MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º. : 13805.005755/96-39
Recurso n.º. : 118.270 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria: : IRPJ – EXS: DE 1992 e 1993
Recorrentes : SOPAVE S/A. SOCIEDADE PAULISTA DE VEÍCULOS e DRJ EM SÃO PAULO - SP.
Sessão de : 16 de setembro de 1999
Acórdão n.º. : 101-92.828

LUCRO ARBITRADO- PERÍODO-BASE DE 1991- A desclassificação da escrita e conseqüente arbitramento do lucro constitui medida extrema, que só se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real. A falta de registro do Livro de Inventário e o descumprimento de outros requisitos formais (assinatura do contabilista e do gerente ou diretor da empresa) não são suficientes para desclassificar a escrita, eis que informações nele constantes podem ser confrontadas com as do Livro Diário .

LUCRO ARBITRADO- ANO CALENDÁRIO DE 1992. A inexistência do Livro de Inventário justifica o arbitramento do lucro.

LUCRO ARBITRADO- BASE DE CÁLCULO- Determinando a lei o lucro arbitrado seja fixado em percentual da receita bruta, quando conhecida, excluem-se de sua base as variações monetárias ativas, as receitas financeiras e outras receitas operacionais.

LANÇAMENTOS DECORRENTES- O cancelamento do lançamento do IRPJ tem como conseqüência o cancelamento dos lançamentos dele decorrentes

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL- A apuração da contribuição social com base no § 2º do art. 2º da Lei 7.689/88 só se aplica às pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, não se estendendo às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado

IRF-DL.2065/83- Não prevalece a exigência formalizada com base no artigo 8º do DL 2065/83, relativa a imposto de renda na fonte sobre lucros considerados distribuídos relativos a fatos geradores ocorridos após 01/01/89, quando aquele dispositivo legal já se encontrava revogado pelo art. 35 da Lei 7.713/88.

Recurso de ofício não provido.

Recuso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por SOPAVE S/A. SOCIEDADE PAULISTA DE VEÍCULOS e DRJ EM SÃO PAULO - SP.

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

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 OUT 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL. Ausentes, justificadamente os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º. : 118.270
Recorrentes : SOPAVE S/A. SOCIEDADE PAULISTA DE VEÍCULOS e DRJ EM SÃO PAULO - SP.

RELATÓRIO

O presente recurso foi submetido a esta Câmara na Seção de 15/07/99, não tendo sido conhecido por ter o Colegiado, seguindo a explanação do Relator, entendido ausência de objeto por já ter sido apreciado em seção de 10/11/98.

Ocorre que equivoquei-me ao propor o não conhecimento do recurso interposto, eis que, na realidade, o recurso que já tramitara por este Conselho e fora submetido à Câmara em seção de 10 de novembro de 1998 se refere à Decisão 005902/96-11.423, enquanto o presente trata da Decisão 001861/95-11.444.

Por esta razão, deve o presente ser novamente submetido à Câmara.

Passo a relatar os fatos.

Cuida-se de recursos voluntário e de ofício interpostos quanto à Decisão 001861/95-11.444, prolatada pelo Delegado de Julgamento da DRJ São Paulo, que manteve parcialmente a exigência consubstanciada nos autos de infração de fls. 22/42, referentes a Imposto de Renda –Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto de Renda Retido na Fonte, esses dois últimos decorrentes do primeiro.

A empresa teve arbitrado seu lucro pela falta de escrituração e registro do Livro de Inventário relativo aos períodos de 1991 e 1992.

Conforme consta do Termo de Constatação e Encerramento (fl.09),lavrado em 02/08/94, "No dia 17 de maio foi retido...o Livro de Registro de Inventário nº

21, não registrado nem tampouco assinado pelo contador, gerente ou diretor da empresa. Segundo informações colhidas verbalmente, os valores constantes do livro retido seriam, com relação a partes e peças, o custo médio e, quanto aos veículos, os preços de aquisição. Ressalte-se que a empresa não mantinha, à época, sistema de contabilidade integrado e coordenado com o restante da escrituração. Como "respaldo" desse livro sem registro, foi apresentada uma listagem, que passa a integrar esse procedimento, sem também qualquer assinatura ou registro, cujos valores, inclusive, não coincidem com os do livro retido, na amostragem feita. Solicitado a compor documentalmente os valores do estoque, não logrou o contribuinte a fazê-lo, informando, inclusive, que em 1992 tampouco havia sido escriturado e registrado o Livro Registro de Inventário....A falta de escrituração do Livro Registro de Inventário implica desclassificação da escrita ainda que se prove que o montante do estoque apurado no final do período-base está escriturado no balanço patrimonial...A não escrituração e legalização do Livro Registro de Inventário nas datas limites da IN 56/92 e artigo 206 item I do RIR/94 implica em escrituração inexistente, caso em que se retira do acusado a característica de admiti-lo como real, devendo, assim, o tributo ter por base o lucro arbitrado. Além do citado vício insanável, todas as demais contas (passivo, Caixa, empréstimos) citadas nas intimações, que também integram o processo, não foram respaldadas documentalmente."

