



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS./

Sessão de 12 setembro de 1988

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

Recurso nº - 92.808 - IRPJ - EX: DE 1987

Recorrente - J. GONÇALVES & CIA. LTDA.

Recorrid a - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NITERÕI - (RJ).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS APURADA NO ANO-BASE. O § 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação da da pelo art. 38 da Lei nº 7.450/85, con di ci o n a a p l i c a o n a p r e v i s t a a o m i s s ã o n o r e g i s t r o c o n t á b i l d o s f a t o s q u e e n u m e r a. I n a p l i c a — v e l, p o r t a n t o, à p e s s o a j u r i d i c a a u t o r i z a d a o p t a r p e l o l u c r o p r e s u m i d o q u e, d e s o b r i g a d a d e p o s s u i r e s c r i t u r a ç ã o c o n t á b i l, t a m b ê m n ã o a p o s s u i d e f a t o.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos' do recurso interposto por J. GONÇALVES & CIA. LTDA.:

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.

Sala das Sessões (DF), em 12 de setembro de 1988

URGEL PEREIRA LOPES

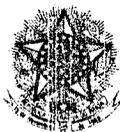
- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM MARCO ANTONIO MENEGHETTI

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 15 SET 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, ARY TORIBIO, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, RAUL PIMENTEL e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13.736-000.341/86-11

RECURSO Nº: 92.808

ACÓRDÃO Nº: 101-77.971

RECORRENTE: J. GONÇALVES & CIA. LTDA.

R E L A T Ó R I O

J. GONÇALVES & CIA. LTDA., contribuinte pessoa jurídica jurisdicionada à DRF em Niterói-RJ, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. Em consequência de ação fiscal direta iniciada em 22.10.86, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 5, também em 22.10.86, do qual é parte integrante o Termo de Verificação e Constatação de fls. 4.

3. Apurou a fiscalização omissão de receitas de vendas, no curso do próprio ano-base de 1986, no valor de Cr\$ 1.506.616,92. Para tanto considerou o período de 1.1.86 a 21.10.86 e tomou por base 59 (cinquenta e nove) blocos de "Notas Brancas" apreendidos. Confrontou as vendas apuradas nesses blocos, ou talões, com as notas-fiscais emitidas no mesmo período, encontrando a diferença apontada.

4. Em consequência, lançou a multa em valor igual à metade da receita omitida (1.506.616,92 ÷ 2 = 753.308,46), com base no art. 733, § único, do RIR/80 e art. 38 da Lei nº 7.450/85.

5. Dentro do prazo a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 20/22. Aduziu que pela legislação do ICM somente com a saída e a entrega das mercadorias ao adquirente "se fecha o círculo de compra e venda previsto na legislação estadual e federal".

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

Na mesma premissa se enquadra a prestação de serviços, diz a impugnante.

Que no presente caso a fiscalização apreendeu os Blocos de Orçamento e, sem ter o cuidado de confrontá-los com as notas fiscais de venda, considerou-os indevidamente como blocos de notas brancas.

Entretanto, esses Blocos de Orçamentos referem-se a possíveis vendas de mercadorias, ou a prestações de serviços. A sua receita, no ano-base de 1986, compreendeu 2.643.221,00 de mercadorias e 1.082.622,00 de serviços.

Nem todo o orçamento dá origem à realização de um negócio, eis que, muitas vezes, o cliente em potencial pede orçamento visando a uma simples tomada de preços.

Ademais, os autuantes, sobre não terem dado atenção a essas explicações (vez que chegaram às 9 hs e se foram às 14 hs.), não consideraram que há receitas de vendas e de prestação de serviços. De janeiro à data da lavratura do Auto a defendente já havia faturado serviços no montante de Cz\$ 1.072.756,00.

A título de argumentação, se pudesse ser considerado o somatório dos blocos de orçamentos como vendas e prestações de serviços, a diferença encontrada não seria de Cz\$ 1.506.616,92; mas sim de Cz\$ 433.860,00, "... pois não se pode abandonar a receita de prestação de serviços realizada pela impugnante".

