



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Recurso nº. : 138159
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1996 a 1998
Recorrente : GML EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.
Recorrida : 3ª. TURMA/DRJ em Belo Horizonte – MG.
Sessão de : 20 de outubro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.713

IRPJ – CSL – IRF – PIS-REPIQUE - ARBITRAMENTO DE LUCROS - Não prevalece o arbitramento de lucros quando, a despeito dos lançamentos no livro Diário constarem apenas na data final de cada mês, estão individuados, identificando de forma clara e inquestionável as contas envolvidas e as operações realizadas pela contribuinte, permitindo a realização de auditoria contábil e fiscal.

Recurso provido.

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

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

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM:

18 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

Recurso nº. : 138.159
Recorrente : GML EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face de acórdão da DRJ em Belo Horizonte – MG, que manteve exigência derivada de arbitramento de lucro, apurado mensalmente entre 01/01/95 a 31/12/97.

Há exigências de IRPJ e CSL para todos os meses, de IRF sobre lucro arbitrado para meses do ano-calendário de 1995, e PIS-REPIQUE para meses de 1995, janeiro e fevereiro de 1996.

O arbitramento do lucro tomou como base o patrimônio líquido corrigido monetariamente, nos termos do artigo 51, inciso IV, da Lei 8.981/95, tendo em vista ter a fiscalização considerado como imprestável a escrituração da contribuinte.

Os fatos foram bem descritos pela decisão recorrida, conforme abaixo:

“O adequado deslinde da questão, depende da apreciação pormenorizada da minuciosa `descrição dos fatos` no auto de infração às fls. 18/22, como adiante se faz:

1. Termo de Intimação Fiscal de 19/07/2000:

A contribuinte foi intimada inicialmente em 19/07/2000 (fl. 309) a apresentar livros e recibos de entrega de declarações/DCTF. Nesse ínterim, a fiscalização constatou que as declarações de rendimentos dos anos-calendário de 1992 a 1997 foram todas elas entregues intempestivamente em 01/07/1998. Constatou, adicionalmente que as declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, com exceção dos dados cadastrais, foram entregue sem o preenchimento de quaisquer dados e valores (fls. 98/171).

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

Assim sendo, em 16/08/2000, a contribuinte foi intimada (fl. 327) a apresentar, em relação aos sobreditos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, declarações de rendimentos retificadores, dado a notória irregularidade, uma vez que na declaração relativa ao ano-calendário de 1994, foram consignados valores relativos aos grupamentos do Ativo e do Passivo (fls. 70/97).

A demonstrar a carência de controles e fragilidade da escrituração a fiscalização destaca que a contribuinte fez a entrega de sucessivas declarações de rendimentos retificadores, circunstância esta que a título de informação e delimitação de cenário, adiante é sumariada:

Ano-calendário	Nº da Declaração	Data de entrega	Situação
1994	767302	01/07/1998	Liberada
1994	802001	24/07/2000	Retificadora
1995	9354151	01/07/1998	Em branco
1995	9405631	26/09/2000	Retificadora
1996	1961968	01/07/1998	Em branco
1996	7886890	21/07/2000	Cancelada
1996	7884776	26/09/2000	Retificadora
1997	3915032	01/07/1998	Em branco
1997	4007621	26/09/2000	Retificadora
1997	4010728	28/11/2000	Retificadora

2. Termo de Verificação e Intimação Fiscal de 1610812000:

Cerca de um mês depois, tendo em vista que a contribuinte não apresentou o livro Diário, a fiscalização lavrou o termo em epígrafe (fl. 328), com fito de formalizar a constatação de que não foram apresentados os livros Diário e reiterar a intimação, concedendo novo prazo de 10 (dez) dias.

3. Termo de Retenção de Livro de 20/09/2000:

Nesta data a fiscalização reteve o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR nº 01 (fl. 329);

4. Termo de Intimação Fiscal de 2411012000:

Por meio deste termo (fls. 358/359) a fiscalização reiterou a intimação para que a contribuinte

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

apresentasse o livro Diário e a respectiva documentação comprobatória das operações.

Além disso, intimou-a a apresentar esclarecimentos sobre dados contábeis correspondentes às modificações de valores transportados de uma para outra declaração do ano seguinte.

