

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
RECURSO Nº. : 110.998 e EX OFFICIO
MATÉRIA : IRPJ e OUTROS - EXs.: 1993 e 1994
RECORRENTE : CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/A e DRJ em São Paulo-SP.
RECORRIDA : DRJ em SÃO PAULO-SP
SESSÃO DE : 18 de setembro de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.774

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - O arbitramento, com fulcro nas disposições do inciso IV do artigo 399 do RIR/80, é excluído quando não restar comprovado nos autos, por insuficiência na caracterização dos fatos, que a escrituração comercial mantida pela recorrente contenha vícios, erros ou deficiência que a torne imprestável à determinação do lucro real, ou que revele indícios de fraude.

DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se aos litígios decorrentes, relativos ao Imposto de Renda na Fonte e à Contribuição Social.

Recursos voluntários providos - Recurso *ex officio* não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/A e DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO-SP.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada; INDEFERIR o pedido de realização de perícia e, no mérito, DAR provimento aos recursos voluntários e, em consequência, não TOMAR CONHECIMENTO do recurso *ex officio* por perda de objeto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A recorrente foi defendida pelo Dr. Antônio Carlos Gonçalves, inscrição OAB - SP nº. 27.568 e OAB - DF nº. 392 - A Sup.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 OUT 1996

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.774**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Sandra Maria Dias Nunes, Raquel Elita Alves Petro Villa Real, Márcia Maria Loira Meira e Victor Luís de Salles Freire. Deixou de votar o Conselheiro Murilo Rodrigues da Cunha Soares por não ter assistido a leitura do relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

RECURSO Nº.: 110.998 e EX OFFICIO
RECORRENTE: CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/A. e DRJ em São Paulo-SP.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência tributária consubstanciada em três autos de infração referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social.

Auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Segundo descrito no auto de infração, fls. 70/71, a empresa teve seus lucros arbitrados sob a acusação de "...que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude das irregularidades apuradas, conforme Termo de Constatação de Irregularidades, que faz parte integrante do presente."

O imposto exigido importa no valor equivalente a 1.219.689.769,54 UFIR, que mais os consectários legais elevou-se a 2.546.690.745,60 UFIR (dois bilhões, quinhentos e quarenta e seis milhões, seiscentas e noventa mil, setecentas e quarenta e cinco unidades fiscais de referência e sessenta centésimos).

O referido Termo de Constatação de Irregularidades, fls. 15/16, assim as descreveu in verbis:

".....

I - Em data de 26/09/94, a fiscalizada foi intimada a apresentar os LIVROS REGISTROS DE INVENTÁRIO, com os registros dos inventários de mercadorias para revenda existentes no final dos períodos de janeiro de 1.992 a julho de 1.994;

II - Apesar de formalmente intimada, a fiscalizada não atendeu a intimação, não apresentando os livros solicitados, sob alegação de não

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

possuí-los, pois os inventários de mercadorias são levantados trimestralmente, tendo sido então lavrado o Termo de Verificação e Constatação de 04/10/94;

III - Em data de 04/10/94, a contribuinte foi intimada a apresentar os Livros de Apuração do Lucro Real e demais Livros Contábeis e Fiscais, referentes aos anos-base de 1.992 até o mês corrente da intimação;

VI - A Fiscalizada atendeu parcialmente a intimação citada no item precedente, apresentando o Livro de Apuração do Lucro Real, de número 02 (dois), com registro das partes A e B dos períodos-base encerrados em 31.12.87 a 31.12.92, não havendo registro dos períodos-base de janeiro de 1.993 a setembro de 1.994; apresentou também Livros Diários autenticados na JUCESP em datas de 26/07/94 e 17/11/94 referentes aos períodos-base de janeiro de 1.993 a janeiro de 1.994, porém sem a transcrição dos balanços ou balancetes respectivos e apresentou, ainda, folhas soltas de lançamentos contábeis de Diário, sem encadernação e autenticação, referentes aos períodos-base de fevereiro a junho de 1.994, também sem a transcrição dos respectivos balanços e balancetes; não apresentou, portanto, quaisquer registros contábeis dos períodos-base de julho a setembro de 1.994;

V - Tendo em vista as irregularidades acima expostas, foi autorizada a DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL, da fiscalizada por absoluta imprestabilidade da referida escrituração, face a ausência de levantamentos de inventários físicos mensais de mercadorias, devidamente escrituradas em livros próprios, agravadas pelas irregularidades citadas no item IV, conforme autorização anexa, que faz parte integrante do presente;

VI - As irregularidades acima expostas, infringiram aos dispostos no artigo 7º., 8º. e 27º. do Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 48 da Lei nº. 8.383/91, art. 2º. da Lei n. 154/47, art. 15 da Lei n. 7.799/89 e instruções estabelecidas na IN.RF n. 56, de 29/04/92:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

VII - Em face da lavratura do Termo de Verificação e Constatação de 04/10/94, a fiscalizada apresentou em 20/10/94, esclarecimentos em anexo, no intuito de serem examinadas documentação fiscal e contábil de entradas e saídas de mercadorias, pelas quais a mesma pretensamente verifica mensalmente o seu estoque de mercadorias, no entanto, esta fiscalização constatou que a venda de mercadorias da fiscalizada é efetuada somente pela emissão de cupons de máquinas registradoras, que não possuem a discriminação e quantidade de mercadorias vendidas, sendo assim impossível a quantificação das mercadorias saídas por meio de documentos oficiais, tornando assim, imprescindível a apuração do custo das mercadorias, através do levantamento físico mensal das quantidades de mercadorias existentes, o que confessadamente a contribuinte não faz;

VIII - A Fiscalizada não possui (sic) Registro Permanente de Estoques, a forma de apuração de estoques apresentada no seu arrazoado de 20/10/94 é baseada somente nas notas fiscais e faturas, porém na saída de mercadorias, por venda, o documento oficial emitido (cupom de máquina registradora) não é discriminativo, não contendo a quantidade de mercadoria vendida, não há portanto registro na sua contabilidade, através da contabilização dos cupons de máquina registradora emitidas, das quantidades de mercadorias saídas, havendo somente a contabilização do valor das vendas, sendo impossível o levantamento de estoque na forma pretendida pela contribuinte no seu arrazoado;

IX - O levantamento trimestral dos estoques e a verificação mensal sem o levantamento físico das mercadorias existentes ao fim da cada período-base mensal de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não atende as exigências da apuração dos resultados mensais escriturados em livros comerciais e fiscais;

X - A Fiscalizada é contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e obrigada à apuração do LUCRO REAL MENSAL, e nos termos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

do arts. 2, 3, 5 e 21. da Lei n. 8541/92, art. 62 da Lei 8383/91, arts. 13 e 14 da Lei 8218/91 e arts. 7, 8 do Decreto-lei 1.648/78, Portaria MF 524/93 e IN.RF n. 79/93 e em face do exposto, deverão ser arbitrados os lucros dos períodos de janeiro de 1.993 a setembro de 1.994, conforme Demonstrativos das Receitas Brutas conhecidas e outros resultados positivos, cujos custos não foram comprovados, que fazem parte integrantes do presente, extraídos da Declaração de Rendimentos do Ano-calendário de 1.993 e dados fornecidos pela fiscalizada;

XI - Em consequência do arbitramento, além do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, nos termos art. 22 da Lei n. 8541/92, os lucros serão objetos de tributação do Imposto de Renda devido exclusivamente na fonte, cujos lançamentos serão efetuados de ofício.

E, para surtir os devidos efeitos, lavramos o presente em três vias, ficando uma em poder do responsável pela pessoa jurídica fiscalizada.”.

Além do referido “termo de constatação de irregularidades”, o auto de infração está instruído com os: “termo de verificação e constatação” de fls. 05, 07 e 12; termo de autorização de arbitramento, fls. 08; esclarecimentos prestados pela contribuinte, fls. 09/10; mapas de receitas, fls. 17/18; demonstrativo das bases de cálculos de arbitramento e adições, fls. 19/24; cópia da declaração de rendimentos do IRPJ, exercício de 1994, ano-calendário de 1993; cópias das folhas do LALUR citadas nos termos acima referidos, fls. 41/45; e com os “demonstrativo de apuração do imposto de renda pessoa jurídica”, estes integrantes do auto de infração.

Enquadramento legal no artigo 399, inciso IV do RIR/80, fls. 71; artigo 21, § 1º., da Lei nº. 8.541/92; artigos 2º., 6º. e 7º., da Portaria MF nº. 524/93; artigos 2º., 6º. e 8º., da IN.RF nº. 79/93; artigo 4º. da Lei nº. 8.849/94, e artigo 541 do RIR/94, fls. 72 e 74.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

Em consequência do arbitramento foram lavrados os autos de infração decorrentes ou reflexos a saber:

Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte

O IRRF exigido neste auto é de valor equivalente a 437.451.035,34 UFIR, que acrescido dos consectários legais elevou-se a 918.806.803,98 UFIR (novecentos e dezoito milhões, oitocentas e seis mil, oitocentas e três unidades fiscais de referência e noventa e oito centésimos), relativo a distribuição de lucro arbitrado a titular, sócio ou acionista, tributado exclusivamente na fonte, em decorrência do lançamento de ofício relativo ao IRPJ, com enquadramento legal no artigo 41, § 2º., da Lei nº. 8.383/91; artigo 22 da Lei nº. 8.541/92; e artigo 5º., parágrafo único da Medida Provisória nº. 680/94, segundo descrito no auto de infração de fls. 84/85 e seus demonstrativos de fls. 75/83.

Auto de Infração da Contribuição Social

O valor da Contribuição Social exigida é equivalente a 64.189.333,79 UFIR o qual acrescido dos consectários legais elevou-se a 134.540.345,97 UFIR (cento e trinta e quatro milhões, quinhentas e quarenta mil, trezentas e quarenta e cinco unidades fiscais de referência e noventa e sete centésimos), lançada em decorrência da fiscalização do imposto de renda pessoa jurídica, na qual foram apuradas infrações que ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo da contribuição, com enquadramento legal no artigo 2º.e seus parágrafos, da Lei nº. 7.689/88, segundo descrito no auto de infração de fls. 92/94 e seus demonstrativos de fls. 86/91.

Cientificada da autuação em 24.11.94, fls. 70, a contribuinte, em 22.12.94, impugnou as exigências: 1º.) - do IRPJ, às fls. 97/109, formulou quesitos face à perícia requerida, fls. 110/112, e instruiu suas razões de defesa com os documentos de fls. 113/246, constituídos de procuração; cópias de contrato social; cópias de peças da autuação; cópia da declaração de rendimentos do exercício de 1994, ano-calendário de 1993; cópias de termos de abertura e de encerramento de livros fiscais de registros de

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

entradas e de saídas de mercadorias; cópia de parecer de auditores independentes Arthur Andersen, atestando a correção das demonstrações contábeis da recorrente; cópia de fls. do livro Registro de Inventário; alguns exemplares de cupons ou "ticket's" de máquinas registradoras de seus estabelecimentos; cópia do termo de concessão de regime especial para uso de máquinas registradoras, expedido pela Diretoria Executiva da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; cópias de fls. do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR; e cópias de demonstrações contábeis; 2º.) - da Contribuição Social, fls. 247/249, mais os documentos de fls. 250/293; e 3º.) - do IRRF, fls. 294/296, cujas razões de defesa estão instruídas com os documentos de fls. 297/337, ou seja, em relação às exigências reflexas reporta-se às razões de defesa opostas à exigência do IRPJ.

A contribuinte, em sua defesa, argumenta, em síntese transcrita da decisão singular, que:

a) - em relação ao auto de infração do IRPJ.

*- Após lavrado o Termo de Verificação e Constatação (doc 03), a requerente encaminhou seus esclarecimentos ao fisco, no sentido de descrever a operação contábil realizada e a manutenção de sua escrituração que não foram levados em consideração pelo fisco, que preferiu autuá-la;

- O art. 206 e incisos do RIR/94 elenca os livros contábeis e fiscais a serem mantidos pelas pessoas jurídicas em geral. De início, a requerente esclarece que mantém todos os livros previstos pela legislação;

- Apura o lucro real mensal nos moldes previstos na Lei nº. 8.541/92. Mantém em seu estoque 30.000 itens por loja. O volume mensal de transação nas lojas é de 200.000 Notas Fiscais de entradas, 200.000 pagamentos efetuados e 6.000.000 de cupons fiscais emitidos. Assim, é operacional e materialmente impossível efetuar a contagem mensal do estoque total;

- Verifica, mensalmente, o seu estoque de mercadorias (para efeito de apurar o lucro tributável), com base nos livros de Entradas e Saídas (doc. 09 e 10). *alárr*
ΛΛ

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

das Notas Fiscais e faturas. Como esses documentos estão registrados na contabilidade, o seu procedimento não apresenta qualquer distorção na apuração do lucro real;

- Na ocasião do levantamento do estoque a cada três meses, poderá ser apurada alguma insignificante diferença, para mais ou para menos, portanto, os resultados são auto-ajustados trimestralmente;

- As demonstrações financeiras e o sistema de contabilidade foram auditados pela Arthur Andersen, que exarou parecer favorável, conforme expresso em carta anexa (doc. 11), datada de 16/12/94;

- O Primeiro Conselho de Contribuintes, em diversa ocasiões, decidiu favoravelmente ao contribuinte, conforme ementas dos Acórdãos 101-74.199/83 e 103-02.780/80, transcritas às fls. 101 - o TRF também proferiu várias decisões, quanto à desclassificação da escrita, conforme sentenças transcritas às fls. 101/102;

- É incabível a alegação do fisco de que os documentos não existem, pois existem (doc. 12) e que os registros existentes são imprestáveis;

- Realmente as vendas são efetuadas mediante cupons de máquinas registradoras que não são discriminativos. Há diversos tipos de cupons (doc. 13). A requerente goza de regime especial para emissão de cupons e apuração de ICMS e assim, utiliza-se de máquinas registradoras homologadas e lacradas, sendo impossível a saída de mercadorias desacompanhadas de tais cupons e sem o registro dessas saídas;

- A escrituração de alguns livros encontrava-se atrasada. O LALUR estava escriturado somente até o período-base de dezembro de 1992. Porém, o fisco não considerou que os registros de jan/93 a set/93 estavam escriturados em folhas anexas: (i) planilhas auxiliares compreendendo os controles das partes A e B do LALUR, e (ii) cópias impressas das planilhas elaboradas por computador;

- Transcreve a ementa do Acórdão 10.381/91 - SE - TRF 5ª. Região (fls. 104) e, no mesmo sentido, a Súmula nº. 76 do Tribunal Federal de Recursos (fls. 103);

- A irregularidade formal foi saneada com a transcrição dos registros no LALUR (doc. 15);

- Quanto ao livro Diário, ao afirmar que os balanços ou balancetes não estão transcritos, a própria fiscalização admite a existência deles, ou seja, a falta de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

transcrição nos seus livros é uma irregularidade sanável. Ocorre o mesmo no caso de falta de encadernação ou autenticação de tais livros, formalidade sanável, como já o foi;

- Nesse sentido, o Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu decisões favoráveis ao contribuinte. Transcreve as ementas dos Acórdãos nºs. 101-74.033/83 e 105-0.813/85, às fls. 104/105;

- Os balancetes mensais de julho/94 a setembro/94, encontravam-se devidamente elaborados e examinados pelos auditores independentes e estão à disposição do fisco para análise (doc. 16);

- Quanto à falta de registro permanente de estoque, o art. 206, inciso IV do RIR/94 dispõe que esse livro é necessário somente para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamentos, etc., o que não é o caso da requerente. Inaplicável, também, o art. 28 do DL 1.598/77, mencionado no Termo de Constatação de Irregularidades;

- A desclassificação da escrita é contrária à jurisprudência unânime do Conselho de Contribuintes:

'IRPJ - Desclassificação da Escrita Contábil - Constitui medida excepcional que deve ser adotada, para efeito de arbitramento do lucro, quando for impossível a identificação do lucro real, hipótese que não ocorreu na espécie dos autos. (Ac. nº. 101-73.206, de 13/04/82)';

- Houve lapso nos cálculos efetuados pela fiscalização, ao determinar o lucro arbitrado do período de janeiro de 1993 a julho de 1994, pois, efetuando-se os cálculos, conforme a legislação em vigor, verifica-se que há divergência com os valores apurados pelo fisco:

a) No período de julho a dezembro de 1993, não há valor equivalente à diferença apurada uma vez que, os cálculos efetuados com base na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1993 e demonstrativos fornecidos, não se consegue chegar ao valor apurado pelo fisco;

b) Como os autuantes utilizaram-se do demonstrativo de receita operacional, elaborado pela recorrente, para jan/94 a set/94 (doc. 17), não havia que se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.774

falar em valores diversos daqueles constantes do demonstrativo, tanto é que as receitas operacionais de fev a set/94 estão conforme os valores fornecidos. No entanto, no mês de janeiro de 1994, o demonstrativo apresenta o valor de R\$ 28.797.447,00 enquanto a fiscalização menciona R\$ 49.861.111.539,00;

- O parágrafo 1º. do art. 8º. da IN 79/93 estabelece que as possíveis frações resultantes da aplicação do agravamento de que trata o "caput" do artigo serão consideradas até a segunda casa decimal, desprezando-se as demais. Entretanto, a fiscalização considerou o arredondamento dos coeficientes passando a arbitrar o lucro a maior em 0,01%.

Para dirimir qualquer dúvida quanto ao valor probatório dos documentos apresentados na impugnação, além dos apresentados durante a ação fiscal, requer a realização de perícia para o que apresenta os respectivos quesitos, em anexo (fls. 110/112), e indica o seu perito (fls. 108).".

b) - em relação ao auto de infração da Contribuição Social

"Conforme demonstrado na impugnação ao AI de IRPJ, a requerente não cometeu nenhuma infração, portanto, o lançamento reflexo de C. S. não merece prosperar.

E ainda, a fiscalização não considerou os complementos de Contribuição Social referentes aos meses de agosto e setembro de 1994, nos valores em UFIR de 398,62 e 30.248,00, respectivamente, o que diminuiria o montante apurado nesse meses (doc. 09).".

c) - em relação ao auto de infração do IR FONTE

"Destarte, conforme já exposto, o lançamento reflexo de Imposto de Renda na Fonte, também, não merece prosperar.".

Estas, em resumo, as razões de defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

Decisão de primeira instância, fls. 352/365, julgou a ação fiscal parcialmente procedente, sob os fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

"IRPJ

Comprovado no processo a imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal mantida pela pessoa jurídica, para apuração do lucro real, cabe o arbitramento do seu lucro, efetuado de acordo com as normas da legislação vigente, pelo fisco.

Constatada a existência de erro material na apuração da base tributável, retifica-se o auto de infração, com base no artigo 145, I, do CTN.

IRFON

A procedência parcial do lançamento relativo ao IRPJ implica manutenção parcial da exigência fiscal dele decorrente.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Mantém-se integralmente a exigência tributária, visto que o valor da receita bruta, sobre o qual se aplica os 10% que servem de base de cálculo da contribuição social, não sofreu alteração.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE"

Na sua decisão, às fls. 356/362 dos autos, a autoridade julgadora singular apreciou as questões suscitadas pela contribuinte e concluiu pelo indeferimento do pedido de realização de perícia, "...por não demonstrada a sua conveniência ou necessidade, em face dos elementos que instruem os autos, mostrarem-se suficientemente aptos para comprovar as diversas irregularidades apuradas"; às fls. 363/365 dos autos, demonstrou o crédito tributário exigido, o exonerado face ao acolhimento parcial das razões de defesa, o mantido, e o agravado, relativos ao IRPJ, IRFON e Contribuição Social.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

Quanto às parcelas de crédito tributário exonerado a autoridade julgadora singular recorreu *ex officio* a este Conselho de Contribuintes, na própria decisão.

No que pertine ao agravamento do crédito tributário relativo ao IRPJ e IR FONTE, determinou a expedição de notificação de lançamento, nos termos do item V da Portaria SRF nº. 4.980/94, sendo os autos, nesta parte, desmembrados, e em consequência formalizado o processo nº. 13811.000673/95-74, para discussão da referida matéria agravada, o qual, após trâmite na DRJ/São Paulo-SP, encontra-se, atualmente, na ARF/Santo Amaro - DRF/São Paulo - Oeste-SP.

Cientificada da decisão em 13.06.95, pessoalmente, segundo recibo às fls. 366, verso, irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário em 11.07.95, fls. 369/392, instruído com os documentos de fls. 393/436: ata da AGE de 29.11.94; descrição do processo de levantamento físico de estoque, trimestral; quesitos para a perícia requerida; Parecer nº. 453/95, de autoria do Dr. Gilberto de Ulhôa Canto; planilhas de apuração do CMV contabilizado, nos anos de 1993 e 1994.

Na peça recursal, a contribuinte, inicialmente, revisa os motivos determinantes da autuação para, em seguida, discordar da decisão, asseverando que ela é diametralmente contrária à realidade dos fatos e da posição da jurisprudência dos tribunais e também desse Conselho de Contribuintes, devendo ser reformada.

No item III do recurso, intitulado de os "Motivos determinantes da reforma da decisão recorrida", a contribuinte reforça as razões de defesa declinadas na impugnação. Referido item foi subdividido em cinco alíneas nomeadas de : a) - desclassificação da escrita - arbitramento do lucro; b) - Livro Registro de Inventário; c) - Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); d) - Livro Diário; e, e) - Jurisprudência.

A par das razões de impugnação, a contribuinte aduz, em resumo, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.774

a) - a digna autoridade julgadora consignou que, no caso sob exame, empresa apurou resultado final de cada mês, no regime do lucro real, não tendo apurado imposto a pagar em qualquer um dos meses do período-base autuado; os resultados mensais deveriam ser apurados com observância das disposições da legislação comercial e fiscal, art. 3º. da Lei nº. 8.541/92 e deveria ter observado as disposições do art. 157 e seguintes do RIR/80 e do art. 197 do RIR/94, no que tange à apuração do lucro real; a recorrente esclarece que mantém todos os documentos, como notas fiscais de compra e de vendas e livros comerciais e fiscais, devidamente registrados, de forma que seja possível averiguar os seus resultados mensais comerciais e fiscais; não existe escrituração com vícios ou erros, muito menos, deficiências que tornem impossível a apuração do lucro real; o art. 539 do RIR/94 é genérico e não menciona como fato relevante, que pudesse dar ensejo ao arbitramento do lucro, a falta de contagem física mensal do estoque, produto por produto como exige a fiscalização; a falta de contagem física mensal não está expressamente indicada como aquela que daria direito à aplicação do arbitramento; o arbitramento do lucro realizado pelo fisco, constituiu uma medida extrema sem considerar os elementos que a recorrente colocou à disposição para demonstrar o seu resultado mensal; cita o entendimento do professor Bulhões Pedreira, no seu livro "Imposto de Renda", do qual transcreveu excertos a respeito do tema; a própria "declaração de imposto de renda das pessoas jurídicas", com os demonstrativos mensais de apuração do resultado e do lucro real, traz a indicação necessária para sua revisão, bem como os efeitos fiscais e documentos que as lastreiam;

b) - a alegação do fisco de que os Livros de Registro de Inventário não foram apresentados é infundada; esses livros estão devidamente registrados e foram apresentados quando solicitados; o que ocorre é que a contagem física é feita trimestralmente em razão do grande volume de transações realizadas mensalmente nas lojas da recorrente, o que impossibilita a contagem física mensal; para se chegar à contagem física trimestral seu estoque mensal não é simplesmente estimado; para levantar o estoque mensal o estabelecimento é dividido em setores de perecíveis, de limpeza, de alimento, etc., como se cada setor se compusesse de "pequenas lojas", cujos chefes de setores controlam as entradas e saídas de mercadorias da ~~~

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

assim, no fim do mês tem-se o saldo de mercadorias por setor que é levado à contabilidade; no momento da realização da contagem física trimestral do estoque, o saldo final apurado, se comparado com o estimado, a diferença é ínfima; essas diferenças são facilmente detectadas, existindo demonstrativos capazes de assegurar que não há qualquer possibilidade de apresentar vícios ou deficiências, muito menos sonegação de impostos; ao desconsiderar esses procedimentos adotados pela recorrente, com respaldo em documentação contábil e fiscal, como forma de se obter o resultado mensal sem distorção com o resultado que se obteria efetuando a contagem mensal de seu estoque, a autoridade julgadora está simplesmente tratando a contribuinte como uma empresa que não tem qualquer documentação fiscal e escrita contábil; o resultado apurado pela recorrente não acarretou qualquer prejuízo ao fisco; a própria autoridade julgadora admite que a recorrente não apurou imposto de renda a pagar em nenhum dos meses do período autuado; a recorrente vem compensando os seus próprios prejuízos fiscais acumulados de períodos-base anteriores, com base na legislação pertinente, assim, no máximo poderia ter ocorrido compensação a maior ou a menor de seu prejuízo fiscal, não acarretando nenhum prejuízo ao fisco; em nenhum lugar está dito que o arrolamento ou levantamento dos estoques deverá ser feito por contagem física, uma a uma, todos os meses, de todas as mercadorias; a contagem física decorre de interpretação e praxe seguida quando o estoque era apurado anualmente; aplicar essa mesma sistemática para períodos mensais de apuração de resultados, sem constatar se a mesma é factível material e juridicamente, é praticar abuso do poder de forma em detrimento à realidade dos fatos e do direito; uma interpretação mais consentânea com a atual realidade pode ser defendida com fundamento no parágrafo 1º. do art. 206 do RIR/94, de que cabe ao contribuinte a adoção de forma e modelos de livros e de procedimento para o levantamento do estoque mais adequado aos seus negócios; o procedimento adotado pode ser havido como o mais adequado, exemplar e seguro, já que realiza o levantamento mensal do estoque através de um processo setorial ou por departamento e, depois, a contagem física a cada três meses; a autoridade julgadora indeferiu o pedido de perícia formulado pela empresa alegando a sua inconveniência e desnecessidade, o que constituiu uma forma de cerceamento de defesa; novamente a recorrente argüi que poderia demonstrar, com a perícia, que seria totalmente possível



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

verificar que a sua contabilidade e o procedimento adotado não acarretariam qualquer distorção real na apuração do seu resultado mensal; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa são nulos segundo o disposto no art. 59 do Decreto nº. 70.235/72;

c) - o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, encontrava-se escriturado até dezembro de 1992; quanto ao período autuado, de janeiro de 1993 a setembro de 1994, estava escriturado em folhas anexas, faltando simplesmente transcrever para o LALUR; com base nessas folhas (planilhas) foi preenchida a declaração de rendimentos de 1993, e serviram de base para o fisco colher subsídios para o auto de infração; segundo a jurisprudência judicial do antigo TFR, simples atraso na escrita não justifica a sua desclassificação; trata-se de irregularidade formal, sanável, o que foi devidamente providenciado;

d) - quanto aos Livros Diários, o fisco ao afirmar que os balanços ou balancetes não estavam transcritos admite, expressamente que os mesmos existiam, faltando apenas a sua transcrição; trata-se de irregularidade formal, sanável, como já o foi, que não justifica a desclassificação da escrita e nem o arbitramento do lucro; o mesmo ocorre com a falta de encadernação e autenticação dos mesmos, o que não influi na contabilidade da empresa e nem afeta o seu resultado mensal; a alegação do fisco de que faltava os registros contábeis do período de julho a setembro de 1994 não tem procedência, pois toda a escrituração e todos os balancetes mensais encontravam-se devidamente elaborados e examinados por auditores independentes, e estavam e estão à disposição do fisco para análise; a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro fundamentam-se, somente, em irregularidades formais e falta de apreciação dos demonstrativos e documentos apresentados à fiscalização, resultando em imposto de renda a pagar de valor fantástico e absurdo que supera quase cinco vezes o valor do patrimônio líquido total da empresa; a alegação de imprestabilidade da escrita e impossibilidade de apuração dos resultados mensais é infundada; a fiscalização teve, e tem, à sua disposição todos os elementos necessários à apuração do lucro real da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

recorrente e de eventual falta ou insuficiência de recolhimento de imposto de renda, ou de qualquer outro tributo, descabendo no caso a aplicação do art. 539 do RIR/94;

e) - a recorrente aportou, entre os tópicos 65 a 71 do recurso, vasta jurisprudência administrativa e judicial que entende corroborar seus argumentos de defesa; a fim de dirimir qualquer dúvida de que o procedimento adotado não distorce o seu resultado mensal, requer, novamente, a realização de perícia, para o que formulou quesitos (doc. 3) e indicou perito qualificado; apresenta parecer da pena do eminente jurista Dr. Gilberto de Ulhôa Canto (doc. 4), que concluiu pela improcedência da desclassificação da escrita e do arbitramento do lucro no presente caso.

Concluiu a recorrente para, ao final, pedir, in verbis:

"74. - É indubitável que a Recorrente registra através de máquinas registradoras automáticas e invioláveis, rigorosamente fiscalizadas pelas autoridades fazendárias estaduais do ICMS, todas e quaisquer saídas de mercadorias de seus estabelecimentos. Não há como, portanto, deixar de computar essa receita nas suas demonstrações financeiras para efeito de apuração do lucro real mensalmente tributável pelo imposto de renda, uma vez que as máquinas registradoras são totalmente lacradas e homologadas pelas autoridades fazendárias estaduais. Por outro lado, não existe qualquer possibilidade da recorrente deixar de registrar todas as notas fiscais de entrada de mercadorias em seus estabelecimentos. Assim, com devida vênia, não há como e nem motivo para desclassificação da escrita da Recorrente para o arbitramento de um lucro notoriamente impossível de acontecer, e exigir um imposto de renda totalmente incabível e absurdamente irreal, superando várias vezes o próprio patrimônio líquido da empresa.

75. - Não é possível, "data venia", deixar prosperar e continuar com um processo tão fora da realidade e tão absurdo nos seus valores arbitrados,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

principalmente tendo em vista que se trata de uma empresa de âmbito internacional e muito ciosa de seus deveres e obrigações para com o público e o Fisco em geral. Os ilustres Conselheiros hão de convir que uma empresa do porte da recorrente não tem como permitir qualquer falta de controle de entradas e saídas dos seus estabelecimentos, já que isto representaria, também, impossibilidade de ser fiscalizada e examinada por Auditores Externos, do porte de Arthur Andersen, para o controle dos seus próprios acionistas.

76. - Tendo em vista o exposto, a Recorrente, demonstrou a total improcedência da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração em tela, bem como o equívoco cometido pela D. Autoridade Fiscal julgadora ao interpretar os fatos e o direito aplicáveis ao presente caso.

77. - Impõe-se, assim, "data venia", pelos motivos expostos e comprovados, o deferimento do presente recurso, para o efeito de cancelar o Auto de Infração com o conseqüente arquivamento do respectivo processo por medida de Justiça."

Quanto à exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, no seu recurso voluntário, fls. 437/444, a recorrente, em substância, propugna pela sua improcedência evocando as razões do recurso voluntário relativo ao IRPJ, repetidas às fls. 445/468.

O mesmo ocorreu em relação à exigência da Contribuição Social, com o recurso voluntário às fls. 469/474, reportando-se às razões de recurso ofertadas contra a exigência do IRPJ, da qual decorre, novamente repetidas às fls. 475/496, dos autos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER -Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Preliminares.

A recorrente, nos itens 48 a 52 da peça recursal, fls. 382 a 384 dos autos, suscitou preliminar de cerceamento do seu direito de defesa em virtude de a autoridade julgadora de primeira instância ter indeferido o seu pedido de realização de perícia. Reitera a este Conselho a necessidade de realização de perícia, para comprovar que o seu sistema contábil de apuração mensal de resultados é confiável e atende às determinações da legislação comercial e fiscal.

No processo administrativo fiscal da União, a autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligências ou perícias requeridas. A teor do disposto no artigo 18 do Decreto nº. 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º. da Lei nº. 8.748/93, tais pedidos somente são deferidos quando entendidos necessários à formação de convicção por parte do julgador.

Ao apreciar o pedido formulado pela recorrente o julgador singular, fundamentadamente, o indeferiu por ter entendido que os autos contêm os elementos necessários ao seu convencimento. É uma questão de livre formação de convicção pelo julgador.

Ademais, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, raramente se apresentam situações que recomendam a realização de diligências, ao contrário do que ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados e com o Imposto de Importação em relação ao quais é comum a necessidade de perícias técnicas para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

definir classificação fiscal de produtos, tipos, composição química, estado de conservação, etc.

É que a fiscalização do IRPJ ocorre no âmbito da contabilidade da empresa, devendo a companhia manter escrituração em registros permanentes com obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal, segundo dispõe o artigo 177 e seu § 2º. da Lei nº. 6.404/76, bem como o artigo 7º. do Decreto-lei nº. 1.598/77 (art. 157 do RIR/80). Os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam modificar sua situação patrimonial, devem ser conservados em ordem e boa guarda enquanto não prescreverem eventuais ações que lhe sejam pertinentes, segundo disposto no artigo 165 do RIR/80. Disposições do mesmo teor constam do parágrafo único do artigo 195 do Código Tributário Nacional.

Se a sua escrituração atende aos requisitos das legislações comercial e fiscal, no que pertine à apuração mensal dos resultados, como asseverou, nada impediu que a recorrente carresse aos autos provas dessas alegações.

O ônus da prova é seu, o qual não deve ser transferido ao Fisco, para produzir prova ou constatação de seu interesse, dela contribuinte, mediante pedido de realização de perícia.

Nada impediu que a recorrente, ao longo da lide, providenciasse os exames periciais que entendesse necessários a produzir as provas que quisesse, mesmo que um começo de prova, mesmo que por amostragem, como exemplo, demonstrando e comprovando, documentalmente, a partir de sua escrituração contábil/fiscal a correção da apuração do resultado de alguns meses, dois ou três por exemplo, do período fiscalizado.

Assim, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, pelas mesmas razões, indefiro o pedido de realização de perícia, formulado pela recorrente em grau de recurso.

Passo ao mérito.

Segundo descrito no "termo de constatação de irregularidades", fls. 15 dos autos, a escrituração comercial da empresa foi desclassificada "...por absoluta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

imprestabilidade...”, motivado, principalmente, pela ausência de levantamento de inventários físicos mensais de mercadorias, devidamente escriturados em livros próprios, agravado por: falta de escrituração do LALUR, no período de janeiro de 1993 a setembro de 1994; e Livros Diários referente ao período de janeiro de 1993 a janeiro de 1994, sem transcrição dos balanços ou balancetes respectivos; folhas soltas de lançamentos contábeis de Diário, sem encadernação, sem autenticação e sem a transcrição dos respectivos balanços ou balancetes mensais referentes aos períodos-base de fevereiro a junho de 1994; e sem quaisquer registros contábeis dos períodos-base de julho a setembro de 1994.

Em consequência, os lucros da empresa foram arbitrados, a partir do percentual legal de arbitramento de 15%, que majorado mês a mês, atingiu o percentual máximo de 30% no período-base de janeiro de 1994, utilizado até o último período-base autuado, o de setembro de 1994.

Entendeu o Fisco que o fato de a empresa efetuar suas vendas apenas por cupom de máquinas registradoras, que não discriminam as quantidades e as mercadorias vendidas, impossibilita verificar por documentos oficiais a quantidade de mercadorias vendidas, tornando imprescindível a apuração do custo das mercadorias vendidas através da contagem física mensal dos estoques, o que a recorrente, confessadamente não faz, considerando ainda que não possui registro permanente de estoques e que o levantamento trimestral dos estoques e a apuração mensal de resultados sem o levantamento físico mensal dos estoques existentes no final de cada período-base mensal de incidência do Imposto de Renda, não atende às exigências de apuração dos resultados mensais escriturados em livros comerciais e fiscais.

Inicialmente, cabe observar que o regime tributário com base no lucro arbitrado, para efeito de exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não se traduz em punição, como sugere a recorrente, mas constitui apenas uma das formas de tributação, a ser utilizada em determinadas circunstâncias.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 44, que a base de cálculo do Imposto de Renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774**

Da mesma forma, o artigo 153 do RIR/80, estabelece que a base de cálculo do imposto é o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado.

A legislação do Imposto de Renda, especificamente, o artigo 399 do RIR/80, definiu 6 (seis) hipóteses para a utilização do regime do lucro arbitrado. No presente caso a autuação, ocorreu com base no inciso IV do referido dispositivo legal, reservado às situações em que a escrituração mantida pela contribuinte contenha erros, vícios ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido.

Por seu turno, a jurisprudência administrativa a respeito, ao longo do tempo, além de confirmar que o arbitramento de lucros não caracteriza penalidade, a exemplo do Acórdão nº. CSRF/01-0.123/81, cristalizou-se também no sentido de que tal regime tributário somente deve ser aplicado nos casos em que, comprovadamente, a escrituração não ofereça condições de se determinar, com segurança, a base de cálculo do imposto pelo regime do lucro real, não admitindo o arbitramento nos casos de falhas sanáveis, atraso na escrituração comercial ou fiscal, falta de autenticação de livros comerciais/fiscais, vícios formais, dentre outras situações, a exemplo das ementas seguintes:

Acórdão nº. 101-73.288/82.

"ATRASSO DE ESCRITA - não justifica o arbitramento o simples atraso de transcrição, no Diário, de matrizes já confeccionadas, ou no Registro de Inventário, do rol existente das mercadorias constantes do balanço, sem ocorrência de vícios, erros, deficiências ou evidentes indícios de fraude; é de ser concedido prazo para a transcrição."

Acórdão nº. 105-5.030/91.

"FALTA DE AUTENTICAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO - a simples falta de autenticação dos livros Diários não é elemento bastante para o arbitramento de lucros."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.774

Acórdão nº. 105-3.920/89.

"VÍCIOS FORMAIS - Vícios formais, passíveis de regularização, não são suficientes para determinar o arbitramento do lucro, quando existe a escrituração e a documentação em que ela se fundamenta, à época em que ocorreu a fiscalização, e essa escrituração e documentação são, desde logo, colocada à disposição do Fisco, para seu exame."

Volvendo para o caso dos autos, constata-se que as irregularidades apontadas em relação ao livro Diário e LALUR são insuficientes para sustentar o arbitramento.

O próprio Fisco dá notícia, nos termos lavrados, que os balanços ou balancetes mensais existiam, mas não estavam transcritos, referentes aos meses de janeiro de 1993 a janeiro de 1994. O livro Diário referente aos meses de fevereiro a junho de 1994, existia em folhas soltas, e os balanços ou balancetes também não estavam transcritos, presumindo-se que também existiam, apenas ainda não tinham sido transcritos no Diário. Deixou a empresa de apresentar os registros contábeis relativos aos meses de julho a setembro de 1994, mas não restou claro nos autos se existiam ou não, ou se tratava de mero atraso de escrituração

Quanto ao LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real, no "termo de constatação e retenção", fls. 07 dos autos, o Fisco atesta no item I que o mesmo estava escriturado até o exercício de 1993, ano calendário de 1992, e no item II, que em relação ao ano calendário de 1993 estava em folhas soltas, faltando transcrição, sendo retido o referido livro. Vale dizer, a escrituração existia, faltava apenas a encadernação da folhas ou sua transcrição no próprio livro.

Estas irregularidades foram sanadas encontrando-se nos autos, fls. 193 a 229, cópias das folhas do LALUR, referentes aos meses autuados, e às folhas 230 a 245, cópias dos balanços relativos aos meses de julho a setembro de 1994, que instruíram a impugnação apresentada pela contribuinte.

De fato, conforme se verifica desta narrativa são todas irregularidades meramente formais, que poderiam ter sido sanadas antes mesmo de qualquer autuação,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

bastando para tal que o Fisco fixasse à empresa prazo razoável para as regularizações necessárias.

O Regulamento do Imposto de Renda, em diversas passagens definiu o prazo de 20 (vinte) dias a ser fixado aos contribuintes para atendimento às intimações fiscais e aos pedidos de esclarecimentos solicitados pelo Fisco, porém a jurisprudência administrativa deste Conselho é no sentido de que este prazo pode ser dilatado, de modo a se tornar razoável face à extensão e volume das irregularidades a serem corrigidas, porte da empresa, etc.

Entretanto, no caso presente o Fisco deixou de observar tais aspectos. No "termo de diligência e solicitação de documentos", fls. 02, anotou o prazo de 5 (cinco) dias para apresentação de vasto documentário comercial/fiscal. Repetiu esse termo para alguns livros e documentos com prazo de atendimento fixado em 24 (vinte e quatro) horas. Através do "termo de solicitação de documentos", fls. 04, solicitou os livros Registros de Inventários, de todas as filiais, com registro de estoques apurados mensalmente, com o prazo de apresentação imediato. Em 04/10/94, expediu o "termo de intimação", fls. 06, para que fossem apresentados "... desde o ano-calendário de 1992 (período-base) até o presente momento,...", os Livros de Apuração do Lucro Real e demais livros contábeis e fiscais, também com o prazo de apresentação imediato. Em 17/11/94, expediu o "termo de solicitação de documentos", fls. 11, intimando a empresa "...a apresentar os valores das receitas brutas mensais, proveniente da venda de mercadorias, das receitas financeiras, variações monetárias ativas, outras receitas operacionais e outras receitas não operacionais acompanhados dos respectivos custos, ou seja, documentos comprobatórios dos custos das receitas financeiras, das variações monetárias ativas, de outras receitas operacionais e de receitas não operacionais, referentes aos períodos-base de janeiro de 1993 a setembro de 1994, ...", com o prazo de apresentação imediato.

Da análise desses termos verifica-se que, segundo o termo de fls. 04, em 26/09/94, o Fisco desejava ter em mãos, imediatamente, todos os livros Registros de Inventários de todas as filiais da recorrente, inclusive do período-base encerrado em 31/07/94, algo que se me assemelha impossível tendo em vista o porte da recorrente, suas características operacionais de grande varejo, o volume de seus negócios,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

infinidade de itens comercializados, entre 30.000 e 35.000, em 26 (vinte e seis) estabelecimentos (hipermercados) espalhados pelo país. Igualmente, pelo termo de fls. 06, desejava o Fisco ter prontos, à sua disposição, imediatamente, em 04/10/94, os "Livros de Apuração do Lucro Real" e "Demais Livros comerciais e fiscais", "desde o ano-calendário de 1992 (período-base) até o presente momento", ou seja, desejava tal documentário comercial/fiscal inclusive quanto ao período-base do mês de setembro de 1994, o último autuado, encerrado quatro dias antes da lavratura do citado termo. Na verdade, às 13,00 horas do dia 04/10/94, segundo item IV, do termo de fls. 05, o Fisco já havia se decidido pelo arbitramento, mesmo antes da lavratura do termo de fls. 06, acima referido, expedido na mesma data, porém posteriormente, às 16,30 horas.

O arbitramento dos lucros no curso do ano-calendário de 1994, como empreendido, contrariou a orientação da própria Administração Tributária que, a respeito, através do Ato Declaratório Normativo - COSIT nº. 035 (D.O.U. de 20/06/94), determinou que a falta ou insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro, no curso do ano-calendário, está sujeita ao lançamento de ofício, com base nas regras de arbitramento somente no caso em que, após o decurso do prazo previsto na intimação, a pessoa jurídica, obrigada à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar escrituração contábil, na forma da legislação comercial.

No caso dos autos, como visto acima, à exceção do primeiro termo, que fixou um prazo de cinco dias, insuficiente face às características da empresa, face aos prazos definidos no Regulamento do Imposto de Renda e àqueles reconhecidos pela jurisprudência administrativa, para todas as demais solicitações de elementos da escrituração comercial/fiscal da empresa, não se fixou prazo razoável, que pudesse ter curso, ao contrário, exigiu-se que fossem apresentados imediatamente.

A recente jurisprudência administrativa a respeito do arbitramento dos lucros no curso do ano-calendário, sob a égide da Lei nº. 8.541/92, oriunda das diversas Câmaras deste Conselho, vai se firmando no sentido da impossibilidade de se proceder tal arbitramento, no curso do ano-calendário.

O sistema de recolhimento mensal do imposto com ajuste anual adotado na citada lei, possibilita ao contribuinte, dentro do ano-calendário, mesmo que sujeito à tributação pelo lucro real, a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa (art. 23 e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.774

§§ da Lei nº. 8.541/92), com declaração anual de ajuste, quando seria deduzido do montante do imposto apurado com base no lucro real o recolhido por estimativa ou o recolhimento da diferença de imposto se da apuração resultar saldo de imposto a pagar. O arbitramento do imposto mensal, no curso do ano-calendário, sendo definitivo impede ao contribuinte exercer referida opção e também a possibilidade legal de recolher espontaneamente eventual diferença de imposto que viesse a apurar, ou impediria a compensação de parcelas de imposto eventualmente recolhidas a maior caso viesse a apurar, com base no lucro real, imposto devido menor que o recolhido nos períodos em que se utilizou do pagamento por estimativa.

Abaixo transcrevo uma das ementas das recentes decisões, oriundas desta Câmara, a respeito do tema:

Acórdão nº. 103-17.410, de 14 de maio de 1996.

"IRPJ - ARBITRAMENTO - O arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, de imediato, revela-se improcedente se não lhe foi anotado prazo razoável para apresentação de sua escrituração. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto e Contribuição Social sobre o lucro, na sistemática da Lei nº. 8.541/92, implicará o lançamento, ex officio, dos valores devidos, calculados por estimativa, com os acréscimos e penalidades legais.

Recurso provido."

Quanto ao arbitramento dos lucros no ano-calendário de 1993, segundo entendo, também não pode vingar, por dois motivos relevantes.

Primeiro, o Fisco não logrou trazer aos autos suficientes elementos de provas da "absoluta imprestabilidade" da escrituração da contribuinte que justificasse a sua desclassificação e conseqüente arbitramento dos lucros.

Os elementos contidos nos autos indicam que a ação fiscal restringiu-se aos procedimentos espelhados nos termos e documentos iniciais do processo, fls. 01 a 16, segundo os quais o Fisco constatou as irregularidades formais quanto aos livros Diário e LALUR; que a empresa não efetuava contagem física mensal dos estoques, mas trimestralmente; que as vendas eram efetuadas por cupons de máquinas registradoras

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

sem identificação do tipo de mercadoria vendida, o que tornava imprescindível a contagem física dos estoques ao final de cada mês de incidência do imposto, concluindo, daí, que os resultados apurados mensalmente não eram confiáveis e não atendiam às disposições da legislação comercial/fiscal, vislumbrando, assim, de imediato, a possibilidade de arbitramento dos lucros. Portanto, sempre segundo os elementos contidos nos autos, toda a ação fiscal restringiu-se e concluiu apenas com base nos esclarecimentos sucintos prestados pela contribuinte, às fls. 09/10 dos autos.

A volumosa escrituração comercial/fiscal da empresa sequer chegou a ser examinada. Pelo menos não existe nos autos indicação de tais exames.

Mesmo que pudesse prevalecer o arbitramento, haveria necessidade de acurado exame da escrituração comercial/fiscal, e que a realização desse exame fosse evidenciada nos autos. Haveria de se identificar e analisar a sistemática de apuração mensal de resultados utilizada pela contribuinte e os seus controles de estoques, aí sim, para se concluir ou não pela "absoluta imprestabilidade" da escrituração. Sem um exame detido e sem trazer aos autos provas documentais obtidas a partir da auditoria fiscal da escrituração, resulta frágil a imediata constatação fiscal

É consabido que no ramo de atividade a que se dedica a contribuinte é indispensável e existem rigorosos controles de estoques, diários, semanais ou mensais, conforme o tipo e rotatividade da mercadoria, para fins gerenciais, dos quais quase sempre, dentre outros fatores relevantes, depende o êxito do empreendimento. Esses controles nas grandes empresas varejistas, organizadas por departamentos, guardam alguma semelhança a um sistema de registro permanente de estoques, pelo menos no que se refere ao controle físico dos estoques, o qual uma vez submetido ao crivo fiscal poderia se concluir ou não, mas com certeza e segurança, pela sua admissibilidade para a apuração dos resultados mensais. De tais exames, na eventualidade dos controles de estoques existentes merecessem confiança, para efeitos tributários, poder-se-ia fixar prazo razoável para a transcrição dos saldos mensais de mercadorias deles constantes para o livro Registro de Inventário, considerando que a legislação tributária e a jurisprudência administrativa não admite a substituição do livro Registro de Inventário por fichas soltas de controle de estoques ou mesmo que encadernadas e nem relatórios de estoques. Na situação descrita haveria inclusive a possibilidade legal de valorização dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

estoques pelo preço de venda deduzida a margem de lucro, segundo o disposto no § 2º., do artigo 14, do Decreto-lei nº. 1.598/77, alterado pelo artigo 2º., da Lei nº. 7.959/89, e com a redação dada pelo artigo 55, da Lei nº. 8.541/92. Mas não se adentrou fundo na escrituração da empresa, face à conclusão primeira que se extraiu dos esclarecimentos iniciais prestados pela empresa, com os quais se contentou o Fisco.

Não consta dos autos notícia de que a empresa tivesse de algum modo tentado dificultar ou embaraçar a ação fiscal, inexistindo qualquer termo a respeito.

Mas como transcorreu a ação fiscal transparece, de parte a parte, ausência de empenho ou de interesse de conduzi-la a bom termo. Da parte do Fisco, faltou certa dose de severidade e autoridade, acredito, no sentido de estimular, pelos meios legais, o atendimento pela empresa das solicitações fiscais, talvez arrimado na possibilidade do arbitramento dos lucros face a uma eventual omissão ou impossibilidade da empresa no atendimento ao solicitado, até mesmo pelo prazo exíguo que lhe foi anotado. Por parte da empresa, desinteresse e falta de empenho em esclarecer ao Fisco, desde logo, o seu sistema de apuração de resultado e de controle de estoques, ou mesmo solicitação de prazos que julgasse adequados a promover as regularizações necessárias com vista ao atendimento das solicitações fiscais. Se a ação fiscal transcorreu tranqüila do ponto de vista do relacionamento pessoal, certamente não o foi do ponto de vista dos resultados almejados, pelo menos no que pertine ao Fisco.

Em segundo lugar, conforme dispõe o inciso I do artigo 41 da Lei nº. 8.541/92, a falta ou insuficiência do imposto sobre a renda mensal autoriza o lançamento, de ofício, com base no lucro real ou arbitrado, não necessariamente com base no lucro arbitrado.

Haveria o Fisco de, primeiro, verificar a possibilidade do lançamento de eventual diferença de imposto com base no lucro real o que exigiria aprofundado exame da escrituração comercial/fiscal da empresa, sendo de se observar que por ocasião do início da ação fiscal o ano-calendário de 1993 já havia se encerrado e a empresa já havia apresentado sua declaração de rendimentos anual, indicando o resultado apurado em cada mês, ou com prejuízo fiscal ou, nos meses em que apresentou lucro real, resultados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

compensados com prejuízos fiscais existentes, apurados em períodos anteriores, tendo apurado imposto a ser recolhido no referido ano-calendário.

Como a empresa asseverou, desde o início da ação fiscal, que efet contagem física de estoques trimestralmente e procede aos ajustes dos saldos contábe em função de possíveis diferenças, que qualificou de ínfimas, o que sequer chegou a se verificado pelo Fisco face à imediata opção pelo arbitramento dos lucros, estamos em que o reflexo dessas diferenças, se existentes, na apuração dos resultados e, em consequência, no cálculo do imposto mensal, quando muito caracterizaria postergação no pagamento do imposto para o mês seguinte ao em que devido, se o valor do estoque final de mercadorias fosse menor que o real (subavaliação de estoques), do que resultaria menor lucro tributável no período-base de competência, porém maior lucro tributável no período-base seguinte considerando que o estoque final de um mês, subavaliado, é o estoque inicial do mês seguinte.