Acrescenta: "Verifica-se que se houvesse um critério na apuração da receita efetiva da impugnante, considerando tudo que ela realiza, a possível diferença na realidade não existiria ou seria bastante pequena."

Situação essa compreensível face ao seu porte e falta de recursos para um controle apurado de seus negócios.

Terminou pedindo a improcedência do Auto.

17.

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

6. Informação fiscal a fls. 25 subscrita por um dos 5 (cinco) autuantes. Admitiu a exclusão das receitas de serviços, fato esse não considerado nas receitas levantadas no Termo de fls. 4. Acrescenta que o fato de a contribuinte apresentar declaração optando pelo lucro presumido não prejudica o Auto, uma vez que apesar de o art. 394 do RIR/80 desobrigar a escrituração contábil, não desobriga o controle e o oferecimento das receitas à tributação.

7. Decisão de primeiro grau a fls. 28/30 mantendo o lançamento.

8. Ciente em 08.06.88 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 33/35, protocolizado em 05.07.88. Suscita preliminar de cerceamento do direito de defesa pelo fato de a decisão recorrida haver modificado os critérios adotados no Auto de Infração, ao afirmar que os blocos apreendidos eram só de vendas.

Prossegue na linha de sua defesa na primeira instância. Cita o Acórdão nº 103-07.990, que diz ter julgado inaplicável a multa em debate às empresas que podem optar pela tributação com base no lucro presumido. Insurge-se contra o fato de a multa não ter sido considerada passível de redução, nos termos do artigo 728, § 2º, do RIR/80. Termina pedindo a insubsistência do Auto de Infração.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOBES, Relator:

O recurso é tempestivo.

O art. 38 da Lei nº 7.450/85 deu nova redação aos §§ 2º e 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, que ficaram assim redigidos:

B.

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

"§ 2º - A autoridade tributária pode proceder à fiscalização do contribuinte durante o curso do período-base ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto.

§ 3º - Verificado pela autoridade fiscal, antes do encerramento do período-base, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial da receita ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente, inclusive na hipótese do parágrafo 1º, ficará sujeito a multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha terminado o período-base de incidência do imposto."

Esse art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 está inserido no Capítulo II do diploma legal, que é relativo ao lucro real. Aliás, o art. 7º refere-se especificamente à determinação do lucro real com base na escrituração, o que levou alguns ao entendimento de que as autuações no curso do exercício social, isto é, antes de ocorrido o fato gerador, só poderiam ter lugar nos casos de pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real.

O argumento é sugestivo e não desprovido de razoabilidade, ao menos aparente.

No entanto, mais do que a arrumação dos temas num diploma legal, convém perquirir o exato alcance da norma jurídica no sistema legislativo em que se insere.

Ora, sabemos que as pessoas jurídicas não amparadas pela imunidade, ou por isenção, estão sujeitas à tributação pelas modalidades do lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

A tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração contábil de acordo com as regras específicas do direito comercial e do direito tributário.

A tributação pelo lucro presumido pressupõe contri

7.

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

buintes firmas individuais e sociedades por quotas de responsabilidades limitada ou em nome coletivo, com receita bruta anual não superior ao valor de 100.000 (cem mil) OTN's, aos valores de janeiro do ano-base, além de outros requisitos pertinentes à composição do quadro societário e às atividades exercidas.

Finalmente, a tributação pelo lucro arbitrado atinge as pessoas jurídicas não enquadráveis na modalidade do lucro presumido e que não disponham de escrituração contábil capaz de autorizar a tributação pelo lucro real.

Sabe-se, também, que as regras transcritas ao início deste voto destinam-se a instrumentalizar o fisco para remediar situações especialíssimas com que se deparam seus agentes, no interesse da Fazenda Nacional.

