



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10675.000360/97-65  
Recurso nº. : 128.591  
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs: 1992 a 1995  
Recorrente : REDE MINEIRA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 22 de maio de 2002  
Acórdão nº. : 101-93.842

IRPJ - DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA - ARBITRAMENTO DE LUCRO - É inteiramente procedente o arbitramento dos lucros por desclassificação da escrita, quando esta não obedece ao estabelecido na legislação comercial e fiscal, impossibilitando, assim, a verificação da correta apuração do lucro real.

MAJORAÇÃO DOS COEFICIENTES DE ARBITRAMENTO- A delegação conferida ao Ministro da Fazenda pelo § 1º do art. 21 da Lei nº 8.541/92, está limitada aos casos de arbitramento do lucro na hipótese de o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido ou deixar de cumprir com as obrigações acessórias a ela inerentes.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - PIS/REPIQUE E IRRF- Sendo a base de cálculo o valor do lucro arbitrado com as deduções previstas na lei, a redução da base de cálculo do IRPJ acarretará redução, no mesmo valor, do PIS/REPIQUE e do IRRF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - A disposição do § 2º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, só se aplica às empresas desobrigadas de escrituração contábil.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por REDE MINEIRA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para: I - quanto ao IRPJ, uniformizar os coeficientes de arbitramento em 30%; II - quanto ao IRRF e ao PIS/Repique, adequar o lançamento ao decidido em

PROCESSO Nº. : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.842

relação ao IRPJ; III - quanto à Contribuição Social Sobre o Lucro, cancelar o lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

PROCESSO Nº. : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.842

RECURSO Nº. : 128.591  
RECORRENTE : REDE MINEIRA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA.

## RELATÓRIO

REDE MINEIRA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 620/653, da decisão prolatada às fls. 605/612, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 02; PIS/Repique, fls. 50; IRFonte, fls. 60; e CSLL, fls. 77.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento decorre do arbitramento do lucro da contribuinte, em razão das irregularidades descritas no Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 03/07), quais sejam: livro Diário escriturado por partidas mensais sem apresentar livros auxiliares com os detalhes dos lançamentos diários; escrituração do livro Diário sem obediência à ordem cronológica das operações. Falta de cumprimento de obrigações acessórias a que estava obrigado, tais como: emissão de notas fiscais de venda e sua escrituração nos livros fiscais; falta de registro das demonstrações financeiras no livro Diário em 31/12/93 e falta de escrituração do livro Razão.

Em razão das irregularidades acima descritas, as autoridades autuantes decidiram pelo arbitramento do lucro nos anos-calendário de 1992 a 1994.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 410/602.



PROCESSO Nº : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº : 101-93.842

A autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente o lançamento, conforme decisão nº 186, de 15/02/01, cuja ementa tem a seguinte redação:

*"IRPJ*

*Exercício: 1992, 1993, 1994, 1995*

*LUCRO ARBITRADO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA. PARTIDAS MENSAS.*

*Registros contábeis feitos de forma global, em lançamento por partida mensal única, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares devidamente autenticados, contrariam, na determinação do lucro real, as disposições das leis comerciais e fiscais e acarretam desprezo à escrituração com o inevitável arbitramento do lucro para efeitos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*AUTO DE INFRAÇÃO. REFLEXO. Auto de Infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.*

*CSLL*

*AUTO DE INFRAÇÃO. REFLEXO. Auto de Infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.*

*IRRF*

*AUTO DE INFRAÇÃO. REFLEXO. Auto de Infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.*

*PEDIDO DE PERÍCIA – Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.747/93.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE"*

PROCESSO Nº : 10675.000360/97-65

ACÓRDÃO Nº : 101-93.842

Ciente da decisão monocrática em 03/04/01 (fls. 618), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 27/04/01 (protocolo às fls. 619), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a decisão de desclassificar a escrita do contribuinte é pessoal, do Auditor-Fiscal, que trabalha em cada caso. É subjetiva. Para um auditor a escrita pode ser passível de desclassificação. Para outro a escrita é válida para apurar o lucro real;
- b) que nos concursos públicos para preenchimento de cargos para AFTN, qualquer pessoa com curso superior pode se inscrever. Ora, se o candidato é formado em contabilidade, tem larga experiência profissional em contabilidade e é aprovado no concurso, logicamente saberá decidir sobre a prestabilidade ou não da escrita fiscal;
- c) que somente pela realização de perícia contábil é que pode-se desclassificar a escrita. Não é possível tributar por indícios e presunção;
- d) que impõe-se o provimento total ao recurso voluntário, com o restabelecimento da escrita.

Cita, ainda, na peça recursal, doutrina sobre o arbitramento de lucro, bem como jurisprudência sobre o assunto, relacionando inúmeros julgados que consideraram inaplicável o arbitramento em razão da possibilidade da apuração do lucro real.

Às fls. 781, o despacho da DRF em Uberlândia - MG, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



PROCESSO Nº. : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.842

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício, levado a efeito em razão da desclassificação da escrita pela falta de condições para a apuração do lucro real, conforme descrição dos fatos:

*“A empresa efetuou vários lançamentos no livro Diário, por partidas mensais, sendo o seu faturamento contabilizado com esta falha fundamental. Ao ser intimada, fls. 147, a apresentar livros auxiliares que detalhassem os lançamentos diariamente, não o fez, conforme resposta às fls. 148.*

*Ainda no livro Diário, constatamos que as fls. 138 a 140, cópia fls. 156 a 158, foram efetuados lançamentos referentes ao dia 27/06/91 e logo em seguida voltou para o dia 28/05/91 e depois para 07/06/91, ou seja, os lançamentos não foram feitos em ordem cronológica.*

*Envidamos todos os esforços possíveis no sentido de que pudéssemos verificar a exatidão do lucro real declarado pelo contribuinte, mas não há como fazê-lo, porque os valores das receitas declaradas no livro Diário, por partidas mensais, não são lastreadas por nenhum livro ou documento fiscal. Nesse sentido, foram feitas intimações e outros expedientes, inclusive junto aos órgãos fiscalizadores dos Poderes Públicos Municipal e Estadual, com o objetivo de que ficasse esclarecido o fato de o contribuinte ter deixado de emitir documentos fiscais e, conseqüentemente, não haver escriturado livros fiscais, também. As cópias dos documentos fls. 130 a 137 e 138, comprovam o nosso esforço em tal sentido. Por se tratar de aspecto relevante, ressaltamos o Ofício de nº 069, GAB/SRF/PARANAÍBA, datado de 10/10/96, no qual o Sr. Superintendente esclarece que o contribuinte em questão está sujeito as*

PROCESSO Nº : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº : 101-93.842

*referidas obrigações acessórias, ou seja, emitir notas fiscais e escriturar os correspondentes livros fiscais, de acordo com o dispositivos legais que regem as normas do ICMS, que o contribuinte está sujeito e deixou de observar, também.*

*Por sua vez, em suas respostas, fls. 131 a 133; 139 a 146, ele não apresentou qualquer livro ou nota fiscal, apenas "Faturas/Duplicatas", que foram emitidas e apresentadas de acordo com as suas conveniências, já que se trata de documentação de natureza comercial, cujo controle é exclusivamente seu e visa tão somente exercer o seu direito de receber dos tomadores dos seus serviços de rádio e televisão, os valores estabelecidos entre as partes, sem que nenhum órgão fiscalizador tenha conhecimento de tais operações.*

*Entendemos, salvo melhor juízo, que tal conduta não é admissível, por si só. Todavia, como já dissemos, e mais sério ainda, quando este fato é seguido de lançamentos contábeis que não permitem verificar dia a dia, quais foram os agentes que receberam ou que pagaram e, nem muito menos ainda, em quais valores cada um promoveu alteração no patrimônio da empresa, pois os lançamentos são feitos ao final do mês e com o título "vendas conforme notas fiscais diversas" e, repetimos, não há nota fiscal nenhuma.*

