IMPOSTO DE RENDA — LUCRO ARBITRADO — AGRAVAMENTO

— Normas sobre fixação do lucro arbitrado e seu agravamento dentro do qüinqüênio.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal
Coordenadoria do Sistema de Tributação
PARECER NORMATIVO N.º 68/79

Dúvidas têm sido levantadas com relação à aplicação do disposto na letra *d* do inciso II da Portaria MF nº 22, de 12 de janeiro de 1979, que determina o aumento da percentagem de arbitramento em 20% sobre a última adotada, em confronto com o critério anterior de elevação do coeficiente de arbitramento em cinco pontos de percentagem, a cada vez que aplicada essa forma de apuração da base de cálculo.

2. *O critério anterior*

2.1 A legislação anterior baseava-se no art. 149 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76 186, de 2 de setembro de 1975, que dispunha:

"A falta de escrituração de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de 30% sobre a soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável, a curto e a longo prazo, ou de *15% a 50%* do capital ou *da receita bruta* defini-

da nos §§ 1º e 2º do art. 146, *a juízo da autoridade lançadora, observada a natureza do negócio* (Lei nº 2 354/54, art. 2º, e Lei nº 3 470/58, art. 29)." (Os grifos não são do original.)

2.2 Para orientar a execução desse comando, a jurisprudência administrativa e a prática administrativa reiterada, até o exercício de 1978, inclusive, eram no sentido de que o coeficiente a ser aplicado no primeiro exercício a sofrer arbitramento com base na receita bruta, seria o de 15%, aumentado em cinco pontos de percentagem a cada exercício posterior sob a mesma forma de apuração da base de cálculo, até atingir 50%, independentemente do intervalo de prazo decorrido entre esses exercícios financeiros. Ressalvava, ainda, que para arbitramento de vários exercícios, quando efetuado à mesma época, aplicar-se-ia um mesmo coeficiente — o aplicável ao exercício mais antigo, determinado pela forma acima.

3. *A legislação atual*

3.1 O texto da Portaria MF nº 22/79, expedida em decorrência dos art. 7º e 8º do Decreto-lei nº 1 648, de 18 de dezembro de 1978, objeto do presente estudo, prescreve:

"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%;

b) 20%;

c) 30%.

d) na hipótese de o contribuinte ter seu lucro arbitrado em mais de um exercício, dentro de um mesmo qüinqüênio, a percentagem de arbitramento será aumentada em 20% 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;

e) considera-se qüinqüênio o espaço de tempo de cinco anos decorridos entre a última declaração, com base no lucro arbitrado, e a anterior com a mesma forma de apuração da base de cálculo;

f) mesmo que o arbitramento do lucro de diversos exercícios seja realizado à mesma época, as percentagens de arbitramento para cada um dos exercícios serão adotadas isoladamente, respeitando-se as determinações contidas nas letras anteriores deste item."

4. *Integração dos dois regimes*

4.1 Na vigência da legislação atual, os percentuais a aplicar em relação às pessoas jurídicas que nunca sofreram arbitramento de lucro ou, pelo menos, não tenham sido submetidas a essa tributação nos últimos cinco exercícios, serão, para o primeiro exercício em que forem tributados com base no lucro arbitrado, a partir do exercício financeiro de 1979, os percentuais iniciais correspondentes às respectivas atividades econômicas (15%, 20% ou 30%, conforme o caso), os quais serão aumentados em 20% por exercício em que for repetida essa modalidade de tributação dentro de um mesmo qüinqüênio, ainda que o arbitramento de lucro de diversos exercícios seja realizado à mesma época.

4.2 Para os contribuintes anteriormente tributados com base no lucro arbitrado em um ou mais exercícios dentro do último qüinqüênio, entretanto, há a necessidade de definir qual o percentual aplicável, implicando em se analisar o que de substancial ocorreu com relação à mudança da legislação.

5. *Considerações preliminares*

5.1 O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas compreende os resultados determinados no período-base, os quais deverão ser oferecidos à tributação no exercício financeiro competente, mediante apresentação da declaração de rendimentos, observada a legislação a essa época aplicável.

5.2 A determinação dos resultados, pelas pessoas jurídicas, fundamenta-se no lucro real conforme dispõe o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76 186/75: as pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais, devendo para isso comprová-lo por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (art. 127 e 135).

5.3 Como se observa, o arbitramento de lucro não é a regra, mas sim a exceção. Deste modo, quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e não for autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido ou, se autorizado, não cumprir as obrigações acessórias à sua determinação, caberá o arbitramento de lucro pela autoridade tributária, na forma prevista em lei.