Requeru, também, a comprovação, via documentação hábil e idônea, do passivo circulante e do passivo exigível a longo prazo dos anos-calendário de 1995 a 1997, a ser efetuada mediante o preenchimento de planilhas intituladas "Demonstrativos da Composição do Passivo", fornecidas pelo próprio fisco.

5. Apresentação dos "Demonstrativos de Composição do Passivo" em 20/11/2000:

A fiscalizada apresentou os "Demonstrativos de Composição do Passivo" (fls. 371/374) em 20/11/2000, porém de forma reduzida, com registros anuais, em que pese ter sido alertada de tal impropriedade, haja vista que os demonstrativos deveriam ter sido preenchidos de forma individuada, acompanhados dos documentos comprobatórios correspondentes a cada lançamento.

6. Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de 11/12/2000:

Diante desse fato a fiscalização lavrou o termo de constatação, cuja ciência da fiscalizada é comprovada por sua assinatura à fl. 375, onde fez constar, textualmente que:

"... compareci ao estabelecimento da contribuinte acima identificada, constatando que a mesma deixou de cumprir o Termo de Intimação Fiscal, de 24/10/2000, no que se refere a apresentação dos livros e dos documentos referentes aos elementos solicitados no respectivo Termo.

A fiscalizada apresentou, nesta data, os esclarecimentos, por escrito, em relatório de 09 (nove) folhas, sem quaisquer documentos comprobatórios dos dados ali constantes. (grifos nossos).

Reitero, neste ato o Termo de Intimação Fiscal de 24/10/2000, estabelecendo o prazo de quarenta e oito horas para o seu atendimento, a contar desta data."
(sic)

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

7. Apresentação dos livros Diário de 1995, 1996 e 1997:

Logo após, a contribuinte apresentou à fiscalização os livros Diários nos 19, 20 e 21 contendo a escrituração relativa aos anos de 1995, 1996 e 1997.

A fiscalização constatou que todos os livros haviam sido registrados na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - JUCERJA em 12/12/2000, ou seja, estava comprovado, no mínimo, que se tratava de pessoa jurídica que não mantinha escrituração do livro Diário, haja vista que o registro havia sido efetuado a cerca de 05 (cinco) meses após o início da ação fiscal. (fls. 388/393).

Coincidentemente, tais livros Diário haviam sido registrados na JUCERJA, após as repetidas retificações das declarações de rendimentos do IRPJ;

A fiscalização constatou, ainda, que a escrituração era efetuada por partidas mensais.

8. Termo de Intimação Fiscal de 05/02/2001:

Diante disso, levando em conta que os livros Diário apresentados estavam escriturados de forma reduzida, mensalmente, a fiscalização lavrou Termo de Intimação Fiscal, cuja ciência da interessada é comprovada por sua assinatura à fl. 376, onde concedeu prazo de 30 (trinta) dias para que ela apresentasse, além dos livros auxiliares, escriturados dias a dia, com individualização das operações nos termos do art. 258 e parágrafos do RIR de 1999, também a respectiva documentação comprobatória.

9. Termo de Constatação Fiscal de 16/04/2001:

Por meio deste termo, em 16/04/2001 (fl. 377) a fiscalização asseverou, formalmente, dando ciência à interessada, o descumprimento da intimação de 05/02/2001, nos seguintes termos:

"... a fim de resguardar os interesses da Fazenda Nacional, fica constatado, através deste Termo, que a fiscalizada não cumpriu, até a presente data, o solicitado pelo Termo de Intimação Fiscal lavrado em 05/02/2001. (grifo nosso)

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

Para constar e surtir os seus legais efeitos, lavrei o presente Termo, o qual vai assinado por mim e pelo representante da fiscalizada, a quem foi entregue uma cópia."

10. Termo de Intimação Fiscal de 17/04/2001:

Por este termo (fl. 378), em 17/04/2001, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar o livro Razão Auxiliar em UFIR Diária, registro obrigatório até 31/12/1995, nos termos dos arts. 409, 410 e 411 do RIR de 1994, reputado indispensável ao exame no presente caso.

Reiterou, ainda, a intimação para que fossem apresentados os livros auxiliares, em face de os livros Diário terem sido escriturados de forma reduzida.