*No caso presente, a empresa efetua todos os pagamentos de seus custos e despesas durante todo o mês, sem demonstrar e comprovar de onde são tirados os recursos financeiros para fazer face a tais aplicações, já que somente no final do mês e que ela lança os valores de suas receitas e, ainda, com as irregularidades já registradas nos parágrafos anteriores. Ficamos, assim, impedidos de proceder as necessárias verificações do seu caixa, porque intimamos a empresa apresentar livros auxiliares mas ela não os apresentou. Conseqüentemente, não há como se saber qual o saldo de seu caixa em nenhum dia de qualquer mês no período em que o contribuinte foi fiscalizado.*

*Mais dois fatos relevantes para a análise do presente caso, são os de que o contribuinte deixou de registrar o balanço no livro diário ao encerrar o ano-calendário de 1993, e ainda não escriturou o razão, conforme dispõe o art. 14 da Lei nº 8.218/91, e art. 62 da Lei nº 8.383/91, durante todo o período a partir de 01/01/92, pois, este também, como o Diário, foi escriturado com lançamentos contábeis*



PROCESSO Nº : 10675.000360/97-65

ACÓRDÃO Nº : 101-93.842

*resumidos mensalmente e com as demais falhas mencionadas anteriormente.*

*A título de exemplo, estamos anexando cópias das referidas faturas às fls. 274/407 e dos lançamentos feitos no livro Diário e no Razão, onde constam as falhas apontadas neste auto de infração, fls. 149/273.”*

Inicialmente, cabe registrar a não necessidade da realização de perícia para comprovar o regular procedimento do trabalho fiscal, pois os autos possuem todos os elementos necessários para a devida apreciação do feito.

Apesar de a recorrente fundamentar sua defesa sob o argumento de que o lançamento foi procedido por presunção, tendo juntado aos autos farta jurisprudência sobre a matéria, tal fato não tem aplicação ao presente caso, como veremos a seguir.

A norma legal tributária não põe em dúvida que os contribuintes pessoas jurídicas, sujeitos à tributação com base no lucro real, devem possuir escrituração contábil completa e atualizada, com obediência à legislação vigente a aos princípios e convenções geralmente aceitos em contabilidade.

Por isso mesmo, quando intimados pelos agentes do Fisco, devem exhibir os documentos e os livros comerciais e fiscais que lhes foram solicitados, em boa ordem, devidamente escriturados e em dia.

Se não o fizerem, ou não estiverem em condições de fazê-lo, torna inviável, ou impossível verificar qual o verdadeiro lucro real e, por conseqüência, se pagaram ou estão pagando o tributo devido.

Daí a autorização legal para o arbitramento do lucro, caso a escrituração contenha vícios insanáveis.



PROCESSO Nº : 10675.000360/97-65

ACÓRDÃO Nº : 101-93.842

Sendo certo que o ato administrativo de lançamento é um ato vinculado, exige-se para sua validade o atendimento de certos pressupostos objetivos (no caso, a ocorrência das hipóteses previstas em lei para o arbitramento do lucro) e também subjetivos (competência do agente etc.). Todavia, uma vez atendidos esses pressupostos objetivos e subjetivos, isto é, regularmente constituído, o crédito somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional, na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias, segundo o artigo 141 do Código Tributário Nacional.

Consta dos autos que os livros contábeis e fiscais, bem como os documentos que respaldaram a escrita foram solicitados desde o início da ação fiscal em 24/05/96 (fls. 89).

Novamente intimada em 14/03/97 (fls. 147), a apresentar os livros auxiliares que detalhassem os lançamentos diariamente, respondeu (fls. 148), que **“os livros auxiliares solicitados no presente termo não constam dos arquivos da empresa...”**.

Após decorrido prazo suficiente para a apresentação da documentação requerida, mesmo assim a empresa não atendeu à solicitação da fiscalização para que apresentasse a escrituração com o atendimento dos requisitos necessários estabelecidos pela legislação de regência. Ou seja, mesmo após intimada e dispendo de prazo para a regularização, a escrituração permanecia com vícios insanáveis que impossibilitaram ao Fisco de verificar a exatidão dos lucros mensais apresentados como tributáveis.

O conjunto de falhas verificado pela fiscalização foi o motivo determinante da desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento dos lucros, quais sejam:



PROCESSO Nº : 10675.000360/97-65

ACÓRDÃO Nº : 101-93.842

- livro Diário escriturado por partidas mensais, sem o acompanhamento de livros auxiliares que detalhassem os lançamentos diariamente;
- escrituração do livro Diário sem a observância da ordem cronológica dos lançamentos;
- falta de emissão de notas fiscais de prestação de serviços, bem como a escrituração das receitas nos livros fiscais;
- falta de transcrição do Balanço no livro Diário em 31/13/93.

A legislação é clara ao determinar que a escrituração deve abranger todas as operações realizadas pela pessoa jurídica. Tal exigência fiscal prende-se ao fato de possibilitar ao fisco o exame da contabilidade dos contribuintes para verificar a exatidão do lucro apresentado como tributável.

No caso em tela, com todas as lacunas acima descritas, torna-se impossível uma auditoria fiscal com a destinada à conferência da apuração do lucro real através dos registros contábeis. Assim, a lei determina a apuração com base em arbitramento, como colocado no auto de infração.

Verifica-se que, com prudência, durante a diligência, a fiscalização deu todas as oportunidades para a recorrente recompor seus registros. No entanto, das intimações levadas a efeito, e do prazo concedido, obteve-se a resposta da impraticabilidade da feitura dos mesmos.

A determinação do lucro real exige o conhecimento de todas as receitas e resultados operacionais e não operacionais, de todos os custos e despesas da empresa, bem como sua regular escrituração e comprovação, além das demonstrações financeiras. Aí estão incluídos os seguintes itens: levantamento físico dos estoques quando do encerramento de cada período de apuração; escrituração de todas as operações realizadas pela pessoa jurídica, inclusive das vendas realizadas,



PROCESSO Nº. : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.842

da movimentação bancária e das receitas financeiras e, por último, a apuração do lucro real, procedimentos imprescindíveis que a recorrente deixou de observar em sua contabilidade.

Assim, entendo que o procedimento adotado pela fiscalização foi correto e atendeu ao disposto em lei, por imprestável a escrituração para fins de apuração do lucro, uma vez que impede a sua verificação pela autoridade tributária, mesmo porque, caso procedesse de outra forma, aí sim poderia ser questionada a ação fiscal.

A jurisprudência deste Conselho tem admitido o arbitramento dos lucros quando a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real, a exemplo das seguintes decisões:

Acórdão nº : 101-90.691, de 25 de fevereiro de 1997

*LUCRO ARBITRADO - ABANDONO DE ESCRITA PARTIDAS MENSAS - Registros contábeis feitos de forma global, em lançamentos por partida mensal única, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares, contrariam, as disposições das leis comerciais e fiscais na determinação do lucro real, ensejando o desprezo da escrituração, com o inevitável arbitramento do lucro.*

Acórdão nº : 101-90.612, de 07 de janeiro de 1997

*IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - A falta de escrituração de acordo com as leis comercial e fiscal autoriza a tributação pelo lucro arbitrado na forma prevista no artigo 399, inciso I, do RIR/80.*

Acórdão nº : 107-06339, de 25 de julho de 2001

*IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - A escrituração do Livro Diário por lançamentos mensais, de forma resumida, sem a adoção de livros auxiliares para registro individualizado, com inobservância do disposto no artigo 47, inciso III da Lei nº*



PROCESSO Nº. : 10675.000360/97-65

ACÓRDÃO Nº. : 101-93.842

*8.981/95, enseja a desclassificação da escrita do contribuinte, dando lugar ao arbitramento de seus lucros.*

Acórdão nº 107-05578, de 18 de março de 1999

*IRPJ - ARBITRAMENTO - A escrituração do Livro Diário em partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares, inviabiliza a ação fiscal de verificação da exatidão do lucro real declarado pela empresa, autorizando o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.*

Acórdão nº 107-05798, de 10 de novembro de 1999

*IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - Impõe-se o arbitramento de lucros, quando o contribuinte optante pelo lucro presumido, descumpra a obrigação acessória de escrituração do livro caixa em ordem cronológica e detalhada (Lei nº 8.541/92 art. 18, I).*

Acórdão nº 107-05578, de 18 de março de 1999

*IRPJ - ARBITRAMENTO - A escrituração do Livro Diário em partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares, inviabiliza a ação fiscal de verificação da exatidão do lucro real declarado pela empresa, autorizando o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.*

Fundamentou-se o lançamento nos incisos I, III e IV do art. 399 e 539 do RIR/94, ou seja, falta de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o art. 172 do mesmo RIR, o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária e a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido.

Entendo que o procedimento fiscal quanto ao arbitramento dos lucros foi correto, porém, necessário se faz examinar se o arbitramento está de acordo com as normas previstas na lei.



PROCESSO Nº. : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.842

Para os períodos de que se trata, os critérios de arbitramento estão previstos no art. 80 do Decreto-lei 1.648/78 ( fatos geradores ocorridos em 1991) e no art. 21 e § 1o da Lei 8.541/92 ( fatos geradores ocorridos em 1992, 1993 e 1994).

A autoridade lançadora aplicou o coeficiente de arbitramento de 30% em relação ao período-base de 1991. Para o ano-calendário de 1992, os coeficientes foram os seguintes: jan: 31,80%; fev: 33,70%; mar: 35,73%; abr: 37,87%; mai: 40,14%; jun: 42,55%; jul: 45,10%; ago: 47,81%; set: 50,68%; out: 53,72%; nov: 56,94%; dez: 60%.

Para o ano-calendário de 1993, em todos os meses o percentual foi de 60%, bem como para o ano-calendário de 1994.

Ocorre que a Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou a jurisprudência no sentido de que é incabível o agravamento do percentual de arbitramento do lucro na hipótese de arbitramento em períodos sucessivos, quer pela aplicação da Portaria MF 22/79, quer pela Portaria MF 524/93. Funda-se essa interpretação no fato de que o Ministro da Fazenda exorbitou da competência delegada, uma vez que não se limitou em fixar os percentuais de arbitramento em função da atividade econômica do contribuinte, mas estabeleceu coeficientes de agravamento para a hipótese de arbitramentos sucessivos. A disposição legal para o agravamento passou a integrar a legislação tributária com o advento da Lei 8.981, de 20/01/95.

Portanto, no presente caso, deve ser uniformizado o coeficiente de arbitramento do lucro em 30% sobre a receita bruta.

## **LANÇAMENTOS DECORRENTES**

Quanto aos procedimentos decorrentes, repousando no mesmo suporte fático, devem lograr idênticas decisões. Entretanto, também, é certo que devem ser observadas as peculiaridades próprias de cada tributo.



PROCESSO Nº : 10675.000360/97-65  
ACÓRDÃO Nº : 101-93.842

No caso da contribuição social sobre o lucro, tratando-se de lucro arbitrado, a previsão legal para sua cobrança ocorreu com o advento da Medida Provisória número 812/94 e seu artigo 55, portanto, somente poderia ser exigida para os fatos geradores ocorridos em 1995, tendo vista que:

- a) a base de cálculo da contribuição, em conformidade com a Lei número 7.689/88, tem como ponto de partida o resultado do exercício, que é apurado de acordo com a contabilidade: não previu que a contribuição fosse calculada com base no lucro arbitrado;
- b) a lei número 8.383/91, embora tenha estabelecido que a contribuição social das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado fosse devida mensalmente, não estabeleceu qual seria a sua base de cálculo.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para:

- I- Quanto ao IRPJ, uniformizar os coeficientes de arbitramento em 30%.
- II- Quanto ao IRRF e ao PIS/Repique, adequar o lançamento ao decidido em relação ao IRPJ.
- III- Quanto à Contribuição Social Sobre o Lucro, cancelar o lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 22 de maio de 2002

  
**PAULO ROBERTO CORTEZ**