muita precisão, quanto ao caso em exame.

Com relação ao cerceamento ao direito de defesa, porque não deferida a perícia reclamada, aplica-se ao caso a bem lançada decisão que a afastou, pois como dito, as questões não eram de molde a exigir conhecimento técnico do julgador. Diz respeito a situações opinativas.

Adotando o que foi dito na decisão atacada quanto ao indeferimento da perícia requerida, afasto a pretensão quanto ao cerceamento pretendido.

Quanto à falta de sustentação legal para aplicação do arbitramento de lucro, basta examinar o que consta do artigo 44 do CTN para afastar a afirmação. Eis a reprodução do texto:

“ Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributados”.

Com relação à lei ordinária, é suficiente, por mínimo, a leitura dentre muitas, do fixado no textos das Leis: 7.713/88; 8.383/91; 8.541/92, para rechaçar o argumento.

Nos autos se encontram registrados os percalços enfrentados pelo Fisco na busca da realidade da Recorrente, por mais de 1 (um) ano, onde livros e documentos foram negados, declarados extraviados, inclusive com publicação em órgão da imprensa depois demonstrado ser falso, com declarações no sentido de que tudo havia sido ordenado, inclusive, por assessor jurídico da empresa.

O livro de inventário apresentado sem escrituração, a declaração de rendimentos do ano de 1994 entregue sem que o livro diário estivesse devidamente também escriturado, os valores alterados de vendas, conhecidos do responsável pela

contabilidade, os lançamentos por partidas mensais sem livros auxiliares, etc, tudo levou ao arbitramento. Tais motivos, já se decidiu, são suficientes para legitimar o arbitramento (Acs.: 103.20333 de 07/06/2000; CSRF/01-0142 de 23/04/91).

Emergem do apontado e do que demais consta do Termo de Encerramento da Fiscalização, o suficiente para dar razões ao arbitramento.

É certo ainda que não se preocupou a Recorrente em enfrentar as demais questões que envolvem a acusação. Contentou-se em transcrever longos trechos de obras de respeitáveis doutrinadores sem, contudo, cuidar de alinhavá-los diretamente com a sua situação. A meu entender só apresentou discurso.

Em que pese a fragilidade da argumentação da Recorrente, alguns fatos merecem destaques, porque decorrentes de aplicação da lei ao fato, como ademais já o fez o julgador monocrático quando corrigiu a exigência, segundo o reclamado no ano de 1996, ao registrar às fls. 1226:

“ Contudo, analisando as planilhas verifica-se que tributação feita em separado para as receitas omitidas apuradas no ano calendário de 1996, contrariando o disposto no artigo 24 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que determina que os valores apurados como omissão de receitas serão lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no correspondente período base.

Em vista disto, recalculam-se em demonstrativo anexo (parte integrante desta decisão) os valores lançados no ano-calendário de 1996, reduzindo-se o lucro arbitrado sobre as receitas omitidas para 30% do valor destas”.

Entendo ainda que outros temas de direito devem ser enfocados no lançamento, a saber:

- a) a questão do agravamento no ano de 1994 dos coeficientes aplicáveis à receita conhecida; e
- b) a exigência quanto a Contribuição sobre o Lucro ainda em 1994.

O faço porque assim já cuidado, em diversas oportunidades, os temas, por este Primeiro Conselho de Contribuintes, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/01-02980 de 09.05.2000 – Acs. 107-04686 e 107-04752), sendo o entendimento de que:

- a) o ato ministerial consubstanciado na Portaria 22/79 havia exorbitado a competência delegada pelo DL. 1.648/78, já que a fixação de percentuais de arbitramento do lucro em função da atividade econômica exercida pela pessoa jurídica, não significava

autorização para o estabelecimento de agravamento na hipótese de arbitramento do lucro;

b) faltava lei autorizadora capaz de justificar o agravamento;

c) o DL 1648/78 havia sido recepcionado pela CF/88;

d) a norma do art. 25, I, do ADCT tinha como consequência tão somente impedir que as percentagens já estabelecidas fossem alteradas por ato do Ministro da Fazenda;

e) a Lei 8.541/92 conferira ao Ministro da Fazenda nova delegação para estabelecer percentuais do lucro, circunscrita aos casos de opção indevida pela tributação com base no lucro presumido ou não cumprimento de obrigações acessórias;

f) a Portaria MF 524/93 ao invés de tratar tão só dos casos de **opção indevida ou não cumprimento de obrigações acessórias**, estendeu-se por todas as hipóteses de arbitramento do lucro, sem sustentação legal, já que para tanto não tinha havido autorização, conforme artigo 21, parágrafo 1º da Lei 8.541/92;

g) havia sido estabelecido agravamento, mais uma vez sem base legal;

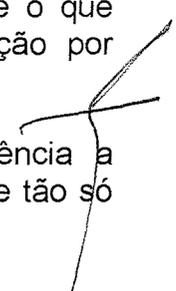
h) a Portaria MF 524/93 não poderia revogar a Portaria MF 22/79, porque esta tinha força de lei, por força do fixado pelo art. 25, I, do ADCT/88 e art. 8º do referido DL;

i) a Portaria MF 524/93 só pode ter aplicação após 27/9/93, isto é, de sua publicação, para tratar exclusivamente das hipóteses do inciso IV da Lei nº 8.541/92, não podendo ser aplicado o agravamento estabelecido no seu artigo 7º;

j) a partir da Lei 8.981/95, decorrente da MP 812/94, a matéria passou a ser por aquela fixada, afastado o agravamento.

k) a jurisprudência do STF havia fixado que o disposto no artigo 25, I, do ADCT importava em revogação, a partir de 05/04/89, da delegação feita pelo art. 8º do DL. 1.648/78, sendo que o que estava fixado permanecia, sem possibilidade de alteração por delegação.

Assim, no período compreendido pelo lançamento 94/96, tinha vigência a Portaria MF 22/79, a qual, entretanto agravava sem base legal, embora vigente tão só até 31/12/94.



Portanto, embora sem entrar no tema revogação dos atos delegados anteriores, também se pacificou na CSRF o entendimento de que o limite percentual é de 15% para o caso como o dos autos, ficando afastado o agravamento, mesmo embasado na Portaria MF 22/79. Mesmo o ano de 1996, onde a decisão do julgador monocrático cuidou de aplicar o disposto na Lei 9.249/95, ainda neste caso o coeficiente de 30% deve ser reduzido para 15%. É que embora a denominação social da Recorrente possa sugerir ser ela uma prestadora de serviços, o seu contrato social descreve ser ela uma empresa comercial: "Cláusula Quarta – DO OBJETO – A sociedade tem por objeto a importação, comercialização, representação e assistência técnica de produtos médico-hospitalares, incluindo os produtos para diagnósticos médico por imagens e acessórios" (fls. 57).

Com relação também à Contribuição Social sobre o Lucro, tem fixado este Conselho de Contribuintes, que o arbitramento só cabe a partir de 01/95, porque sem base de cálculo a Contribuição Social, até então.

O art. 2º da Lei 7.689/88, com a modificação introduzida pelo Art. 2º da Lei 8.034, de 12/04/90, assim estabelecia:

"Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º- Para efeito do disposto neste artigo :

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no balanço respectivo;

c)- o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela :

1- adição do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;

2- adição de valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3- adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimento pelo patrimônio líquido, que tenham sido computados como receita;

5- exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

§ 2º- No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea **b** do parágrafo anterior.”

A Lei 8.383/91, embora tenha determinado que a contribuição social das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado fosse devida mensalmente, **não fixou qual seria a sua base de cálculo.**

Por outro lado a Medida Provisória 812, de 30/12/94 (Lei 8991/95), dispôs

“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 (grifamos).

Art. 57- Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Medida Provisória”.

Aflora então que a lei prevê três critérios de apuração da base de cálculo da contribuição. **O primeiro**, de acordo com o “caput” do art. 2º da Lei 7.689/89, tem como ponto de partida o resultado do exercício, que é apurado de acordo com a contabilidade. **O segundo**, previsto no § 2º do mesmo art. 2º, da mesma lei, em que a contribuição social é calculada a partir de um percentual da receita bruta, se aplica

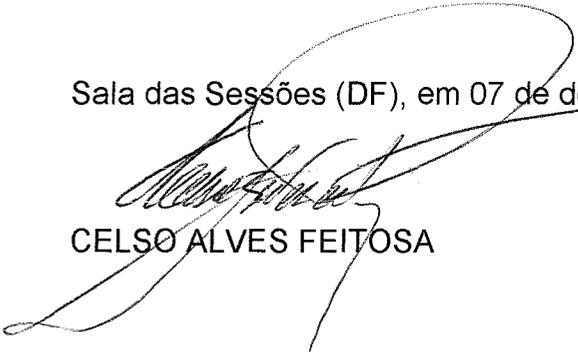
exclusivamente às pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil. **O terceiro**, a partir do lucro arbitrado, introduzido pelo art. 55 da Medida Provisória 812/94, que só pode ser aplicado a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/95.

Assim sendo, deve ser cancelada a exigência da Contribuição Social, envolvendo o ano de 1994, pelas razões expostas, considerando a desclassificação de sua escrita contábil.

No mais é de ser mantida a exigência, diante da falta de melhor defesa da Recorrente, sendo parcial o provimento.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 07 de dezembro de 2001



CELSON ALVES FEITOSA