



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Lam-4
Processo nº : 10320.001230/96-98
Recurso nº : 119.169
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1992 a 1995
Recorrente : MAFRENSE GASOLEOS E COMÉRCIO LTDA
Recorrida : DRJ em FORTALEZA-CE
Sessão de : 14 de setembro de 1999
Acórdão nº : 107-05.738

ARBITRAMENTO DE LUCROS - A escrituração dos livros comerciais com vícios, erros ou deficiências que inviabilizem a determinação do lucro real da pessoa jurídica, devidamente escriturados, sem transcrição, inclusive, das demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, justifica o arbitramento de lucros (artigos 399, IV do RIR/80, 539, II, do RIR/94, 47, incisos II da MP nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981/95). A elaboração posterior de escrita ou sua apresentação ao fisco após o lançamento, não tem o condão de ilidir o ato administrativo praticado, prevalecendo como base de cálculo o montante de lucro arbitrado, consoante previsão do art. 44 do Código Tributário Nacional.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Em se tratando de contribuição calculada com base lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a exigência para sua cobrança é reflexiva e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação ao imposto constitui prejudgado na decisão relativa à contribuição. O lucro arbitrado constitui a base de cálculo da contribuição (art.2º e par. 1º e 2º, art.55 da MP nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981/95).

FONTE - ARBITRAMENTO - Reconhecida, no processo matriz, a ocorrência do fato econômico, consubstanciado no arbitramento de lucros da pessoa jurídica, a distribuição automática dos resultados aos sócios da empresa decorre de presunção legal, pelo valor arbitrado, líquido do imposto de renda e sua tributação se faz exclusivamente na fonte (art. 41 da Lei nº 8.383/91, art. 22 da Lei nº 8.541/92, art. 5º da Lei nº 9.064/95, e art.54 e §§ da MP nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981/95) .

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

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



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 NOV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO.

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

Recurso nº : 119.169
Recorrente : MAFRENSE GASOLEOS E COMÉRCIO LTDA

RELATÓRIO

MAFRENSE GASOLEOS E COMÉRCIO LTDA. sofreu arbitramento dos seus lucros, nos meses de janeiro de 1992 a dezembro de 1995, com fundamento nos arts. 399, inciso IV, e 400 do RIR/80, 539, inciso II, e 541 do RIR/94, e art. 47, inciso II, da Lei nº8.981/95, por não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, que não continham o movimento de suas filiais, e bem assim as demonstrações financeiras correspondentes aos anos fiscalizados (fls. 3/7 e 101/104).

Em conseqüência sofreu lançamentos reflexos referentes: 1) ao imposto de renda de fonte (fls. 62/65), com fulcro no artigo 41 § 2º da Lei nº 8.383/91, no artigo 22 da Lei nº 8.541/92, no artigo 5º, parágrafo único da Lei nº 9.064/95, e no artigo 54 parágrafos 1º e 2º da Lei nº 8.981/95; e 2) da Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 83/96), fundamentado nos artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/92, no artigo 2º e seus parágrafos da Lei nº 7. 689/88 e no artigo 57 da Lei nº 8.981/95..

A autuada impugnou a exigência de imposto de renda da pessoa jurídica e dos lançamentos decorrenciais (fls. 1049/1052), alegando em resumo que: a) a falta de registro, no Livro Diário do estabelecimento matriz, das operações de compra e de venda dos estabelecimentos filiais não se enquadra nas hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal; b) a fiscalização não poderia ter tomado, como fonte da receita bruta, as vendas registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis; c) apresentou aos agentes do fisco todos os livros fiscais e contábeis exigidos no Termo de Início de Fiscalização; d) na apuração do lucro arbitrado, a fiscalização não levou em conta a existência de custos e despesas operacionais correspondentes às receitas brutas; e). regularizou a escrituração contábil dos estabelecimentos filiais, retificando as Declarações

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

de Rendimentos dos exercícios financeiros de 1993,1994, 1995 e 1996, anos-calendário de 1992, 1993, 1994 e 1995, respectivamente.

Como prova de suas alegações, juntou cópia dos seguintes documentos: das folhas dos Livros Diários dos estabelecimentos filiais, das folhas dos Livros Diários do estabelecimento matriz, dos balancetes mensais dos estabelecimentos filiais, dos balancetes mensais do estabelecimento matriz, dos balanços semestrais do estabelecimento matriz relativos ao ano-calendário de 1992, dos balanços anuais do estabelecimento matriz, relativos aos anos-calendário de 1994 e 1995, do razão individual dos estabelecimentos filiais, do razão individual do estabelecimento matriz da Declaração de Rendimentos do exercício financeiro 1994, ano-calendário de 1993, retificadora, entregue em 20/12/96, da Declaração de Rendimentos do exercício financeiro de 1995, ano-calendário de 1994, retificadora, entregue em 20/12/96, da Declaração de Rendimentos do exercício financeiro de 1996, ano-calendário de 1995, retificadora, entregue em 17/12/96.

Por derradeiro, requereu a realização de nova fiscalização em face das provas produzidas.

A autoridade julgadora de primeira instância, após reconhecer a tempestividade da impugnação, deferiu-a parcialmente para reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% para 75%, em face do disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 c/c o artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN e o entendimento esposado no Ato Declaratório (COSIT) nº 001/97.

O julgador motivou o seu convencimento nos seguintes argumentos de fato e de direito:

"Trata-se de exigência por arbitramento do lucro pelo fato da escrituração ser imprestável para fins de apuração do Lucro Real, caracterizada pela falta, no Livro Diário do estabelecimento matriz, de contabilização das operações de compra e venda de combustíveis dos estabelecimentos filiais, e pela falta, também, das Demonstrações Financeiras. /

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

O levantamento, feito pela fiscalização, do montante das operações de compras e de vendas, englobando as operações do estabelecimento matriz e as dos estabelecimentos filiais, utilizando-se dos Livros de Registro de Entradas e dos Livros de Registro de Saídas, é aceitável como um procedimento de aferição da regularidade da escrituração. Portanto, qualquer diferença, face aos valores contabilizados no Livro Diário #o estabelecimento matriz, denota indício de escrituração com vícios, erros ou deficiências.

Para o caso, considerando que a atividade do contribuinte é o comércio de combustíveis derivados de petróleo, a utilização do Livro de Movimentação de Combustíveis no lugar do Livro de Registro de Saídas é, também, aceitável, pois aquele é de interesse fiscal de uso obrigatório por exigência do órgão fiscalizado dos revendedores de combustíveis, relativamente à compra e à venda de gasolina, álcool e óleo diesel. A rigor, não pode haver diferença entre o montante das compras e das vendas registrado nos Livros de Registro de Entradas e nos Livros de Registro de Saídas, respectivamente, com os valores controlados nos Livros de Movimentação de Combustíveis. "

Pela impugnação, concebe-se que o contribuinte refez a escrituração, após a lavratura dos autos de infração, incluindo as operações dos estabelecimentos filiais na contabilidade do estabelecimento matriz, como se pode verificar na análise das folhas do Livro de Razão Individual, tomando-se, por exemplo, o Razão Individual juntado pela fiscalização, cujas folhas estão anexadas às fls. 978/1.041, 751/830, 831/881, e o Razão Individual modificado juntado pelo contribuinte, cujas folhas estão anexadas às fls. 2.114/2.170, 2173 /2294, 2405/2794.

Sem dúvida, a manutenção à margem da contabilidade (Livro Diário, Livro Razão) das operações registradas nos livros fiscais (Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas) é causa para arbitramento do lucro, pois torna a escrituração imprestável para apuração do Lucro Real, identificando-se com a hipótese prevista no artigo 399, inciso IV, do RIR/80, no artigo 539, inciso II, do RIR/94, e no artigo 47, inciso II da Lei nº 8.981/95.

Com efeito, conforme decidiu o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 103.5441/83, ao apreciar matéria análoga (manutenção à margem da escrituração de movimento bancário), a não contabilização de todas as operações realizadas pelo estabelecimento filial da autuada, infringe o Código Comercial, artigo 12 "caput", primeira parte, e a Lei nº 2.354/54 (base legal do artigo 157, § 1º, do IIR/80 e do artigo 197, parágrafo único do IIR/94), instaurando insegurança quanto à fidelidade da escrita que, assim, pode ser recusada pelo fisco, abrindo-lhe a oportunidade de desclassificação da mesma para fins de arbitramento do lucro, com base na capitulação legal adorada.

Ademais, ressalte-se que o arbitramento do lucro decorreu, também, da

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

falta de registro das Demonstrações Financeiras no Livro 'Diário, fato não contestado. Cabível, portanto, o arbitramento, conforme dispõem o art. 399, inciso I, do RIR/80, o art. 539, inciso I, do RIR/94, e o art. 47, inciso I, da Lei nº 8.981/95.

Embora o contribuinte tenha regularizado a escrituração, o arbitramento continua válido, pois não se arbitra um lucro sob condição de regularização futura. Não é cabível, portanto, nova fiscalização.

Sobre o assunto, cite-se o Acórdão 1º CC 105.1.342/85:

"Cabível o arbitramento de lucro se a pessoa jurídica escritura o livro Diário por partidas mensais, não possui desdobramento, em subcontas, das chamadas contas coletivas, representativas de bens, direitos e obrigações, não apresenta à fiscalização os mapas de correção monetária do balanço e não escritura o livro de apuração do lucro real. A regularização, parcial ou integral, posterior à lavratura do auto de infração, de algumas dessas irregulares, não ilide a autuação, uma vez que não existe arbitramento condicional de lucro. "

Quanto à dedução dos custos e das despesas operacionais, na determinação do lucro arbitrado, esclareça-se que, para o caso, a adoção do lucro arbitrado já assume a incorporação de custos próprios da atividade. Assim, quando se aplica o percentual de 5% sobre a receita bruta de revenda de combustíveis derivados de petróleo, para a apuração do lucro arbitrado, isso significa dizer que o custo admitido foi de 95%. Não é permitida, também a compensação de prejuízos fiscais, como assim, determina a legislação tributária. (Art. 400, § 5º, do RIR/80, Art. 544 do RIR/94).

Quanto às Declarações de Rendimentos retificadoras, apresentadas pelo Lucro Real, esclareça-se que elas não surtirão efeitos no sentido de ilidir o arbitramento do lucro, pelo fato da não admissibilidade, uma vez que foram entregues após o início do procedimento fiscal, conforme determina a legislação pertinente (Art. 597 do RIR/80, Art. 880 do RIR/94)."

Manteve, outrossim, os lançamentos reflexos, devido à íntima relação de causa e efeito entre eles e o do imposto de renda.

Na fase recursal (fls. 3285/3290), a sucumbente, após relacionar as hipóteses em que a autoridade fiscal está autorizada legalmente a arbitrar os lucros das empresas, sustenta que não incorreu em nenhuma delas. Suas operações foram todas escrituradas no Diário e a simples falta do Livro de Registro de Saídas de suas filiais não justificariam a medida

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

extrema. O arbitramento foi adotado por comodismo da fiscalização, e em face da declaração prestada por seu contador da imprestabilidade formal, não material, dos seus livros e da documentação fiscal, manifestação de ordem subjetiva. Reitera esclarecimentos já prestados em sua impugnação.

É o Relatório.



Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - Relator.

Realmente, a empresa, que fizera opção de declarar o imposto pelo lucro real, não possuía escrituração em conformidade com as leis comerciais e fiscais, como demonstram a fiscalização, na peça básica, apoiada no Termo de Verificação de fls. 99 a 104, e o julgador "a quo".

Segundo consta do referido termo, foi apurado que ela não contabilizara as operações de suas duas filiais, tanto no que diz respeito a receitas como em relação aos custos e despesas, e não registrara no balanço suas demonstrações financeiras.

Daí, a fiscalização concluir que a contabilidade da pessoa jurídica não atende aos princípios consagrados pela legislação comercial e pela forma técnica contábil, logo esta é imprestável para fins de apuração do lucro real.

A declaração do contador da empresa, constante do Termo de Declaração de fls. 113, embora muito conclusiva sobre as deficiências da contabilidade da empresa, não foi a razão suficiente, uma vez que a fiscalização efetuou os levantamentos necessários à convicção da insuficiência da escrita para determinar o lucro real da pessoa jurídica.

E ao fazê-lo apoiou-se no Livro de Movimentação de Combustíveis no lugar do Livro de Registro de Saídas o que é aceitável, pois aquele livro, como bem alerta o julgador "a quo", é de interesse fiscal de uso obrigatório por exigência do órgão fiscalizador dos revendedores de combustíveis, relativamente à compra e à venda de gasolina, álcool e óleo diesel. Mais porque os livros fiscais, próprios da legislação estadual eram mantidos escriturados no que pertine às entradas e saídas de mercadorias.