Outro motivo relevante que me convenceu a recusar o arbitramento, deflui da análise da evolução da legislação referente à implantação do chamado sistema de bases correntes para o recolhimento do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Até o advento da Lei nº 8.383/91, o fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas ocorria anualmente, à exceção de um curto período em que foi semestral. Porém, o tributo era pago em doze parcelas mensais, denominadas de antecipações para aquelas pagas antes de se completar o período-base de incidência, de duodécimos aquelas parcelas pagas entre o encerramento do período-base e o mês fixado para entrega da declaração de rendimentos, e de quotas as parcelas pagas a partir do mês fixado para entrega da declaração de rendimentos.

A Lei nº. 8.383/91, introduziu o sistema de tributação, no qual o imposto passou a ser devido mensalmente, à medida em que fossem ocorrendo os rendimentos, ganhos e lucros, ou seja, o fato gerador do imposto passou de anual a mensal como regra geral, sistemática mantida pela legislação posterior consubstanciada nas Leis nºs. 8.541/92 e 8.981/95.

Com a aplicação da nova legislação tributária, especialmente nos
nºs. 8.383/91 e 8.541/92, foram evidenciadas as dúvidas e contradições

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

dificuldades surgidas no dia a dia dos contribuintes, do que resultou a expedição, pelas autoridades tributárias de um série de atos normatizadores, aos mesmo tempo em que propiciaram o aperfeiçoamento do novel regime tributário, a exemplo das próprias Leis nºs. 8.541/92 e 8.981/95

Assim, a Administração Tributária, através da Instrução Normativa SRF nº. 56/92, ao disciplinar em seu artigo 3º. que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, sujeitas à apuração mensal do imposto, com observância das leis comerciais e fiscais, deveriam promover ao final de cada mês, levantamento de seus estoques, bem como sua escrituração no livro Registro de Inventário, no § 5º. do referido artigo, flexibilizou, para efeitos fiscais, a obrigatoriedade da contagem física mensal dos estoques para as empresas que possuísem registro permanente de estoques, determinando que as mesmas somente estariam obrigadas ao ajustes dos saldos contábeis, em confronto com a contagem física, ao final do período de apuração relativo ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

Referido dispositivo tem a seguinte redação:

"Art. 3º. A pessoa jurídica, para os fins do disposto no art. 1º., deverá promover, ao final de cada mês, levantamento de estoques, bem como sua escrituração no livro 'Registro de Inventário'.

.....
§ 5º. A pessoa jurídica que possuir registro permanente de estoques somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do período de apuração relativo ao mês de dezembro de cada ano-calendário."

Já os artigos 27 e 28 da Lei nº. 8.981/95, introduziram significativas alterações na sistemática anteriormente adotada pela Lei nº. 8.541/92, com a seguinte redação:

"Art. 27. Para efeito de apuração do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta Seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 28. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 5% sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade.

.....”

Desse modo, os procedimentos contábeis das empresas foram bastante simplificados, não sendo mais exigível o levantamento de balanços mensais. O recolhimento do imposto por estimativa passou a ser regra geral para todo o ano-calendário, com o ajuste em 31 de dezembro, mediante levantamento de balanço anual, obrigatório para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, ressalvada a possibilidade de pagamento do imposto mensal com base no lucro real ou mesmo a suspensão do seu pagamento no caso de apuração de prejuízos, face às regras contidas no artigo 35 do referido diploma legal

A Instrução Normativa SRF nº. 51, de 31/10/95, ao disciplinar sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas no ano-calendário de 1995, com fulcro nas disposições das Leis nºs. 8.981/95 e 9.065/95, dispôs no § 3º. de seu art. 12, in verbis:

“3º. Para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensar a escrituração do livro 'Registro de Inventário' ”.

Sob a égide da Lei nº. 9.249/95, que dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996, a Instrução Normativa - SRF nº. 11/96, no § 3º. do artigo 12, exerce a mesma orientação, no sentido de que para a determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantame

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96
ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro Registro de Inventário.

Da análise desses dispositivos, resulta claro que o sistema de bases correntes objetivou foi garantir o recolhimento mensal do imposto. Não teve por objetivo criar entraves burocráticos às empresas. Entretanto, o recolhimento mensal do imposto só é passível de ser exigido quanto efetivamente ocorrer o fato gerador do imposto de renda, como definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Na implantação do regime de bases correntes, alguns procedimentos contábeis e de controles, antes anuais, como previsto na Lei das S/A. (Lei nº. 6.404/76), adotados pela boa técnica contábil, resultaram impossíveis de serem cumpridos, o que induziu ao aperfeiçoamento da legislação fiscal e respectivos atos normatizadores, perdendo relevância a escrituração mensal do livro Registro de Inventário, um dos motivos do arbitramento no presente caso, a qual voltou a ser anual, bem como o confronto dos saldos contábeis dos estoques com a contagem física e eventuais ajustes também voltou a ser anual para as empresas com registro permanente de estoques.

É necessário deixar patente que não se trata aqui de coonestar ou atestar legitimidade ao sistema de apuração mensal de resultados empregado pela recorrente, sobretudo porque, como referido anteriormente, tal sistema não chegou a receber auditoria fiscal, o que impede, nesta fase processual, de se emitir qualquer juízo de valor a respeito. Mas nada impede ao Fisco a realização de novos exames, com propósito de aquilatar a idoneidade do sistema de apuração mensal de resultados adotado, bem como do sistema de controle de estoques existente, observadas disposições dos artigos 142 e 173, do Código Tributário Nacional e do § 3º. do artigo 6º do RIR/94, quando, então, poder-se-á exigir eventuais diferenças de imposto pelo regime do lucro real, ou mesmo concluir pela tributação com base no regime do lucro arbitrário, porém, se evidenciada, em bases sólidas, a imprestabilidade da escrituração contábil do contribuinte para sustentar a tributação com base no lucro real, ou seja, o pre-arbitramento é excluído por insuficiência na caracterização dos fatos, nos autos, não havendo ao convencimento de que a escrituração comercial mantida pela recorrente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13808/000.151/94-96

ACÓRDÃO Nº.: 103-17.774

contivesse vícios, erros ou deficiência que a tornasse imprestável à determinação do lucro real, ou que revelasse indícios de fraude, conforme estatuído no inciso IV do artigo 399, do RIR/80.

Tampouco, impressionou a este relator o parecer de auditores independentes trazido à colação pela contribuinte, no intuito de corroborar eventual correção do sistema de controles de estoques por eles auditados. Este tipo de auditoria se presta apenas para consumo interno da recorrente, para controles exclusivamente gerenciais e raramente se preocupam com os aspectos tributários envolvidos

As razões dos recursos voluntários contra as exigências do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição Social sobre o lucro, por terem sido constituídas por decorrência ou reflexo, são igualmente acolhidas em consonância com o decidido neste voto em relação à exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Em virtude da solução adotada neste voto perde objeto o recurso *ex officio*, impetrado pela ilustre autoridade julgadora em primeira instância, razão pela qual dele não tomo conhecimento.

Por estas razões, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada, indeferir o pedido de realização de perícia e, no mérito, dar provimento aos recursos voluntários e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso *ex officio* por perda de objeto.

Brasília - DF, em 18 de setembro de 1996.


Cândido Rodrigues Neuber - Relator