Os enquadramentos legais utilizados foram o art. 400 do RIR/80, para o IRPJ, o art. 2º e seus parágrafos da Lei 7.689/88, para a Contribuição Social e o art. 8º do Decreto-lei 2.065/83, para IRRF.

A empresa apresentou impugnação tempestiva cujo principal argumento é o de que mantém escrituração na forma das leis fiscais e comerciais vigentes, inclusive o livro de inventário relativo ao ano de 1992, cuja única falha é de aspecto formal, qual seja, não estarem os livros Registro de Inventário dos anos de 1991 e 1992 registrados e assinados pelo contador e pelo diretor responsáveis. Aduz que essa irregularidade formal não é suficiente para arbitramento do lucro, que se configura como medida extrema, a ser adotada apenas na impossibilidade de apurar o lucro real. Até porque os estoques naqueles livros detalhados encontram-se escriturados nos livros Diário correspondentes e inscritos nas demonstrações financeiras publicadas e copiadas nos Diários e lançados nas declarações de

rendimentos respectivas. Menciona jurisprudência judicial e administrativa no sentido do caráter excepcional da adoção de arbitramento do lucro.

Reclama, ainda, contra diversas irregularidades cometidas na determinação dos valores lançados, a saber:

a) –Não foram deduzidos dos valores do imposto calculado sobre o lucro arbitrado os montantes calculados e recolhidos com base nas declarações de rendimentos.

b) – No cálculo da Contribuição Social, não se deduziu seu valor da base de cálculo.

c) – Não foi deduzida da base de cálculo do imposto de renda a contribuição social.

d) – Não foi observada a progressividade no cálculo do adicional do imposto de renda, conforme art. 19 da Lei 8.218/91 (para o período-base de 1991) e art. 49 da Lei 8.383 (para o período-base de 1992).

e) – Não foram deduzidos da base de cálculo do imposto de renda na fonte os valores correspondentes à contribuição social e ao imposto de renda, conforme art. 7º da Lei 7.713/88 e art. 41 da Lei 8.383/91.

f) – A exigência da Contribuição Social fundou-se em dispositivo legal inaplicável ao caso, e seu cálculo, baseado no § 2º do art. 2º da Lei 7.689/88 só é aplicável às pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, o que não é o caso.

g) – No cálculo do lucro arbitrado foram adicionadas indevidamente as receitas financeiras, as quais, quando sujeitas ao imposto de renda, são tributadas exclusivamente na fonte .

A autoridade julgadora de primeira instância contrapôs as alegações da empresa registrando que, ao apor sem ressalva sua assinatura no Termo de

Constatação, onde está registrado que o contribuinte informou que em 1992 não havia sido escriturado e registrado o Livro de Inventário, admitiu a inexistência de sua escrituração, e na impugnação não inclui a totalidade dos relatórios referentes a esse ano. Menciona, ainda, o Parecer Normativo 05/86, que fixa como prazo máximo para escrituração e legalização do livro a data prevista para entrega da declaração de rendimentos, a IN 56/92, que estabelece que a não escrituração e legalização do referido livro na data limite sujeitará a pessoa jurídica ao arbitramento do lucro, e o PN 127/75, cujo item 4.2 esclarece que o inventário de estoque existente na data do balanço é a principal peça na apuração do lucro operacional. Acrescenta que a empresa legalizou os livros em 22/08/94, ou seja, após a lavratura do auto de infração, que não comprovou documentalmente os itens escriturados nos relatórios apresentados com a impugnação, que há inconsistências nas informações neles contidas, apontando diferenças.

Reconhece razão ao contribuinte quanto aos aspectos levantados nas alíneas a, d e e supra, relacionados com a apuração do imposto.