5.4 Segundo dispõe o Parecer Normativo CST nº 23/78 (*DOU* de 6.4.78), embora possa importar, às vezes, num agravamento do ônus tributário, o arbitramento não representa, em si, penalidade, e sim a valoração, dentro dos estritos limites fixados em lei, do lucro tributável pelo imposto de renda.

5.5 O procedimento administrativo, por seu turno, já de longa data adotava a majoração dos coeficientes a aplicar sobre a receita, no caso de arbitramentos continuados, em função de sua repetição ao longo do tempo, com o *objetivo* de conduzir o contribuinte à tributação pelo lucro real, onde a justiça fiscal se faz mais presente, já que, ao final, só pagará imposto aquele que efetivamente houver apurado lucro tributável (o que não ocorre no arbitramento, baseado que é na receita, e no qual sempre haverá imposto a ser exigido, qualquer que seja o efetivo resultado auferido pelo contribuinte).

5.6 Ao regulamentar o DL nº 1 648/78, procedimento assemelhado foi adotado pela Portaria MF nº 22/79, cuja data inicial de vigência ocorreu a partir do exercício de 1979, eis que esta:

I — na letra *d* do inciso II subordinou o percentual aplicável ao novo limite máximo, sem qualquer outra restrição, ao determinar: "a percentagem de arbitramento será aumentada em 20% *sobre a última adotada*";

II — ao definir qüinqüênio, não condicionou sua contagem a partir de 1979, dizendo simplesmente: espaço de tempo decorrido entre a última declaração e a anterior, ambas com base no lucro arbitrado — forma de apuração baseada na receita bruta — que já vigorava anteriormente ao Decreto-lei nº 1 648/78 (letra *e*, inciso II).

6. *Conclusão*

6.1 Nestas condições, quanto ao arbitramento, há que se adotar, relativamente ao agravamento dos percentuais a aplicar, a integração das situações anteriores com as novas, inclusive para que se mantenha o objetivo aludido no subitem 5.5, procedendo-se à transposição do antigo para o novo critério de arbitramento, *no primeiro exercício financeiro em que for utilizada esta modalidade de tributação, a partir de 1979*, mediante a aplicação da percentagem aumentada em 20% sobre o último coeficiente adotado, se dentro do qüinqüênio.

6.2 Observar, ainda, a fim de se evitar qualquer distorção nessa transposição, que os percentuais a aplicar, obtidos pela majoração de 20% sobre o último coeficiente adotado, nas condições acima, serão desprezados caso se situem abaixo dos novos percentuais fixados como iniciais para cada atividade econômica pela Portaria MF nº 22/79, bem como se ultrapassarem o novo limite máximo (dobro dos iniciais para as atividades previstas nas letras *a, b* e *c* do inciso II). Ocorrendo esta situação, os percentuais a aplicar deverão obedecer aos limites mínimos ou máximos estabelecidos pela referida Portaria.

6.3 Como o Código Tributário Nacional, Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966, determina que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa (art. 105) e ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios, no caso de situação de fato (art. 116), em consonância com o mesmo, aos arbitramentos relativos a exercícios financeiros até o exercício de 1978, inclusive (cujo fato gerador se completou antes do advento do Decreto-lei nº 1 648/78), aplicar-se-ão coeficientes para apuração do lucro arbitrado segundo o critério anterior, qualquer que seja a

data em que venha a ser realizado; aos relativos a exercícios financeiros a partir de 1979, as novas disposições.

6.4 Para melhor visualização das situações que poderão ocorrer na transposição do anterior para o novo critério, enfoquemos, como exemplo, alguns percentuais a aplicar, a partir do último coeficiente que deveria ter sido aplicado, desde que obedecida a elevação de cinco pontos de percentagem por exercício tributado com base no lucro arbitrado, se contido no último qüinqüênio.

Pessoa Jurídica	Último coeficiente *aplicável* dentro do qüinqüênio, nos termos do critério anterior (até 1978)	Atividade exercida pela pessoa jurídica	Percentual aplicável a partir 1979, conf. atividade econômica	Percentagens seguintes, aplicáveis para exercícios situados dentro do mesmo qüinqüênio
A	15% em 1978	Comercial	18%	21%, 25% e 30%
H	20% em 1976(77/78LR)	Industrial	24%	28% e 30%**
B	20% em 1977(1978LR)	Prest. Serv.	30%*	36%, 43%, 51% e 60%
C	35% em 1978	Comercial	30%**	30%**
D	40% em 1975(76/78LR)	Prest. Serv.	48%	57% e 60%**
E	40% em 1978	Industrial	30%**	30%**
F	45% em 1973(74/78LR)	Comercial	15%***	18%, 21%, 25% e 30%
G	50% em 1974(75/78LR)	Prest. Serv.	30%***	36%, 43%, 51% e 60%

1976 (77/78LR): último exercício em que houve arbitramento, 1976; nos exercícios de 1977 e 1978 apresentou declaração de rendimentos pelo lucro real.