A regra geral é a de que os agentes do Fisco desenvolvam suas funções fiscalizatórias sobre exercícios sociais encerrados, para verificar se houve ou não insuficiência de pagamento de imposto devido. No desempenho desses misteres, não raro esses agentes detectavam situações de flagrantes omissões de receitas ou de cômputo de custos ou despesas incomprovados, no curso de exercícios sociais ainda não encerrados, mas nada podiam fazer, manietados pelo fato de que ainda não ocorrera fato gerador do tributo. Depois, ou por chamados a outros trabalhos, ou por motivo de esses maus contribuintes encerrarem irregularmente suas atividades, verificava-se a lesão aos interesses da Fazenda, sem que nada de prático pudesse ser feito para se cobrar imposto que deixara de ser pago.

Ora, os dispositivos legais citados e transcritos, permitem, exatamente, sancionar gravosamente as irregularidades a que se referem, mesmo antes de encerrado o ano-base, quando o fisco as apurar e delimitar, de modo insofismável.

Nessas condições; se as regras dos §§ 2º e 3º do

7.

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

Decreto-lei nº 1.598/77, com a nova redação, fossem aplicáveis, unicamente, às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, teríamos situações em que elas seriam ineficazes apenas por que, ao se deparar com as irregularidades que elas visam a coibir, a fiscalização ainda não teria condições objetivas de apurar sob que modalidade se daria a tributação quando viesse a ocorrer o fato gerador.

Tome-se como exemplo uma pessoa jurídica com ano-base de 1º de janeiro a 31 de dezembro, visitada pelos agentes do fisco em junho ou noutro mês qualquer ainda distante do fim do ano-base. Se até a data da visita do fisco a pessoa jurídica reúne os pressupostos legais de vir a poder optar pela tributação com base no lucro presumido, pode muito bem acontecer de beneficiar-se de um incremento de suas receitas, nos meses finais de seu exercício social, de tal sorte que venha a exceder o limite de 100.000! (cem mil) OTN's, sujeitando-se, portanto, à tributação pelo lucro real.

No entanto, quando da diligência fiscal, em meio ao exercício social, os agentes do fisco não teriam como saber a modalidade de tributação a que viria a submeter-se o contribuinte. Nessas circunstâncias, o fisco não teria como aplicar a multa do § 3º citado, igual à metade da receita omitida, resultando inútil a ação fiscal pela inocuidade da norma em questão.

Supondo-se a tributação pela modalidade do lucro arbitrado. Quando da visita da fiscalização, detectando esta omissão de receitas que justificasse a multa do referido § 3º, e havendo escrituração em ordem quanto ao mais, de modo a vir a ensejar, ao final, a tributação pelo lucro real, também os agentes do fisco não teriam como saber se a pessoa jurídica chegaria ao fim de seu exercício social com a escrituração igualmente correta. Em suma: nada garantiria, àquela altura, que a tributação pudesse vir a ser feita pelo lucro real, ficando os agentes do fisco, desse modo, impedidos de aplicar a multa em questão.

Por conseguinte, sendo a tributação pelo lucro real

3.

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

modalidade de tributação cuja possibilidade só é verificável, em regra, uma vez encerrado o exercício social, à vista de demonstrações financeiras então possíveis, e não antes, teríamos que a tese da aplicação das regras dos §§ 2º e 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, apenas, às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, inviabilizaria, na prática, a sua aplicação no curso do exercício social.

Além do mais, não se pode confundir a multa do § 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1598/77, reproduzida no parágrafo único do art. 733 do RIR/80, por ser igual à metade da receita omitida, com as omissões de receitas de que tratam os arts. 396 (lucro presumido) e 400, § 6º (lucro arbitrado), ambos do RIR/80.

Como é evidente, estes dois casos só podem ocorrer depois de encerrados os exercícios sociais, e as receitas omitidas neles referidas são base de cálculo de tributo, e não de multa, ao passo que, no § 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, cuida-se de base de cálculo de multa por fatos ocorridos antes de encerrado o exercício social.

Por estas razões, embora sumariamente expostas, não vejo razão no entendimento de que as regras jurídicas em exame só têm aplicação às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Por outra parte, também não se pode entender que as normas sobre penalização de receitas omitidas apuradas no curso do ano-base se aplicam indistintamente a quaisquer pessoas jurídicas.

De fato, a alteração redacional introduzida pelo art. 38 da Lei nº 7.450/85, nomeadamente quanto ao § 3º, deixou claramente expresso que a norma se dirige ao contribuinte que "omitiu registro contábil..." do que ali se enumera.

Ora, no caso das pessoas jurídicas desobrigadas de possuir escrituração contábil, para os efeitos fiscais, tais como aquelas em condições de optar pela tributação com base no lucro pre-

M.

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

sumido, as microempresas, as pessoas jurídicas de reduzida receita bruta, se e quando elas não se enquadrarem nos dispositivos legais que autorizam a tributação simplificada ou a isenção, passarão a ser tributadas por uma das duas modalidades restantes previstas na lei: ou pelo lucro real ou pelo lucro arbitrado. Pelo lucro real, se possuírem escrituração contábil válida e eficaz; pelo lucro arbitrado, se não a possuírem.

Por aí se vê que a dispensa de escrituração contábil, nos casos citados, deixa de prevalecer uma vez que a pessoa jurídica não mais possa declarar pelo lucro presumido, deixe de ser microempresa, ou ultrapasse a receita que lhe retira a condição de pessoa jurídica de reduzida receita bruta.

Nessas condições, a dispensa de escrituração contábil é muito relativa. Não sofrerá sanção fiscal pela inexistência de escrituração, mas nada impede que a empresa a mantenha. (Aliás, pessoalmente, creio que tudo o aconselha, por muitas razões, ainda que não só fiscais).

Assim, se uma pessoa jurídica, embora dispensada de escrituração fiscal, a mantiver, deve ela ser considerada pela fiscalização, e não desprezada, por se constituir, seguramente, no instrumento mais confiável para o fisco verificar se essas empresas fazem jus à tributação simplificada ou à isenção.

Nessa ordem de idéias, penso que a regra do § 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação atual, aplica-se a toda e qualquer pessoa jurídica que possua escrituração contábil, a isso obrigada ou desobrigada, desde que nessa escrituração se apurem as omissões de registros de que se trata.

Aplica-se, por igual, às pessoas jurídicas que, de plano, pelo seu porte ou pelo tipo societário, não estão nem podem vir a ser enquadradas como dispensadas de escrituração contábil.

Em contrapartida, tendo-se em conta que o texto

B.

ACÓRDÃO Nº 101-77.971

legal referiu, apenas, omissão no registro contábil, silenciando sobre omissões nos registros não contábeis, as pessoas jurídicas dispensadas de escrituração mercantil, e que não a tiverem, além das referidas no parágrafo anterior, estão excluídas da incidência e aplicação da regra do tantas vezes citado § 3º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77.

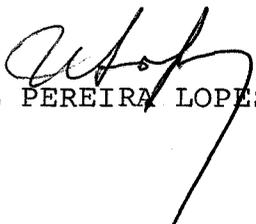
Feitas estas colocações de ordem geral, passo à análise do caso "sub judice".

A recorrente, no exercício de 1987, período-base ' de 01.01.86 a 31.12.86, apresentou declaração de rendimentos preenchendo o Formulário III, calculando o imposto com base no lucro presumido. Acusou uma receita bruta de Cz\$ 3.725.843,00, sendo Cz\$ ' 2.643.221,00 de revenda de mercadorias e Cz\$ 1.082.622,00 de prestação de serviços, correspondendo, o total, a 46.545,31 OTN's de janeiro de 1986.

Mesmo se acrescentada a receita considerada omitida, a recorrente continuaria dentro dos limites que permitem a tributação pelo lucro presumido.

Em nenhuma passagem do Auto de Infração ou das demais peças lavradas pelos autuantes, da informação fiscal ou da decisão de primeiro grau, se vê qualquer referência à existência de escrituração contábil, na autuada. Menos ainda que as omissões se deram nos registros contábeis.

Nessas condições, somente resta dar provimento ao recurso.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR