



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 23 de agosto de 19 83

ACORDÃO Nº 101-74.584

Recurso nº - 86.289 - IRPJ - EXS. 1979 a 1981

Recorrente - SOCIEDADE DE ÔNIBUS GIGANTE LIMITADA - SOGIL

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE - RS

IRPJ - PRELIMINARES DE NULIDADES - As hipóteses de nulidades constam expressamente na lei da processualística fiscal administrativa (art. 59 do Dec.70.235/72). O fato de indicar-se receita maior da que teria sido auferida ou de submeter-se o lucro à tributação sob alíquota diferente daquela que a empresa estaria sujeita, é questão de mérito e não de preliminares.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - O lucro real, sobre o qual a incidência tributária toma como regra, afasta a excepcionalidade da tributação com base no arbitramento do lucro, mesmo quando existindo escrituração esta apresente lapsos que, por sua natureza, não a tornem imprestável à determinação daquele lucro ou não revelem evidentes indícios de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE DE ÔNIBUS GIGANTE LIMITADA - SOGIL:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso para restabelecer a tributação com base no lucro real, sem prejuízo de nova ação fiscal a respeito dos mesmos exercícios.

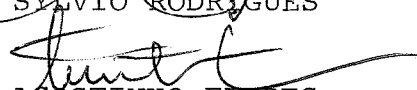
Sala das Sessões (DF), em 23 de agosto de 1983

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

  
SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

  
AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZEN  
DA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 25 AGO 1983

Participaram, ainda do presente julgamento, os seguintes Conse—  
lheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NU—  
NES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, BRAZ JANUÁ  
RIO PINTO e RAUL PIMENTEL.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1010-003.028/81-81

RECURSO Nº: 86.289

ACÓRDÃO Nº: 101-74.584

RECORRENTE Nº: SOCIEDADE DE ÔNIBUS GIGANTE LIMITADA - SOGIL

### R E L A T Ó R I O

SOCIEDADE DE ÔNIBUS GIGANTE LIMITADA - SOGIL, empresa estabelecida na cidade de Gravataí, Estado do Rio Grande do Sul, recorre, em tempo hábil, do ato do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre que, pela decisão de fls. 617/646, lhe julgou parcialmente procedente a petição impugnativa de fls. 450/481, com que contestara a ação fiscal consignada no Auto de Infração de fls. 433/443.

A tributação decorrente da ação fiscal se fez por arbitramento do lucro com base na receita bruta e abrangeu os exercícios de 1976 a 1981, os quais, após o ato da autoridade julgadora de primeiro grau, ficaram restritos aos exercícios de 1979 a 1981.

Houve interposição de recurso de ofício ao qual o Superintendente Regional da Receita Federal na 10a. Região Fiscal negou provimento (fls. 720/723).

Com o deferimento parcial da petição impugnativa, a autoridade julgadora de primeiro grau determinou a alteração da exigência do crédito tributário pela exclusão das parcelas de im-

Acórdão nº 101-74.584

posto relativas aos exercícios de 1976 a 1978, tendo a base de cálculo, para os exercícios de 1979, 1980 e 1981, sido mantida pelos coeficientes de arbitramento de 36%, 43% e 51%, respectivamente, como foram considerados na peça vestibular da autuação.

No cálculo do tributo, houve distinção na aplicação das alíquotas do imposto, com adoção da de 6% sobre o lucro arbitrado com base na receita de passagens com tarifas aprovadas pelo Poder Público e das de 30%, no exercício de 1979, e 35%, nos exercícios de 1980 e 1981, sobre o lucro arbitrado com base em outras receitas, inclusive, de viagens especiais.

O crédito tributário se compõe de imposto, correção monetária e multa de 75%, esta aplicada por não ter a empresa prestado os esclarecimentos solicitados pelo Termo de Intimação de fls. 2.

Como justificativa para o arbitramento do lucro, tipificaram-se irregularidades que, na conformidade do quadro de fls. 647 em confronto com os itens do Auto de Infração, assim estão descritas, por itens:

- 1º) - Livro de Inventário (em branco) - valor não especificado para os exercícios de 1976 a 1980, sendo que para o exercício de 1981, se indica a importância de Cr\$3.623.846,00 (fls. 434 e 618);
- 2º) - Inventários sem registro no Ativo - (todos os exercícios);
- 3º) - Omissão de receita em 09.10.1980 - (Cr\$.... 22.176,90, no exercício de 1981) - fls. 435 e 619;
- 4º) - Omissão de receita da Prefeitura de Gravataí (fls. 435 e 620):

Ex. 1977 - Cr\$500.871,91, período de 1973 a 1978;

Ex. 1980 - Em 24.1.1979 - Cr\$46.500,00;  
Em 31.7.1979 - Cr\$40.000,00



Ex. 1981 - Em 30.07.1980 - Cr\$150.000,00  
Outubro/1980 - Cr\$150.000,00

- 59) - Passivo fictício (fls. 435/436): - títulos quitados em 30.11.1978 e contabilizados em 02.01.1979, nos valores de Cr\$22.000,00 e Cr\$16.750,00 - exercício de 1979;
- 69) - Conta credores: Obrigação em aberto sem comprovação (fls. 436): - Exercício de 1977 - Cr\$517.625,19 e dos exercícios de 1978 a 1981, inalterável no valor de Cr\$2.301.018,05;
- 79) - Fornecedores (fls. 436/437 e 643, e termo a fls. 3):
- 7.a) - Lançamento em dobro de despesas -  
- Cr\$22.703,71, exercício de 1979 -  
- fls. 03;
- 7.b) - Pagamentos não baixados - Cr\$ ....  
157.840,86, no exercício de 1979  
e Cr\$427.278,00, no de 1980;
- 7.c) - Inexistência de lançamento inicial -  
Cr\$1.446.743,69, no exercício de  
1979 e Cr\$4.446.267,17, no de 1980.
- 89) - Falta de registro de aquisição de dois ônibus (fls. 437 e 644) - Exercício de 1980, em 07.03.1979, Cr\$437.000,00 cada um;
- 99) - Falta de registro de aquisição de três ônibus, a Cr\$383.547,27 cada um, em 23.02.1979, exercício de 1980;
- 109) - Livro Diário (fls. 437) - Falta de registro das operações de 28.12.1978, exercício de 1979;
- 119) - Divergências entre os valores registrados no livro Diário e os constantes da declaração do exercício de 1981, nas contas Lucros e Dividendos, Caixa e Bancos (fls. 437);
- 129) - Falta de correção monetária de obras em andamento (fls. 438 e 644): - Exercício de 1980 - Cr\$30.850,40 e no exercício de 1981 - Cr\$1.130.081,87;

Acórdão nº 101-74.584

- 13º) - Aquisição de sacos de cimento contabilizados como despesa (fls. 438 e 644): Exercício de 1981 - Cr\$83.000,00;
- 14º) - Omissão de vendas de passagens colegiais (fls. 438) - Exercício de 1979 - Cr\$1.890,00 e exercício de 1980 - Cr\$6.275,00;
- 15º) - Reconciliação do movimento bancário, referente aos Banco Brasileiro de Descontos S.A. - BRADESCO, Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A. - BANRISUL e Banco Sul Brasileiro S.A., exercícios de 1978 a 1981, subdividido em:
- 15º.a) - movimentação constante dos extratos bancários sem o correspondente registro na contabilidade da autuada (fls. 439/440 e 644);
- 15º.b) - movimentação constante da contabilidade da autuada sem o correspondente registro nos extratos das contas bancárias (fls. 440/441 e 644);
- 15º.c) - divergências de datas entre os extratos bancários e a contabilidade autuada (fls. 441 e 644).

A autoridade julgadora de primeira instância fundamentou o ato de deferimento parcial da petição impugnativa, excluindo da exigência fiscal a cobrança do crédito tributário do exercício de 1976, por haver decaído a faculdade de proceder a lançamento, e dos exercícios de 1977 e 1978, por admitir que os fatos apontados no Auto de Infração não ensejam o abandono da escrituração e o conseqüente arbitramento do lucro, ao proferir os seguintes considerandos, a fls. 645:

- "- que, no que respeita ao exercício de 1976 (ano-base de 1975), tendo em vista as disposições do art. 173 do C.T.N. bem como as do art. 711, parágrafo 2º, do RIR 1980, pelos quais o início da contagem do prazo decadencial fica antecipado para a data da notificação do lançamento primitivo (30.04.76);
- a exigência do crédito tributário relativa ao referido exercício, oriunda do Auto de Infração de 10.06.81, está prejudicada pela decadência;
- 
- 

Acórdão nº 101-74.584

- que, por outro lado, para os exercícios de 1977 e 1978, dentre as irregularidades apontadas no Auto de Infração, a consignada em seu primeiro item, relativa à falta de inscrição de inventários no competente livro de Registro, sem ter havido a comprovação da existência de bens a inventariar por ocasião dos balanços encerrados em 31 de dezembro dos respectivos anos-base, assim como também a indicada no item 6 e representada por obrigações que inalteradamente figuram no Passivo da empresa desde 31.12.77 até 31.12.80 (Credores = Cr\$2.301.018,50) e ainda a do item 4 constituída da omissão de uma receita totalizando Cr\$500.871,91, mas conhecida como indiscriminadamente pertinente a todo um período, desde 1973 até 1978, inclusive, e finalmente as parcelas de Cr\$78.210,26, Cr\$31.585,51 e Cr\$4.680,83, relativas a depósitos constantes de extratos bancários nas datas de 27.9.77, 21.12.77 e 30.11.77, (não encontradas contabilizadas e não abordadas nos esclarecimentos da peça impugnatória - item 15) - não ensejam por suas proporções e características nos exercícios em questão, a medida desclassificatória e o conseqüente arbitramento;"

De acordo com o ato de julgamento da petição impugnativa, o arbitramento do lucro, ao se restringir aos exercícios de 1979 a 1981, deixou de ter por justificativa as irregularidades apontadas no item 6º - "Conta credores: Obrigação em aberto sem comprovação - Cr\$2.301.018,05." Mantiveram-se como justificativa para o arbitramento do lucro as irregularidades apontadas nos demais itens, tendo a atinente ao item 1º, referente a inventário, ficado restrita ao exercício de 1981.

No Auto de Infração, a fls. 434, disseram os autuantes, em relação ao item 1º:

"Verificou esta Fiscalização, em data de 14.05.1981, data do reinício da fiscalização, a existência de um rascunho de relação de materiais em almoxarifado em data de 31.12.1980 e que apresenta um cálculo como tendo o referido estoque o valor global de Cr\$2.190.710,90 e referente a peças de reposição para os veículos, conforme se constata da relação, anexada por cópia xerox (fls. 10 a 18)."



Acórdão nº 101-74.584

Feita uma verificação a priori, obteve-se de imediato a convicção da inexatidão do levantamento referido, uma vez que dele não constaram os estoques dos produtos a seguir mencionados, levantados diretamente por esta Fiscalização, nos setores respectivos, com a presença do sócio - gerente da empresa:

|                                                                                                                                              |                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| 45.580 litros de óleo Diesel a<br>17,55870 - .....                                                                                           | Cr\$ 800.325,54 |
| 60 tambores de 200 litros cada de óleo lubrificante HD Special (levantamento informado pelo Inspetor da Cia. Ipiranga, presente ao ato)..... | Cr\$ 585.258,00 |
| 3 tambores de 180 kgs. cada de Graxa "Super graxa Ipiranga".....                                                                             | Cr\$ 47.552,40  |

Sem outras verificações maiores, a não ser as acima relacionadas, face à inexistência de qualquer sistema de controle de estoque, como requisições ou recebimentos de peças de reposição, foi possível estimar a existência em data de 31.12.1980, como sendo de:

|                                 |                   |
|---------------------------------|-------------------|
| Peças, Acessórios e Pneus.....  | Cr\$2.190.710,90  |
| Óleo Diesel .....               | Cr\$ 800.325,54   |
| Óleo lubrificante .....         | Cr\$ 585.258,00   |
| Graxa lubrificante.....         | Cr\$ 47.552,40    |
| TOTAL DO INVENTÁRIO EM 31.12.80 | Cr\$3.623.846,84" |

Contraditando o procedimento fiscal, extraem-se, por síntese, tanto da petição impugnativa como da recursória, razões de defesa no sentido de afirmar:

- que no caso a empresa opera com a prestação de serviços concedidos, com tarifas fixadas pelo Poder Público, sem operar na comercialização de mercadorias ou produtos, não havendo sentido adotar-se, na espécie, o registro de inventário;
- que a adoção do registro de inventário, em livro próprio, só se faz necessário quando a empresa apura o seu lucro através de compra e venda de mercadorias ou algo semelhante, ou seja, quando o estoque de mercadorias tem influência na determinação do custo das mercadorias ou produtos vendidos;

Acórdão nº 101-74.584

- que tanto a doutrina como a jurisprudência entendem ficar a empresa dispensada de manter um livro registro de inventário, quando esta nenhuma influência tem na determinação do resultado operacional, por operar-se exclusivamente com a venda de serviços, tarifas;
- que a empresa possui um setor, que não se pode chamar de almoxarifado, por ter como finalidade reparar algumas peças com desgaste e muitas dessas peças, entre as poucas reaproveitáveis, nem sempre oferecem segurança ou certeza do reaproveitamento;
- que não há como se atinar em poder a fiscalização chegar ao valor de óleo, combustível, lubrificantes em 31.12.1980 (fls. 434), se ela verificou isso em data de 14.05.1981 e sem outras verificações maiores foi possível estimar o estoque como se a legislação fiscal de regência permitisse estimar, imaginar, prever, profetizar inventário;
- que os documentos de fls. 10 a 18, nos quais a fiscalização se baseia, tratam de Boletins de Viagem, e não de inventário;
- que pequenos equívocos podem existir em sua escrituração, mas não a ponto de admitir-se a existência contumaz de omissão de receita, não crendo que isso seja suficiente para justificar o arbitramento do lucro, uma vez que a fiscalização, apesar de haver compulsado outras fichas de receita, somente encontrou a diferença de Cr\$22.176,90, no dia 09.10.1980;
- que em relação ao item 4º - "Omissão de receita Prefeitura de Gravataí" -, em se tratando de serviços prestados para órgãos públicos, somente se pode considerar a disponibilidade jurídica quando do pagamento, porém que os valores apontados como omitidos nos exercícios de 1980 e 1981 estão embutidos no total da receita escriturada em cada um dos dias em que se indicou haver ocorrido a omissão;
- que em relação ao passivo fictício (item 5º), no momento da fiscalização já tinha dado baixa, em 02.01.1979, nos dois títulos que resgatara em 30.11.1978 e que se a baixa tivesse sido contabilizada em qualquer dia que antecederesse o mês de janeiro (quando lançada) não reproduziria saldo negativo de caixa;
- que os valores arrolados sob o item 7º, sob a conta de Fornecedores, são irrisórios que poderiam justificar uma presunção de omissão de receita, a

Acórdão nº 101-74.584

través do falado passivo fictício, mas este só se poderia admitir se inexistir caixa para dar cobertura ao pagamento e se todos esses valores comportam tranquilamente o lançamento na contabilidade, emitindo assim que nem passivo fictício é;

- que efetivamente a empresa deixou de registrar a aquisição de dois veículos como consta do item 8º da autuação, o que admite por mero lapso contábil, sem que da circunstância implique em desclassificação de escrita, ponderando que não é passivo fictício porque o saldo escritural de caixa cobre perfeitamente o pagamento;
- que a respeito do item 9º - "falta de registro da aquisição, em 23.02.1979, de três ônibus a Cr\$. 383.547,27 cada um" -, afirma que a compra se encontra registrada em 29.12.1978, ao aduzir: "Ora, se aparecem os lançamentos na ficha razão é porque os mesmos ocorreram no livro diário". (NOTA: - Ao se referir a este argumento exposto na petição impugnativa, diz a informação fiscal a fls. 558 - "A aquisição de 3 ônibus, referida pela fiscalização nada tem a ver com o lançamento feito em 29.12.1978 (anexo de folhas 1845) ao passo que a aquisição de que tratam os anexos de fls. 71, 72 e 73 são de 23 de fevereiro de 1979, conforme se comprova com as cópias de faturas números 11.084, 11.085 e 11.086" - vindo a defesa dizer, na petição de recurso, a fls. 671, que "A própria autoridade julgadora de primeiro grau reconheceu o normal registro da operação", reconhecimento este que, em realidade não existe no ato recorrido);
- que concernentemente ao item 10º - "livro Diário - falta de registro das operações de 28.12.1978", houve mero engano na colocação inicial da data, quando se iniciou a escrituração do mês, mas isto não invalida a escrituração ainda que a empresa tivesse eventualmente se enganado na copiagem de uma folha, a folha matriz seria elemento auxiliar para a necessária comprovação (petição impugnativa fls. 471) - (NOTA: - Salientando que no livro Diário a fls. 67 repete as operações da folha 66, a fim de realçar que o anexo de fls. 1845 não consta da escrituração, diz a informação fiscal a fls. 558 - "O que agora foi anexado é uma mera folha que não reproduz o livro Diário que lá existia, ao tempo da fiscalização. O que chama a atenção é para o tipo de letra da máquina de escrever usada para preencher a referida folha, ainda mais se fizermos o confronto com os anexos 1844 e 1846" - vindo na petição de recurso dizer-se que - "nada mais precisa ser dito porque a própria decisão de primeiro grau reconheceu a infundada insinuação" -, reconhecimento este que também não existe no ato recorrido);

- que as divergências, entre os valores registrados no livro Diário e os constantes da declaração de rendimentos do exercício de 1981, nas contas Lucros e Dividendos, Caixa e Bancos (item 11º), são fruto de mero equívoco no preenchimento da declaração de rendimentos, nada tendo de ver com a escrituração em si mesma, por admitir que trata de lapso na transposição de valores do Diário para a declaração de rendimentos, sem influência na determinação do lucro fiscal;
- que no item 12º do Auto de Infração os autuantes referem a existência de saldo credor na conta corrente monetária, a respeito de imóveis e prédios em andamento, nos anos de 1979 e 1980, acusação fiscal expressamente aceita (fls. 472), mas mesmo que exista erro em não haver efetuado o ajuste monetário, o fato não constitui motivo para invalidade da escrituração, e que ainda lhe dava direito a diferir o lucro inflacionário daí decorrente;
- que, quanto ao item 13º - "aquisição de sacos de cimento contabilizados como despesa" -, a imputação errônea em despesa, quando o correto é imobilização, enseja tão-somente a respectiva glosa (fls. 473);
- que a receita de venda de passagens colegiais (item 14º) entra no cômputo do movimento total da empresa, por lançamentos englobados numa só conta, alegando ser assim fácil profetizar a omissão de receita, só porque na contabilidade não consta mais o ingresso sob o título de "passagens escolares", que fora eliminado (NOTA - a informação fiscal a fls. 561/562, dá a afirmativa da defesa como graciosa e totalmente destituída de fundamento, salientando que as passagens escolares são descontadas do movimento bruto de passageiros e que o mesmo acontece com os denominados "passes", quando se procede a cálculo do número de passageiros, os quais, multiplicados pelos valores das passagens normais, geram o montante da receita de passagens que o cobrador deve prestar contas à empresa, afirmando, ainda, que o cobrador não efetua venda de passagens escolares, apenas recebem os tickets com os quais presta contas);
- que, após a decisão provocada pela petição impugnativa, restaram, sem justificativa, quanto ao movimento bancário (item 15º), no ano de 1978, somente oito lançamentos provenientes dos diversos bancos e 10 (dez) no ano de 1979 (fls. 563), ponderando que entre eles existem alguns que tratam de transferência sem repercussão no resultado da empresa ou mesmo na sua situação patrimonial.

Acórdão nº 101-74.584

- que, a respeito da movimentação bancária, quanto ao ano de 1980, pondera que ficou só um valor, na importância de Cr\$ 1.300.000,00 e em razão da peculiaridade da operação, realizada em 31.12.1980, só foi registrada no ano seguinte;
- que a rubrica dos depósitos bancários como as demais relacionadas no Auto de Infração não tem o condão de considerar a escrituração com vícios graves a ponto de desclassificá-la e arbitrar o lucro, como ocorre no presente caso.

Após haver feito esses comentários acerca dos itens da autuação, a defesa veio, na parte final da petição recursória, opor duas preliminares de mérito, protestando por nulidade da decisão recorrida.

A primeira consiste em afirmar que, embora houvesse enfatizado, na petição impugnativa, terem sido incluídas na base do arbitramento receitas inexatas tanto a respeito de somas como a respeito de englobarem-se a receita operacional e extra-operacional, a decisão singular nada dissera quanto à essa particularidade; a segunda, porque, mesmo tendo reclamado por alíquota especial à que está sujeita como empresa de transporte rodoviário de passageiros, tal matéria não foi objeto de consideração pela decisão recorrida.

É o relatório.

V O T O

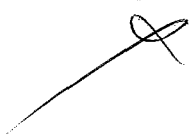
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator

Há uma acentuada tendência, que se vem observando nas defesas em geral, de anteporem-se preliminares de nulidades a atos de autoridades julgadoras de primeira instância, sem as necessárias reservas de que tais preliminares devam ser objetivas, desde que se situem nos exatos termos em que o artigo 59 do Decreto número 70.235, de 06.03.1972, lhes dá acolhida.

Conquanto se reconheça que, na espécie, houve objetividade quanto à simples indicação da matéria de que se comporiam as duas aventadas preliminares, o assunto, de que semelhantes preliminares tratam, no entanto, não constitui propriamente matéria prejudicial à questão de mérito.

Quanto à primeira pretensa preliminar, atinente ao montante da receita sobre a qual se fez o arbitramento do lucro, a defesa apenas cita a ocorrência de erro, indicando tão somente que a receita estava majorada com determinados valores. Não procedeu, po rém, a uma exposição por natureza de receita de forma a demonstrar onde teriam ocorrido as prefaladas diferenças, procurando transferir para o julgamento o encargo de localizá-las neste monturo de papéis, que constituem os cinco volumes do presente processo, enormemente compostos por inúmeros documentos, sem levar em conta que a receita declarada se acresceu de valores outros colhidos na auditoria fiscal realizada.

A respeito da outra suposta preliminar, a afirmativa de considerar-se a empresa de transporte rodoviário coletivo de passageiros sujeita à tributação pela alíquota especial de 6%, acresce dizer que nem todas as receitas indistintamente auferidas pelas permissionárias dos citados serviços de transporte são submissíveis a semelhante abrandamento tributário. O favorecimento da incidência tributária especial depende da natureza das receitas percebidas, pois somente aquelas que derivam das tarifas aprovadas pelo Poder Público.



Acórdão nº 101-74.584

merecem o benefício da taxaçoão suave e não quaisquer outras. Não se ria justo nem lógico conceder benefício sobre o resultado de receitas outras, porquanto a intenção do legislador é a de favorecer unicamente os resultados da atividade explorada com o transporte rodoviário coletivo de passageiros, cujas receitas tenham sido fixadas em tarifas aprovadas pelo Poder Público.

Tendo no Auto de Infração, a fls. 442/443, sido estabelecidas diferenças entre uma e outra natureza das receitas obtidas pela recorrente, não havia porque a autoridade julgadora de primeiro grau tecer considerações a respeito de assunto que se revela claro na peça vestibular da autuação. Deter-se em considerações acerca de semelhante assunto se torna realmente desnecessário, uma vez que a defesa não demonstra que todas as receitas da recorrente provêm de tarifas aprovadas pelo Poder Público e pudesse assim contestar a distinção que a peça propedêutica faz quanto à natureza das receitas auferidas.

É, pois, debatendo-se o mérito da pendência tributária, que no caso visa ao arbitramento do lucro, que se deveria analisar uma e outra questão, concernentes ao montante da receita acusada pelo fisco e à natureza dela, a fim de indagar-se se toda, ou apenas parte, enseja resultado sujeito à alíquota especial. A matéria é, portanto, de direito, pois a questão de fato, além de simples, não sofre controvérsia, para que se envolva em teses preliminares.

A controvérsia fiscal foi longamente estabelecida nestes autos, sendo imperioso realçar, em caráter prévio, que se todos os itens da autuação forem examinadas um - a - um, as razões, em si mesmas consideradas, expendidas pelas partes interessadas, podem ora para um, ora para outro lado, na relação jurídica fisco e contribuinte.

Os itens da autuação e, portanto, os que remanesceram ao ato de deferimento parcial da autoridade recorrida, serão analisados em seu conjunto, porquanto se trata, não há dúvida, de

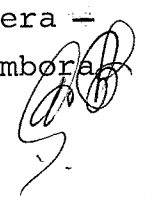


uma escrituração deficiente, com muitas falhas, mas é ao derredor das irregularidades globalmente apontadas que se deve concluir se é, ou não, cabível, na hipótese, o questionado arbitramento do lucro.

Embora se tenha dito que as irregularidades serão examinadas em conjunto, frente ao arbitramento do lucro, no entanto, não se pode deixar de salientar que, conquanto algumas das verbas arroladas pelos autuantes não sejam de fácil enquadramento, é de observar-se que, quanto às críticas, expostas pela defesa, umas são justas, outras injustas e algumas até erradas.

Erradas, por exemplo, se têm as afirmativas que a defesa faz em relação aos itens 9º e 10º dizendo que a decisão de primeiro grau reconheceu a procedência das contraditas da recorrente. O fato de não haver a autoridade julgadora singular proferido considerando específico a respeito desses itens, não implica em reconhecimento das razões de defesa, uma vez que tendo o ato recorrido feito alusão à informação fiscal de fls. 541/564, na qual houve pronunciamento contrário à pretensão, sem que aquele ato contradisse expressamente o que se afirmou na citada informação, prevalece a opinião que nesta se expôs. Daí a razão de haver-se intercalado, em cada um dos itens 9º e 10º, quando a eles se fez menção, na parte do relatório, aos argumentos da defesa, notas explicativas extraídas da informação fiscal.

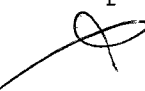
Injustas, porque não se confinem nos exatos termos da lei, são as opiniões que emite, por exemplo, a respeito do passivo fictício (itens 5º, 7º e 8º) como se este fato não se consubstanciase, se no dia, em que se deixou de registrar o pagamento da obrigação, houvesse saldo escritural de caixa, quando não é isso o que a lei diz, e sim que a "manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão de receita" (art. 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 ou art. 180 do RIR/80), sem nenhuma referência portanto a saldo de caixa. Isto sem se considerar que não são justas, em face do disposto no artigo 2º da Lei nº 2.354, de 29.11.1954 (artigo 157, § 1º, do RIR/80), as ponderações que a defesa faz pretendendo criticar o procedimento fiscal relativo a operações e valores que a recorrente omitiu em sua escrituração, embora



se observe que, em relação ao item 3º, a demonstração efetuada pelos autuantes se tenha processado por amostragem e envolva só o dia 09.10.1980 e revele pequena importância de omissão de receita. Há, porém, operações omitidas relativas ao movimento bancário (item 15º), não justificadas.

Outrossim improcedentes e, portanto, injustas as reflexões, quanto ao item 4º, em pretender-se apropriar a receita de serviços de transporte auferida de repartição pública no momento do seu recebimento, com desrespeito ao regime de competência, normalmente seguido pela legislação fiscal de regência. O regime de competência só não prevalece nos casos em que a lei expressamente excepciona. São os casos previstos nos artigos 283, 319, 320 e 345, § único, do Regulamento anexo ao Decreto nº 85.450, de 04.12.1980, dependendo do seu recebimento ou aproveitamento de que cogita a disposição legislativa cabível a cada um dos casos ali especificados, nos quais, em nenhum deles, se enquadra a recorrente, tendo-se desde já destituída de suporte legal a alegação de que, no registro de receita auferida da Prefeitura de Gravataí, a interessada adota o regime de caixa, em detrimento do de competência, ainda que venha demonstrar que se trata de operação a prazo, porque o recebimento dos valores se processa por medidas específicas de empenho.

É certo que afora os artigos regulamentares citados, a legislação fiscal de regência ainda excepciona, em outras hipóteses, o diferimento não da receita e sim da tributação dos ganhos de capital, havidos nos casos de fusão, incorporação e cisão (art.325), reavaliação dos bens do ativo permanente (arts. 326, 328 e 329) e do lucro inflacionário (arts. 361 e 363, § 2º), nos quais também não se encadeia a espécie dos autos. E aproveitando a oportunidade para comentar-se a questão que decorre do item 12º aventada pela defesa quanto à hipótese de poder diferir-se a tributação do lucro inflacionário, por não ter sido efetuada a correção monetária das obras em andamento cabe responder-lhe que, se fosse caso de tratar-se de tributação pelo lucro real, no qual o lucro inflacionário exerce realmente influência, parcela de lucro inflacionário apurada em procedimento de ofício não se difere.



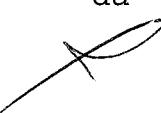
Justas se reconhecem as oponibilidades ao dever de escriturar o livro de Registro de Inventário quando a empresa somente presta serviços, escusado dizer, sem promover vendas de mercadorias ou produtos e desde que não mantenha em estoque peças de reposição. Nesta hipótese, não há o que inventariar e, por via de consequência, nem o que escriturar.

Procedem, portanto, as contraditas da defesa, em relação aos itens 1º e 2º, no comentário de que a recorrente não realiza vendas de mercadorias ou produtos, o que se pode confirmar desde já, uma vez que a acusação fiscal não se fixou nesse pormenor de vendas.

A controvérsia emerge do fato de denunciar-se que a recorrente possui, em estoque, peças de reposição e assim não estaria ela dispensada de escriturar o livro de Registro de Inventário.

A denúncia se baseia, fundamentalmente, nos documentos de fls. 10/18 e de fls. 565. Aqueles, de fls. 10/18, seriam de peças de reposição; este, de fls. 565, de existência, em 31.12.1980, de 45.580 litros de óleo diesel.

Embora os documentos de fls. 10/18 tratem de "Boletim de Viagens", mas se possa, dentro de certa reserva, inferir-se, pelo que consta na última coluna deles, que existam, na recorrente, peças de reposição e que o documento de fls. 565 possa ser admitido como pertencente à autuada, apesar de a defesa aduzir que no cabeçalho dele está dito que é controle de vendas do Posto de Gasolina Parque dos Anjos Ltda. e que a inscrição feita a máquina "Estoque SOGIL 31.12.1980" fora colocada maliciosamente pelo replicante (fls. 662/663), o critério seguido pelo procedimento fiscal na indicação do valor de Cr\$ 3.623.846,84 como total do inventário em 31.12.1980, não pode ser aceito. Deixa-se de aceitá-lo, não pelo alardeamento que a defesa faz em torno de haver dito a fiscalização que encontrou no dia 14.05.1981, a existência de um rascunho de materiais em almoxarifado em 31.12.1980. O fato de encontrar-se um documento em determinada data não significa que ele não pertença à data anterior e ade-

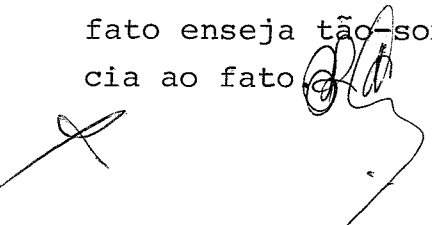


mais, quanto ao documento de fls. 565, este tem realmente a data de 31.12.1980, e não só aquela que se lhe inseriu a máquina, mesmo sendo duvidoso não se referir ele à própria recorrente. Desqualifica-se o citado inventário por não ser admissível que o levantamento de estoque (inventário) se faça por estimativa. Assim como não se aceita que a pessoa jurídica estime, através de critérios puramente subjetivos os seus inventários, em face do disposto no artigo art. 140, § 1º, do RIR/75, atual art. 163 do RIR/80, também não pode o fisco, servindo-se de idênticos procedimentos, estimá-los. A recíproca é verdadeira.

É, pois, unicamente, sob o aspecto de considerar-se estimado o inventário de 31.12.1980, com base em documentos que não oferecem a certeza de relacionarem-se com o inventário de peças de reposição ou com documento que não deixe dúvida de pertencer à recorrente, que se reputam justas as ponderações da defesa.

Pelo que se observa da informação fiscal, a fls.559, as divergências entre os valores registrados no livro Diário e os constantes da declaração de rendimentos do exercício de 1981 (item 11º), que a defesa diz resultar de erro no preenchimento do correspondente formulário, as disparidades proviriam de lançamentos retificadores do movimento bancário (item 15º) que teriam ocorrido após a entrega da declaração de rendimentos. A afirmativa fiscal se entre mostra por mera suposição, embora, fugindo aos seus hábitos em muito escrever suas contraditas, a defesa lhe tenha, quanto a essas divergências, dedicado pouquíssimas palavras, o que possibilita conjecturar-se que, apesar de mera, se cuida de forte suspeita.

Em relação ao item 13º "aquisição de sacos de cimento contabilizados como despesas", a defesa realça que, dando-se-lhes imputação errônea de despesa e se o correto seria imobilização, o fato enseja ~~tão-somente~~ glosa. Não dispensou, assim, grande importância ao fato



Examinados como foram, frente à prova dos autos, os vários itens da autuação, resta indagar se eles, em seu conjunto, tornam a escrituração imprestável à determinação do lucro real, positivo ou negativo, melhor dizendo do resultado do exercício, a fim de tomar-se por base de cálculo o arbitramento do lucro.

A desclassificação de escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro, é prática administrativa considerada de exceção, somente admissível quando for de todo impossível chegar-se ao resultado do exercício.

O caráter de excepcionalidade do arbitramento do lucro emerge das próprias disposições legais que consideram como princípio básico da tributação o lucro real. Tal entendimento se colhe do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978 (art. 399 do RIR/80), ao determinar que a pessoa jurídica, sujeita a tributação com base no lucro real, ficará submissível ao arbitramento do lucro, quando:

- a) não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras às quais está obrigada (inciso I);
- b) recusar-se a apresentar os livros ou documentos de escrituração à autoridade tributária (inciso III);
- c) a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável à determinação do lucro real, ou revelar evidentes indícios de fraudes (inciso IV).

Está provado nos autos que a recorrente mantém escrituração e não se recusou em apresentar os livros e os documentos contábeis, o que, de imediato, afasta a hipótese do arbitramento do lucro na forma da letra "b" retro.

Na forma da letra "a", também não há justificativa para o arbitramento do lucro, porquanto não se nega que a recorrente

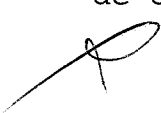
mantém escrituração, embora com falta de registro das operações de 28.12.1978 (item 12º da autuação), provável falha de transcrição da folha matriz, mera formalidade que não obsta a apuração do resultado das operações.

Na espécie dos autos, sobra, então, a hipótese da letra "c", consistente em perquirir se as irregularidades, falhas, ou os lapsos, que a escrituração da recorrente apresenta, são de tal ordem que a tornem imprestável à determinação do lucro real, ou revelam evidentes indícios de fraude.

O complemento "evidentes indícios de fraude" está afastado de plano, uma vez que a acusação fiscal não se fez no sentido de que a suplicante elaborara com fraude.

Restringe-se, portanto, a presente questão em esquadrinhar se a natureza das deficiências, apontadas nos quinze itens da autuação, é de tal grandeza ou gravidade que imponha o desprezo da escrituração e adote-se, em consequência, o fatal arbitramento do lucro. Para que isso ocorra é necessário que as deficiências da escrituração sejam de natureza material insanável, que não dêem para chegar-se à conclusão de precisar o valor do quantum seria o lucro real, se tais deficiências se expurgassem.

Se é certo que o fisco não está obrigado a refazer a escrita do contribuinte, quando se trata de falhas materiais insanáveis, certo é também que o ideal legislativo consiste em aproveitar-se ao máximo a escrituração, acrescentando-se ao resultado do exercício, que se acusar, as parcelas não habilmente esclarecidas ou carentes de comprovação. Não se deve esquecer que a legislação fiscal seleciona, por preferência, a tributação com base no lucro real. A tributação mediante o arbitramento do lucro é medida de exceção que a própria legislação fiscal prevê, quando for totalmente impossível chegar-se ao lucro real concreto, não sendo sequer necessário que a jurisprudência ou a doutrina saliente-lhe o caráter de excepcionalidade.



A circunstância excepcional do arbitramento do lucro, sobressaliente da própria legislação fiscal de regência, está no advérbio "quando", de que o dispositivo legal se serve para que se arbitre o lucro e se faça a tributação sobre este, quando a pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, não possuir condições de comprovar estoutro lucro.

Evidentemente, a ausência de balanço e demais peças correlatas impedem que se conheça o lucro real da pessoa jurídica. Aqui, não há semelhante ausência.

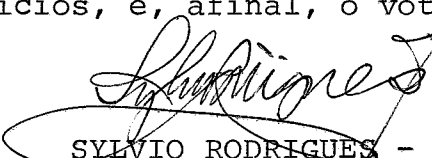
A falta do registro de inventário, componente de uma das parcelas que afetam o lucro real, também impede que seja ele conhecido. É porém, necessário entender-se que, se a pessoa jurídica só presta serviços, e não faz vendas de mercadorias ou produtos e nem sequer mantém bens em almoxarifado, não tem por que proceder a registro de inventário. Aqui também não resultou cabalmente provado o que havia para se inventariar, porquanto, afora os documentos de fls. 10/18 e 565, que já se acham examinados, nem sequer o termo de fls. 07, porque tenha sido firmado por pessoa não credenciada a representar a empresa, oferece a certeza pretendida pelo fisco.

Recusa na apresentação dos livros e documentos de escrituração tampouco ocorreu e nem se disse que a escrituração se contaminava de fraude.

Lapsos ou deficiências há. Não chegam, porém, a prejudicar a prestabilidade da escrituração. Tudo de deficiência se tornou perceptível dentro da própria escrituração, onde os lapsos foram detectados. As deficiências estão quantificadas. Então, não há por que a ação fiscal conduza os seus efeitos a uma evidente e ilegítima desclassificação de escrita, dado que, diante da prova dos autos condições existem de atingir-se a efetividade do lucro real. As deficiências da escrituração não têm profundida tamanha capaz de comprometer a seriedade dos registros contábeis e de encaminhar a solução do pleito para o arbitramento do lucro.



Rejeitarem-se, pois, as preliminares argüidas e pro  
ver-se, no mérito, o recurso, restabelecendo-se a tributação com ba  
se no lucro real, sem prejuízo de nova ação fiscal a respeito dos  
mesmos exercícios, é, afinal, o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.