11. Termo de Constatação e de Retenção de Livros Diário de 04/05/2001:

Por meio deste termo, em 04/05/2001 (fl. 379) a fiscalização asseverou, formalmente, dando ciência à interessada, o descumprimento da intimação de 17/04/2001, nos seguintes termos:

"... a fim de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, fica constatado, através deste Termo, que a fiscalizada não cumpriu, em sua íntegra, até a presente data, o solicitado pelo Termo de Intimação fiscal lavrado em 17/04/2001." (grifo nosso).

A fiscalização reteve, ainda, os livros Diário n^{os}. 015 a 018, contendo a escrituração de 1992 a 1994, registrados na JUCERJA em 14/09/2000, e os livros Diário n^{os} 019 a 021, contendo a escrituração de 1995 a 1997, registrados na JUCERJA em 12/12/2000.

Referidos livros Diário, além de escriturados em forma resumida, por partidas mensais, somente foram registrados na JUCERJA após o início da ação fiscal ocorrido em 19/07/2000.

12. Termo de Intimação Fiscal de 11/05/2001:

Por meio deste termo, à fl. 394, em 11/05/2001, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, ordenada cronologicamente, a documentação comprobatória hábil e idônea do "Passivo Exigível a Longo Prazo", referente às pessoas

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

ligadas: Mac Laren Aço e Fibra S/A; Corena Constr. Navais S/A; Fundação Mac Laren; e Mac Laren Estaleiros e Serv. Marítimos S/A, nos valores de R\$ 436.862,60, R\$ 205.526,18, R\$ 158.837,96 e R\$ 4.243.701,73, respectivamente.

Em 24/05/2001, a contribuinte requereu dilação de prazo em 15 (quinze) dias, alegando grande volume de documentos e carência de pessoal (fl. 395).

Em 25/06/2001, a fiscalizada requereu nova dilação de prazo, alegando dificuldades para juntar os documentos (fl. 396).

13. Apresentação dos “Demonstrativos” em 06/07/2001:

A fiscalizada apresentou os “Demonstrativos de Composição do Passivo” (fls. 397/439) em 26/07/2001.

O atuante afirma que em decorrência do exame de tais demonstrativos, pôde constatar a total imprestabilidade da contabilidade da empresa. A uma, em face da escrituração do Diário ser efetuada por partidas mensais, sem respaldo em livros auxiliares exigidos na forma da lei. A duas, porque os índices de correção monetária computada nos saldos estavam em desacordo com os índices estabelecidos na legislação. Além disso, a fiscalização referenciou outras falhas, erros e deficiências pontuais, que adiante serão apresentadas.

14. Termo de Retenção de Documentos de 06/07/2001:

Foram retidos pela fiscalização os documentos mencionados neste Termo (fl. 440), cujas cópias reprográficas, não autenticadas, constam às fls. 441/488.

Nesse contexto, em sede ainda de conhecimento, releva transcrever elucidativo trecho da descrição dos fatos no auto de infração, onde após minudenciar as irregularidades supra citadas na escrituração detectadas por ocasião do exame das contas do Passivo Exigível a Longo Prazo em que é efetuado o registro da movimentação das operações com pessoas ligadas, o atuante assevera que:

"20. Através do exame do passivo Podemos constatar a total imprestabilidade de sua contabilidade, primeiro, pela elaboração de diários escriturados de forma

Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

reduzida, sem o respaldo de livros auxiliares exigidos na forma da lei, segundo a correção monetária computada em seus saldos está totalmente em desacordo com os índices estabelecidos pela legislação de recência, afora outros -craves erros a seguir ilustrados, referentes a uma única conta - Passivo Exigível a Longo Prazo."

"21. Isto posto e dada a total impossibilidade de se apurar o lucro real da fiscalizada, não só pelas incorreções na contabilidade em geral, como também pela impossibilidade material desse mister, eis que para uma simples comprovação de passivo foi tarefa que não pode ser cabalmente demonstrada, pelos obstáculos alegados pela própria fiscalizada, necessário se faz o arbitramento de seus lucros, referente aos períodos em exame (1995 a 1997)."

"22. A apuração do imposto de renda através da sistemática do lucro real depende da existência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, devidamente lastreada em documentação hábil e idônea, sem a qual é exigido o arbitramento do lucro para efeito de tributação."(sic) (grifos nossos)."

Irresignada com o feito fiscal, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 549, com os seguintes argumentos:

- argüiu a preliminar de decadência quanto ao ano-calendário de 1995, considerando decadente o direito de lançar do fisco a partir de 31/12/2000, data anterior à da ciência do lançamento, que afirma ter sido 21/12/2001;

- no mérito, iniciou por esclarecer que a sociedade é uma "holding", sem nunca ter desenvolvido qualquer prestação de serviço, sendo inconseqüente qualquer exigência em face da inexistência de lucro;

- aduziu que os erros apontados pela fiscalização eram sanáveis e que colocou toda a documentação do passivo à disposição dos auditores, juntando outros demonstrativos, embora reconhecendo que os lançamentos no Livro Diário foram por partidas mensais.



Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

- afirmou que não se pode tributar patrimônio, e que a cobrança não deve decorrer de presunções, sendo o arbitramento medida extrema;

- *ad argumentandum*, indicou que houve erro na apuração, tendo em vista a multiplicação do percentual de arbitramento pelo número de meses, bem como pelo fato de que o disposto no § 1º, do artigo 27, da Lei 9.430/96 só teria aplicação para o ano-calendário de 1997.

-argumentou também quanto ao valor do patrimônio líquido utilizado, pois o valor de 31/12/94 corrigido monetariamente deveria ter sido corrigido somente até 31/12/95, pois a partir daí não mais haveria correção monetária de balanço, não se podendo utilizar o contábil em montante superior, por ter sido desconsiderada a escrita da contribuinte.

- pediu o cancelamento da autuação.

Decisão recorrida a fls. 727, mantendo *in totum* a exigência.

Recurso a fls. 776, em que a recorrente reitera e alarga os seus argumentos, merecendo destaque os seguintes:

- aponta que havia receita bruta conhecida, juntando integralmente os Livros Diários, e que, sendo uma "holding", sua receita só poderia derivar de equivalência patrimonial, receitas financeiras e de ganhos de capital, todas facilmente identificadas;

- mais uma vez indica equívocos na apuração, afirmando que o lançamento chega a promover tributação de 60% do patrimônio líquido, sendo desproporcional e confiscatório.

O recurso subiu por força de decisão judicial, independentemente de depósito ou arrolamento.

É o Relatório.



Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Deixo de apreciar as preliminares suscitadas pela recorrente, tendo em vista que no mérito entendo não poderem prosperar as exigências fiscais, dado que, no caso concreto, não vislumbro hipótese de arbitramento.

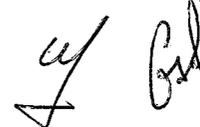
Levo em consideração, outrossim, que se trata manifestamente de uma empresa holding, sem que haja nos autos qualquer elemento que possa sugerir a percepção de receitas que não as financeiras ou decorrentes de avaliação de investimentos por equivalência patrimonial.

O fundamento para o arbitramento dos lucros, conforme consta do auto de infração, deve-se ao fato da fiscalização ter identificado lançamentos por partidas mensais, além de divergências nas contas do passivo circulante da fiscalizada e no cálculo da correção monetária de balanço, mediante a utilização de índices divergentes daqueles estabelecidos pela norma legal.

Diante desse quadro, a autoridade autuante considerou imprestável a escrituração contábil da contribuinte. Procedeu ao arbitramento dos lucros com base no valor do patrimônio líquido, à razão de 5% por período de apuração, fato que elevou sobremaneira o crédito tributário.

No entanto, do exame detalhado das peças constantes nos autos, considero que o presente caso não comporta a desclassificação da escrita da recorrente, e, por conseqüência, a determinação do arbitramento do lucro.

Ainda que a escrituração tenha sido realizada por partidas mensais, em vista do pequeno fluxo de documentos revelado pelas operações contabilizadas,



Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

entendo ser, no presente caso, irrelevante tal fato. Os registros eram individuados, posto que lançados ao final de cada mês, assim mesmo permitindo, no meu entender, maior perquirição da base tributável.

Verifica-se, ainda, que os lançamentos identificam as contas correspondentes, os devedores, os credores, os ingressos, os dispêndios, os bens, os direitos, bem como possuíam históricos devidamente consignados.

A recomposição das referidas contas atesta que a documentação contábil e fiscal apresentada pela contribuinte contém elementos suficientes para que a fiscalização verifique o lucro real apurado pela empresa relativamente ao período em questão.

Nesse caso, o arbitramento do lucro não se justifica, pois é notório que esta espécie de lançamento é medida extrema que somente se aplica quando absolutamente inexistente a possibilidade da autoridade tributária averiguar o lucro real.

Assim, tendo sido possível à fiscalização analisar a documentação contábil e fiscal da contribuinte, inclusive constatando a divergência entre os valores constantes da contabilidade em relação a contas correntes mantidas com empresas ligadas, conforme detalhado no TVF pelo autuante, a solução adequada ao caso seria o lançamento de eventuais diferenças apuradas que, eventualmente, tenham resultado na redução do lucro tributável ou na geração indevida de prejuízos.

Não resta a menor dúvida que o arbitramento é um remédio extremo e aplicável unicamente quando a fiscalização não possui meios de apuração do lucro real, o que não é o caso dos autos.

A jurisprudência deste Conselho tem admitido o arbitramento dos lucros somente quanto a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real, conforme os julgados abaixo:



Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

“OMISSÃO DE RECEITAS - Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro somente se justifica quando a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real. Omissão no registro de receitas, principalmente quando apuradas as irregularidades e quantificado o montante desviado do giro normal, constituem fatos que não se enquadram nas hipóteses descritas pelos artigos 399 e 400 do RIR/80.” (Acórdão nº 101-84.644/93)

“ARBITRAMENTO DO LUCRO - A do arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que aplicação tenha mais condições de aproximar-se do lucro real. É imprescindível por parte do fisco a abertura formal de prazo para apresentar-se a documentação que a elidiria. Recurso provido.” (Acórdão nº 103-17.316/96)

“IRPJ - ARBITRAMENTO - ADMISSIBILIDADE - O arbitramento de lucros é medida extrema, cuja admissibilidade está vinculada à abertura de prazo razoável para regularização ou apresentação da escrita. Não procede lançamento efetuado sem a observação dessa premissa. Recurso provido.” (Acórdão nº 103-18.452/97)

“IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - A desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento de lucros somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa. Recurso provido.” (Acórdão nº 105-6.518)

“ARBITRAMENTO DE LUCROS - Não deve prevalecer o arbitramento dos lucros se não está bem demonstrada a inexistência ou a imprestabilidade da escrita contábil. Recurso provido.” (Acórdão nº 105-7.025)

“ARBITRAMENTO DO LUCRO - Trata-se de mero instrumento que objetiva determinar o lucro tributável, sem qualquer conotação penal, por se tratar de medida extrema, somente se justifica quando impraticável o aproveitamento da escrita.” (Acórdão nº 105-3.510)

“IRPJ - ARBITRAMENTO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO ESCRITURADO "X" REGISTROS DE CAIXA - DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA - A desclassificação de escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na



Processo nº. : 10730.006114/2001-61
Acórdão nº. : 101-94.713

impossibilidade de apuração do lucro real da empresa. No caso dos autos, o fisco tinha plenas condições de apurar a matéria tributável, diante os levantamentos por ele feitos, sem necessidade de desclassificar a escrita.” (Acórdão nº CSRF/01-1.819)

No caso dos autos é patente a possibilidade de apuração de eventual omissão de receitas sem o recurso ao arbitramento. A escrituração existia, e eventuais irregularidades fiscais eram perfeitamente identificáveis pela análise da documentação apresentada.

Registre-se ainda, que eventual atraso na entrega das declarações de rendimentos, ou mesmo no registro do livro Diário, não invalida os dados neles constantes

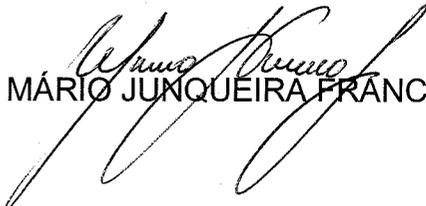
Em conclusão, a jurisprudência administrativa é incontroversa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente impedem a quantificação do resultado do exercício.

Sendo incabível o lançamento por arbitramento, nenhuma das exigências reflexas lançadas pode prevalecer.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2004


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