Com base no art. 149, VIII e 145, I, do CTN, retifica a base apurada para o arbitramento, incluindo, para 1991, a correção monetária dos depósitos judiciais referentes ao PIS, e para 1992, os valores das receitas referentes ao primeiro semestre , que não haviam sido computados. Retifica, ainda, o enquadramento legal e o valor do imposto retido na fonte, que passou a ser exigido com base no art. 7º, II, da Lei 7.713/88, para 1991, e no art. 41, §§ 1º e 2º da Lei 8.383/91, para 1992.

De sua decisão, recorreu de ofício a este Conselho. Determinou, outrossim, que, em cumprimento à Portaria SRF 4.980/94, fossem expedidas notificações de lançamento do IRPJ relativas à parte agravada, concedendo-se prazo de 30 dias para impugnação desse agravamento, assim como da capitulação legal alterada, relativa ao Imposto de Renda na Fonte.

Em recurso a este Colegiado, a interessada reafirma os termos da impugnação, aduz que a correção monetária dos depósitos judiciais não pode ser adicionada para efeito de determinação do lucro arbitrado, quer por depender de evento futuro e incerto, quer porque o conceito de receita bruta não engloba as variações monetárias. Reitera que para cálculo do novo valor do IRPJ não foi deduzido o valor da contribuição social, o que contraria a legislação vigente, e discorda do reenquadramento legal do Imposto de Renda na Fonte, afirmando que a autuação original restou anulada por estar indevidamente fundamentada, e sendo improcedente o arbitramento, resta improcedente a exigência do imposto de fonte a título de lucros automaticamente distribuídos, com base na nova fundamentação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Os recursos preenchem os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

Recurso Voluntário

Antes de mais nada é preciso deixar claro que não são objeto de apreciação neste julgamento as retificações feitas pelo Delegado de Julgamento, e que importaram em agravamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e alteração de fundamento do Imposto de Renda na Fonte. É que tais retificações só podem ser conhecidas por este Conselho em processo próprio, após formalizadas por meio de notificação de lançamento, conforme determina a Portaria SRF 4.980/94, observado o rito previsto no Decreto 70.235/72.

O arbitramento do lucro é medida extrema, autorizada pela legislação tributária quando não houver possibilidade de apurar o verdadeiro lucro da empresa. Se a escrita não existe, ou se existente, apresenta vícios insanáveis que a tornam imprestável, ou ainda, se o fisco não tem acesso a ela ou à documentação em que se funda, não lhe resta outro recurso senão recorrer ao arbitramento dos lucros. Mas se essas não forem as hipóteses concretizadas, deve o fisco diligenciar para apurar o lucro real da empresa, aproveitando tudo que possa da escrita existente.

Portanto, se os vícios apresentados na escrita forem de natureza formal, há que se perquirir se são eles sanáveis.

No presente caso, para o período-base de 1991, a Recorrente possuía o livro Registro de Inventário escriturado (tanto que foi apreendido pela fiscalização),

mas sem cumprimento de requisitos formais essenciais, especialmente o registro na Junta Comercial. Entretanto, conforme se constata de sua cópia (parcial) autêntica juntada aos autos pela auditoria (fls 10/21 do processo) , contém ele relação pormenorizada dos estoques. Note-se que, embora só tenham sido juntadas aos autos as folhas que relacionam os veículos (até folha 10 do livro), a fl.20 do processo, correspondente à folha 216 do livro, contém o resumo geral, onde estão totalizados, além dos autos novos e usados, peças e motores, acessórios, combustíveis e lubrificantes, e a fl. 21 do processo, correspondente à 217 do livro, consta seu Termo de Encerramento. Uma vez que no Termo de Retenção de fl. 05 o fiscal diz que procedeu à retenção do livro **contendo 217 folhas**, tem-se que teve ele em sua posse também a relação pormenorizada das peças, motores, acessórios, combustíveis e lubrificantes, apenas não extraiu delas cópia para juntar aos autos.

Ora, as informações registradas no Livro de Inventário retido, ainda que o mesmo padecesse de vícios formais, poderiam ser confrontadas com os registros no Diário e nas demonstrações financeiras nele transcritas, não se justificando o arbitramento do lucro apenas por descumprimento de requisitos formais .

Quanto ao ano calendário de 1992, não teve a fiscalização acesso ao mesmo (se é que existia quando do procedimento de auditoria). Às fls 8 do processo, na Intimação nº 4, foi "reiterado o pedido de apresentação do Livro Registro de Inventário relativo ao ano base de 1992", e no Termo de Constatação e Encerramento de fls. 09, assinado pelo contador da empresa sem ressalva, está consignado que o contribuinte informou que o Registro de Inventário do ano de 1992 não havia sido escriturado e registrado. Portanto, em relação a 1992, procede o arbitramento.