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

Não cabe à fiscalização refazer a contabilidade da empresa para lançar o imposto com base no lucro real; ao contribuinte é que cabe essa obrigação.

No caso concreto, não estaria correta a fiscalização se se limitasse a adicionar as receitas das filiais ao resultado constante da contabilidade, posto que assim procedendo ignoraria custos e despesas. E, ainda, assumir a responsabilidade de estabelecer quais os dedutíveis e os indedutíveis.

O arbitramento de lucros não é uma punição, mas um do regimes de tributação que se segue, na impossibilidade de se tributar o contribuinte pelo lucro real.

Não há a menor dúvida de que, durante a fiscalização, a empresa não atendia as exigências legais para ser tributada pelo lucro real, como esclarece e demonstra a autoridade de primeira instância.

O imposto de renda tem por base: 1) o lucro real; 2) o lucro arbitrado; e 3) o lucro presumido.

A tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração regular e que seja apresentada ao fisco quando solicitada para revisão dos resultados apresentados em sua declaração do imposto. Assim, se escrituração dos livros comerciais contem vícios, erros ou deficiências, com ausência, inclusive, de transcrição das demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, que inviabilizem a determinação do lucro real da pessoa jurídica, justifica-se o arbitramento de seus lucros (artigos 399, IV do RIR/80, 539, II, do RIR/94, 47, incisos II da MP nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981/95).

Impõe-se o recurso à segunda forma de determinação da base de cálculo que é o arbitramento, considerando-se que a empresa optara por declarar o imposto pelo lucro real.

dh

ff

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

Não existe aí a menor conotação de penalidade e sim de se determinar a base de cálculo do imposto.

Inexistindo lançamento condicional, o lançamento regularmente efetuado pela autoridade administrativa só pode ser modificado ou extinto através de uma das formas estabelecidas pelo artigo 141 do Código Tributário Nacional, se reconhecer a ilegitimidade do lançamento. A elaboração ou refazimento posterior de escrita ou sua apresentação ao fisco após o lançamento, não tem o condão de ilidir o ato praticado, prevalecendo como base de cálculo o montante de lucro arbitrado, consoante previsão do citado Código, em seu art. 44 e artigo 47 da MP nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981/95.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais como faz certo o Ac. CSRF/01-0.241.

Consequentemente, a realização de diligência revela-se inteiramente despicienda.

De todo o exposto, conclui-se que o lançamento é correto, uma vez que a base de cálculo do imposto de renda pode ser arbitrada como está previsto no artigo 44 do Código Tributário Nacional, e o arbitramento se fez com fundamento na legislação de regência. Não houve assim desrespeito ao princípio da reserva legal consagrado nos artigos 3º e 142, par. ún., do referido Código.

A empresa não foi capaz de infirmar os fundamentos fáticos que autorizam a desclassificação de sua escrita e o conseqüente arbitramento de seus lucros.

E isso porque, como já se demonstrou, ela não mantinha realmente escrituração regular capaz de determinar com segurança o seu resultado real, justificando-se assim o arbitramento de seus lucros pelo fisco.

Processo nº : 10320.001230/96-98
Acórdão nº : 107-05.738

Igualmente, deve ser mantida a exigência referente à Contribuição Social, feita sob o pálio dos arts. 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88, 38 da Lei nº 8.383/91, e art.55 da MP nº 812, de 30/12/94 (convertida na Lei nº 8.981/95, uma vez que, lançada com fundamento nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto, e nenhum fato específico apresentou a defesa que justificasse tratamento diverso.

Outrossim, reconhecida, no processo matriz, a ocorrência do fato econômico, consubstanciado no arbitramento de lucros da pessoa jurídica, a distribuição automática dos resultados aos sócios da empresa decorre de presunção legal, pelo valor arbitrado, líquido do imposto de renda, e sua tributação se faz exclusivamente na fonte (art. 41 da Lei nº 8.383/91, art. 22 da Lei nº 8.541/92, art. 5º da Lei nº 9.064/95, e art.54 e §§ da MP nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981/95. Também aqui a empresa não alegou nenhum fato específico que determinasse outro tratamento tributário.

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso para manter o lançamento referente ao Imposto de Renda e os lançamentos decorrenciais do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição Social.

Sala das Sessões-DF, 14 de setembro de 1999.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES