



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

SESSÃO DE 26 de abril de 1993

ACORDÃO Nº 101-85.008

RECURSO Nº: 101.554 - IRPJ Ex. de 1989

RECORRENTE: COSSENSO ENGENHARIA REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS GERAIS LTDA.

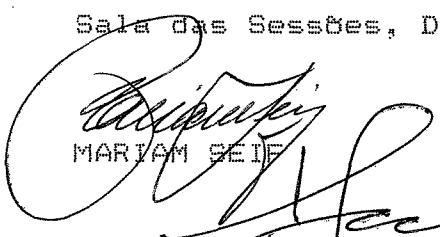
RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BRASILIA-DF

IPRJ - LUCRO REAL - Descabe a tributação pelo lucro real quando a contabilidade da empresa contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, faltando-lhe outrossim, documentário fiscal cuja existência a sociedade atribui a extravio sem comprovar a ocorrência de caso fortuito ou de força maior.

Vistos, relatado e discutos os presentes autos de recurso interposto por COSSENSO ENGENHARIA REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS GERAIS LTDA.

Acordam os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, DF, em 26 de abril de 1993


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELATORA


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 29 ABR 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.





MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

RECURSO Nº: 101.554

ACORDÃO Nº: 101-85.008

RECORRENTE: COSSENSO ENG^a REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS GERAIS LTDA.

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BRASÍLIA - DF

R E L A T O R I O

COSSENSO ENGENHARIA REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS GERAIS LTDA., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado contra a decisão do Sr. delegado da receita Federal em Brasília, DF, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 01/03, referente ao exercício de 1989.

A peça básica descreve e enquadra a irregularidade da seguinte forma:

"Omissão de receitas caracterizada pela não contabilização das Notas Fiscais de Serviços, emitidas contra os Órgãos Públicos, relacionadas no Programa SIAFI/88, no valor de Cz\$50.177.828,00.

Enquadramento legal: artigos 154, 157, 10, 181, 387, inciso II e 728, inciso III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80."

Cientificada da exigência em 25.09.90, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 27/93, em 24.10.90, alegando, em síntese, que:

- o pedido de registro como microempresa data de 15.02.85 e não do dia alegado no Termo de Verificação Fiscal;

- em razão do extravio de documentos de receita, devidamente comunicado à 2ª Delegacia de Polícia do Distrito federal, o contador da empresa limitou-se a registrar, no livro Diário, o aumento de capital e as correções monetárias, não registrando, em consequência, qualquer parcela de receita, nem tampouco qualquer parcela dispendida para a obtenção da receita;



PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

ACORDÃO Nº 101-85.008

- assim, no exercício de 1989, período-base de 1988, a escrita não reunia condições para fundamentar a tributação pelo regime do lucro real;

- o procedimento fiscal além de haver submetido à tributação toda a receita e não somente o excesso, vez que sua origem estava na execução de obras e não na prestação de serviços profissionais, que a excluiria do regime de microempresa, não atentou para o fato de que no livro Diário não foi lançada qualquer despesa;

- não há possibilidade de ser tributada a receita bruta, pura e simples, nos termos do artigo 44 do CTN e da legislação do Imposto de Renda que rege a matéria;

- enfim, o fato que "caracteriza o intuito doloso e autoriza a aplicação da multa de 150% é o ato material (calçar a nota, valer-se de nota fria para desviar receita, etc.) e não o ato meramente processual.

Instado a se manifestar, um dos autuantes, à fls. 98/99, opina pela manutenção do crédito tributário lançado, aduzindo que a própria contribuinte trouxe aos autos documentos que comprovam a correção do feito.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento, reduzindo, no entanto, a multa de 150% para 50%, nos termos da decisão de fls. 100/101, que porta a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA
ARBITRAMENTO DE LUCRO POSTULADO EM IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO - O arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posto à serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo."

Notificada da decisão singular em 25.07.91 e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs em 14.08.91 o recurso voluntário de fls. 106/113, onde além de reiterar os



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

ACORDÃO Nº 101-85.008

argumentos apresentados em sua impugnação, aduz que na declaração de fls. 11/14, consta um prejuízo de anos anteriores a compensar no valor de Cr\$19.191.163, sujeito à atualização monetária, para o qual não atentou a fiscalização quando da lavratura do auto de infração.

E o relatório.

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Nos termos do artigo 399 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980, deve a autoridade tributária arbitrar o lucro tributável da pessoa jurídica, sempre que:

a) estando sujeita à tributação pelo lucro real não mantiver escrituração contábil que atenda aos requisitos das leis comerciais e fiscais;

b) deixar de elaborar as demonstrações financeiras;

c) recusar-se a exhibir os livros ou documentos da escrita contábil;

d) a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para determinar o lucro real.

De ressaltar que ocorrida qualquer hipótese dentre as elencadas, desde que apurado o fato e devidamente consignado pela autoridade fiscalizadora, é seu dever, sua obrigação, tributar com base no lucro arbitrado.



PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

Acórdão nº 101-85.008

As duas primeira hipóteses acima descritas dispensam maiores considerações pois, como evidenciado, tratam da falta de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. A terceira também não traz consigo qualquer dificuldade na apuração e prova do fato ocorrido, pois a recusa por parte da pessoa jurídica em exhibir, à autoridade competente, os livros e documentos que tenha dado causa aos registros contábeis neles contidos, fica evidente pelo próprio comportamento da pessoa jurídica fiscalizada, devidamente registrado pela Fiscalização.

A existência de vícios, erros ou deficiências na escrituração mantida pela pessoa jurídica, de molde a torná-la imprestável para apurar o lucro real, na verdade, é uma das hipóteses que tem causado maiores controvérsias em razão do elevado grau de subjetividade que comporta sua análise e interpretação.

JOSE NAUFFEL, em seu "NOVO DICCIONARIO JURIDICO BRASILEIRO", José Konfino, 4ª Ed., 1965, define:

"VICIO - (Dir. Cic.) E todo defeito capaz de inquinar o ato jurídico, afetando-lhe a validade. Ex.: a coação, o dolo, a simulação, etc."

"ERRO - 1 - Erro é juízo incorreto acerca de uma coisa, de um fato ou de uma pessoa, derivado de ignorância ou do imperfeito conhecimento da realidade das circunstâncias concretas ou dos princípios jurídicos aplicáveis" (Cunha Gonçalves).

Do "NOVO DICCIONARIO DA LINGUA PORTUGUESA", de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, 2ª ed., Nova Fronteira, 1986, pág. 528, temos que:

"DEFICIENCIA (Do lat. deficientia) S. f. 1 - falta; falha; carência; imperfeição; defeito."

Em geral a escrituração contábil mantida pelas pessoas jurídicas não apresentam erros, pois são elaboradas por profissionais que possuem um mínimo de qualificação técnica. Já os vícios e as deficiências são mais frequentes, e muitas provocadas de forma intencional, visando mascarar ou alterar a realidade dos fatos ou os resultados apurados.



PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

Acórdão nº 101-85.008

Determina o artigo 32 da lei nº 5.844, de 1943, que a tributação da pessoas jurídicas se dará tendo por base o lucro real que será determinado a partir das demonstrações financeiras. Vale dizer, se não forem elaboradas as demonstrações financeiras estará afastada, de plano, a possibilidade de a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real.

Além do dever de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º), a escrituração deve abranger todas as operações realizadas pelos contribuintes, inclusive os resultados apurados (Lei nº 2.354/54, art. 2º).

Todos os atos ou operações que derivam do exercício normal da atividade ou objeto social da pessoa jurídica, que modifiquem ou possam modificar a sua situação patrimonial, devem, obrigatoriamente, ser lançados no livro Diário. Quando ocorre de a pessoa jurídica registrar indevidamente atos ou operações que não pode comprovar, por inexistentes, ou omitir registros contábeis de outros que ocorreram concretamente, o parâmetro mais adequado e aceito para avaliar a extensão dos vícios e das deficiências contidas na escrita contábil é a possibilidade que tem a Fiscalização, uma vez apurados tais fatos, de quantificar e mensurar as influências no patrimônio da empresa e, principalmente, a repercussão provocada no lucro tributável.

No caso sob exame temos que ocorreram os seguintes fatos:

a) a Fiscalização, em 05/09/90, intimou a recorrente a "... comprovar no prazo de 10 (dez) dias, a regular contabilização das receitas auferidas pela venda de bens e/ou serviços ...", no que não foi atendida;

b) através do termo de fls. 15, a Fiscalização reteve o Livro Registro de Serviços Prestados nº 01, o livro Diário nº 01, como também foi comunicado que teria ocorrido o extravio dos documentos fiscais;

c) no Livro Diário (fls. 21) consta que a pessoa jurídica registrou não ter ocorrido qualquer movimento durante os meses de janeiro a julho de 1988; em agosto daquele ano foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

Acórdão nº 101-85.008

promovido tão somente aumento do capital social; inocorrendo qualquer movimentação durante os meses de setembro a novembro, sendo certo que em dezembro registrou-se apenas a atualização dos saldos das contas;

d) a Fiscalização, conforme "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" de fls. 24, diante dos fatos apurados, consignou textualmente:

"1 - As fls. 20 do Livro registro de Serviços Prestados, a empresa afirma não ter havido movimento de abril/87 a abril/89. Entretanto, não é verídica a afirmação, visto que se o extravio dos documentos ocorreu em maio/89, o contribuinte por força do artigo 157 do RIR/80, deveria ter mantido sua escrituração contábil observando as leis comerciais e fiscais. Deveria ter reconstituído os atos e fatos contábeis, procedendo à apuração do resultado em 31/12/88, com fechamento do balanço (comprovantes às fls. 18 a 20)."

Como se constata, a recorrente não mantinha escrituração contábil que atendessem aos requisitos exigidos pela legislação comercial e fiscal, além de não possuir, também, a documentação comprobatória das operações realizadas durante o ano de 1988, base do exercício de 1989.

De ressaltar, por relevante, que não foram apuradas as demonstrações financeiras, como exigido pela legislação de regência, o que se apresenta suficiente, por si só, para desautorizar a tributação com base no lucro real.

Na fase impugnativa foram trazidos para os autos do presente processo os documentos de fls. 35 a 93, a propósito do que as autoridades lançadoras se limitaram a elencá-los segundo sua natureza, e a autoridade julgadora "a quo", invocando o disposto no artigo 174 do RIR/80, sustenta que a relação contida às fls. 17 e os documentos juntados às fls. 38/97, são suficientes para determinar o lucro real.

Ocorre que o citado artigo 174 do RIR/80 autoriza, uma vez apurado o lucro real pela pessoa jurídica, através de contabilidade comercial e fiscal, que atendam às exigências legais, que a autoridade tributária possa constatar sua exatidão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

Acórdão nº 101-85.008

e veracidade, ainda que para tanto tenha de recorrer ao exame da escrituração, dos livros e documentos mantidos por terceiros, ou, se for o caso, utilizar-se de qualquer outro elemento de prova em direito admitido.

Analisadas as peças integrantes dos presentes autos constata-se que a Fiscalização apurou, como receita omitida, a parcela de Cz50.177.828,00 (dos. fls. 04 e 17), tomando tal valor como lucro tributável.

Se é certo que segundo admitido tanto pela Fiscalização quanto pela autoridade recorrida, a escrituração mantida pela recorrente estava conforme com a legislação de regência, qual a razão para que fosse desconsiderado o prejuízo fiscal apurado e registrado na Declaração de Rendimentos (fls 14-v)? Também não há qualquer justificativa para o fato de ter a autoridade monocrática mantido a tributação com o cálculo do imposto incidindo sobre o montante da receita apurada como omitida, quando comprovadamente foram assumidos custos e despesas operacionais, necessários à execução dos serviços contratados, não registrados contabilmente, como ocorreu com as receitas.

Como bem declarado na decisão recorrida "... o arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posto à serviço da Fazenda Pública...", e como tal deve ser utilizado para apurar, o mais aproximadamente possível do real, a base de cálculo do tributo devido, sempre que não for possível chegar-se ao lucro real.

E é isto que se verifica no presente caso, pois, como ressaltado, a empresa apresentou sua declaração com base no lucro real, sem todavia satisfazer as exigências mínimas para ser tributada dessa forma. Não possuía escrita regular e até mesmo três talões de notas fiscais teriam sido extraviados, sem prova de que esse extravio se dera em razão de caso fortuito ou de força maior.

Omitiu em sua declaração a existência de receitas operacionais e também dos custos e despesas. Em suma, não poderia ser tributada pelo lucro real.

Valer-se o fisco do fato de o contribuinte apresentar declaração negativa de movimento operacional para simples-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

Acórdão nº 101-85.008

mente adicionar o valor da receita não declarada e, assim, tributá-la sem consideração dos custos e despesas necessários à percepção de tais receitas, não é razoável porque, dessa forma, o fisco estaria agindo com oportunismo, e abstração do que estabelece a lei de regência, que nesses casos determina o arbitramento do lucro (art. 7º do Decreto-lei nº 1.648/78).

Esse mandamento legal também elege preferencialmente a receita bruta como base do arbitramento, quando conhecida. Não o sendo, ele prescreve que o arbitramento tenha por base o valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores, observadas as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal (IN SRF nº 108/80).

Não se estaria aí permitido que o contribuinte utilize o arbitramento como forma de defesa, mas fazendo prevalecer o império da lei.

No que respeita a pretensão da empresa de enquadrar-se como microempresa, vale observar que, embora trazendo aos autos cópia do seu requerimento à Junta Comercial do Distrito federal, datado de 15/02/85, solicitando o seu registro como microempresa, no qual assevera que deferido ou seu registro, passaria a adotar a expressão "microempresa" em sua denominação social (o que, aliás, é uma imposição da própria lei que disciplina as microempresas), a recorrente não cumpria tal determinação legal, como se constata dos diversos requerimentos por ela apresentados às repartições públicas e ao próprio fisco no ano de 1988, inclusive na declaração de rendimentos do exercício de 1989. Segundo o julgador (fls. 101), a empresa, desde o exercício de 1987 declarou o IRPJ pelo formulário I.

Esses fatos põem dúvida à condição de microempresa da recorrente que, juntou cópia do seu requerimento à Junta Comercial do Distrito federal, mas não juntou cópia do registro, como seria o correto.

Nesse passo deve-se esclarecer que a empresa não poderia também ser tributada com base no lucro presumido porque sua receita bruta não era conhecida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10166/008.927/90-33

Acórdão nº 101-85.008

Por todo o exposto, não acolho a pretensão da recorrente de lhe ser deferido o tratamento previsto no artigo 12 da lei nº 7.256/84 e, tampouco, o do lucro presumido, mas recomendo que a tributação pelo lucro real, no caso concreto, não pode subsistir.

Enquanto não decair do seu direito de lançar o imposto, a Fazenda pública pode efetuar novo lançamento, desde que o faça de acordo com a legislação de regência.

Assim, dou provimento ao recurso, para julgar insubsistente o lançamento efetuado.

Brasília, DF, em 26 de abril de 1993

MARIAM SEIF - RELATORA