* percentual mínimo estabelecido para esta atividade econômica pela Portaria MF nº 22/79.

** percentual máximo vigorante no critério do DL nº 1 648/78 (dobro do mínimo).

*** retorno ao percentual inicial, por não ter havido arbitramento de lucro nos 4 (quatro) exercícios imediatamente anteriores. OBS.: com o exercício de 1979 completa-se o qüinqüênio, vindo a ser este o único (primeiro) nesse período.

7. *Considerações Diversas*

Base de cálculo

7.1 A base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota efetiva cabível (35%, 17% ou 6%, conforme o caso), para se obter o imposto de renda devido, será composta do lucro arbitrado, obtido pela forma exposta, somado ao resultado das receitas não operacionais, quando positivo (se negativo não poderá constituir redução do lucro arbitrado). Quando o resultado não operacional não puder ser apurado, o valor da receita bruta não operacional será incluído integralmente na receita bruta operacional ou, em se tratando de atividade mista, incluído proporcionalmente à participação de cada uma destas receitas de atividade mista no total da receita bruta operacional. Sobre o montante assim resultante serão aplicados os respectivos percentuais, segundo as atividades econômicas.

Primeiro agravamento no qüinqüênio

7.2 Qualquer que tenha sido a última percentagem adotada, a ausência de tributação pelo lucro arbitrado durante 4 (quatro) exercícios financeiros consecutivos importará na aplicação do percentual inicial de 15%, 20% ou 30%, conforme a respectiva atividade econômica, se vier a ser aplicado o arbitramento, a partir do 5º (quinto) exercício, inclusive.

Atividades Peculiares

7.3 A elevação gradual dos percentuais, 20% sobre o último adotado dentro do qüinqüênio, não se aplica à atividade econômica de revenda de combustíveis derivados de petróleo e à de transportes, as quais, por suas peculiaridades, terão o lucro arbitrado mediante a aplicação dos percentuais *constantes* de 5% e 10% sobre as respectivas receitas, ressalvada, entretanto, a possibilidade de sua elevação até o dobro, se comprovada maior lucratividade na atividade econômica explorada.

Atividade de transporte coletivo de passageiros

7.4 Não se incluem entre as receitas provenientes de transporte, para efeito de apuração do lucro arbitrado ao percentual de 10%, as receitas auferidas no transporte rodoviário coletivo de passageiros, com tarifas aprovadas pelo Poder Público, quando essas empresas forem beneficiadas com a tributação pela alíquota reduzida de 6% conforme previsto no DL nº 1 662/79, alterado pelo Decreto-lei nº 1 682/79. Tal redução só será cabível quando atendidos os itens 2, 3 e 4 do Parecer Normativo CST nº 43, de 9 de agosto de 1979. Para estas empresas, caso sujeitas a arbitramento de lucro, o percentual aplicável sobre as respectivas receitas é o de 30%, conforme determinado pela Portaria MF nº 76/79, de 22 de fevereiro de 1979.

Atividade mista

7.5 Quando se tratar de pessoa jurídica com atividade mista, serão adotados percentuais distintos para cada uma de suas atividades econômicas, observadas as características próprias desses percentuais (majoráveis ou não), devendo as receitas serem apuradas separadamente.

Empresas imobiliárias ou incorporadoras

7.6 As empresas que se dediquem a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, loteamentos e/ou incorporação de prédios em condomínio, quando submetidas a arbitramento, terão seus lucros apurados deduzindo-se da receita total somente o valor do custo do imóvel devidamente comprovado, corrigido monetariamente até o mês da operação, em função da variação verificada no valor de uma ORTN entre a época da compra e da alienação do mesmo bem.

Omissão de receita

7.7 Verificada a ocorrência de omissão de receita, será considerado lucro líquido, sujeito à aplicação das alíquotas cabíveis para apuração do imposto (6%, 17% ou 35% mais possíveis adicionais quando couber, conforme o caso), o valor correspondente a 50% dos valores omitidos, qualquer que seja a natureza da atividade econômica do contribuinte, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

À consideração superior.

CST, 20 de novembro de 1979. *Rafael Garcia C. Barranco,* FTF.

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

Jimir S. Doniak, Coordenador do Sistema de Tributação.