Passo a analisar a determinação do lucro arbitrado e a apuração do imposto em relação aos fatos ocorridos em 1992.

Inicialmente, registre-se que, conforme artigo 8º do Decreto-lei 1.648/78, a autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentual da receita

bruta, quando conhecida. Por outro lado, o artigo 12 do Decreto-lei 1.598/88 determina que a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. Portanto, não está correta a apuração da base de determinação do lucro arbitrado discriminada às fls 09 v. do processo, na qual não poderiam ser computadas as variações monetárias ativas, as receitas financeiras e outras receitas operacionais. Finalmente, tendo sido cancelado o arbitramento do exercício de 1991, independentemente de qualquer consideração sobre a legalidade do agravamento do coeficiente de arbitramento, descabe o acréscimo do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta, devendo ser aplicado 15%.

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, o art. 2º da Lei 7.689/88, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei 8.034, de 12/04/90 assim estabelece:

"Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º- Para efeito do disposto neste artigo :

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no balanço respectivo;

c)- o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela :

1- adição do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;

2- adição de valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3- adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimento pelo patrimônio líquido, que tenham sido computados como receita;

5- exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

§ 2º- No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea **b** do parágrafo anterior."

A Lei 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 sua base de cálculo.

A Medida Provisória 812, de 30/12/94, dispôs :

> Art. 55- O lucro arbitrado na forma do art. 51 constituirá também base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.
>
> Art. 57- Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Medida Provisória

Portanto, a legislação prevê três critérios de apuração da base de cálculo da contribuição. O primeiro, de acordo com o "caput" do art. 2º da Lei 7.689/89, tem como ponto de partida o resultado do exercício, que é apurado de acordo com a contabilidade. O segundo, previsto no § 2º do mesmo art. 2º, em que a contribuição social é calculada a partir de um percentual da receita bruta, se aplica exclusivamente às pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil. O terceiro, a partir do lucro arbitrado, introduzido pelo art. 55 da Medida Provisória 812/94, só pode ser aplicado a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/95.

A Lei 6.468/77, no seu art. 7º, desobrigava de escrituração contábil as pessoas jurídicas autorizadas a optar pelo lucro presumido . A Lei 8.541/92 tornou obrigatória a escrituração do Livro Caixa (exceto se mantida escrituração contábil nos termos da legislação comercial) e do Registro de Inventário.

No presente caso, a fiscalização exigiu a Contribuição Social sobre o Lucro com base no § 2º do art. 2º da Lei 7.689/88. Porém, não se tratando de empresa desobrigada de escrituração contábil, a ela não se lhe aplica referido dispositivo, não prosperando o lançamento.

Recurso de Ofício

Quanto às parcelas exoneradas pela autoridade julgadora, nenhum reparo merece a decisão recorrida. Efetivamente, a autoridade lançadora equivocou-se ao deixar de deduzir do imposto apurado os valores recolhidos de acordo com as declarações de rendimentos e ao calcular o adicional do imposto em desacordo com as normas que o regem.

No que se refere ao Imposto de Renda na Fonte, a exigência foi feita com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. Este Conselho, por suas diversas Câmaras, vinha reiteradamente entendendo ter sido esse dispositivo revogado pelo artigo 35 da Lei 7.713/88, que regulou inteiramente o regime de tributação na fonte sobre lucros e dividendos, deslocando o aspecto temporal de incidência do momento da distribuição para o momento em que o lucro deve ser apurado, efetiva ou idealmente, alterando as alíquotas e base de cálculo. Finalmente, conforme Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/96, a Secretaria da Receita Federal reconheceu a revogação do referido artigo 8º

Por ter sido feita com base dispositivo legal revogado, não prevalece a exigência, tendo agido com acerto a autoridade julgadora de primeira instância.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso de ofício, e dou provimento parcial ao recurso voluntário para :

a) cancelar a exigência do IRPJ do período base de 1991;

b) determinar que na apuração do lucro arbitrado do ano calendário de 1992 não sejam computadas as variações monetárias ativas, as receitas financeiras e outras receitas operacionais, bem como que sobre o valor da receita bruta seja aplicado o percentual de 15%;

c) cancelar a exigência referente à contribuição social.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 1999

SANDRA MARIA FARONI

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 25 OUT 1999

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 03 NOV 1999

RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL