

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13925.000192/95-18
Recurso n.º : 115.376
Matéria: : IRPJ e OUTROS - EXERCÍCIOS DE 1992 E 1993
Recorrente : COMÉRCIO DE CEREAIS OURO VERDE DE OESTE LTDA.
Sessão de : 17 de julho de 1998
Acórdão n.º : 101-92.231

PRELIMINARES - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA RELATIVA AO PROCESSO MATRIZ RECEBIDA DEPOIS DA RELATIVA AOS DECORRENTES - Não constitui cerceamento do direito de defesa o fato da contribuinte ter recebido a decisão de primeira instância, relativa ao processo matriz, após o recebimento daquela relativa ao processo decorrente, tendo a mesma renunciado, tacitamente, o direito de se manifestar sobre a referida decisão, quando ainda dispunha do prazo regulamentar de 30 (trinta) dias, após a ciência da mesma.

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - FALTA DE LIVRO AUXILIAR - A falta de apresentação de livro auxiliar que apoie os lançamentos por partidas mensais, por si só, não justifica o arbitramento do lucro, se a fiscalização não realizar qualquer atividade investigatória, demonstrando ser imprestável a escrituração existente para apurar o lucro real, mormente em se tratando de pequeno volume de transações comerciais realizadas no período.

A existência de movimentação bancária sem a devida intimação específica para a contribuinte demonstrar o seu trânsito por Caixa, também não se presta para fundamentar o arbitramento do lucro da pessoa jurídica nos termos dos arts. 399 e 400 do RIR/80.

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO - A ausência da escrituração regular dos livros comerciais e fiscais autoriza o arbitramento do lucro.

ALÍQUOTA - Cancelando-se o arbitramento do lucro do primeiro período-base, conseqüentemente, reduz-se a do segundo à alíquota básica de 15%.

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - Tratando-se de tributação reflexa, o julgamento do processo principal faz coisa julgada no processo decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito existente entre ambos.

Recurso conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMÉRCIO DE CEREAIS OURO VERDE DE OESTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** as preliminares e, no mérito, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso n.º : 115.376
Recorrente : COMÉRCIO DE CEREAIS OURO VERDE DE OESTE LTDA.

RELATÓRIO

COMÉRCIO DE CEREAIS OURO VERDE DE OESTE LTDA., inscrita no CGC sob n.º81.740.680/0001-81, estabelecida na cidade de Ouro Verde do Oeste - PR, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR (fls. 241/250).

A exigência fiscal, constituída de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 103/122), Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 123/129), Contribuição Social (fls. 130/135), além do lançamento reflexo na pessoa física do sócio, conforme Termo de Encerramento (fl. 136), tem origem nas seguintes infrações, apuradas em fiscalização externa:

a) no ano de 1991, não mantém escrituração das contas correntes mantidas pela empresa no Banco do Estado do Paraná S/A e no Banco Bamerindus do Brasil S/A, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal de fl. 104 e docs. de fls. 56/72, denotando que a contabilidade não atende aos princípios consagrados na legislação comercial e técnica contábil, além de a escrituração do Livro Diário ter sido efetuada por lançamentos mensais e de forma resumida (fls. 13/55), sem a observância do disposto no artigo 160, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, relativamente ao período-base de 1991;

b) no ano-calendário de 1992, a contribuinte não apresentou os livros contábeis, fiscais e auxiliares, bem como os documentos comprobatórios da escrituração, apesar de devidamente solicitados através do Termo de Início de Ação Fiscal, intimação e reintimação, datados de 09 de maio, 24 de maio e 21 de junho de 1995 (fls. 01, 73 e 74), respectivamente.



A exigência principal está fundamentada nos arts. 157, § 1º, 160, § 1º., 399, incisos I, III e IV e 400 do RIR/80, e na Portaria Ministerial n.º 22/79.

Intimada da autuação em 30/06/95 (fls. 121 e 136), a contribuinte contra ela se insurgiu em 31/07/95, através de impugnação de fls. 144/175, acompanhada do doc. procuratório de fl. 176, de cópia de jurisprudências judiciária (fls. 177/182) e administrativa (fls. 183/184), de DARF de recolhimento de multa s/entrega atrasada de declaração de Pessoa Jurídica do exercício de 1993 (fl. 185), 2ª. via da DIRPJ/93 (fls. 186/195) e cópia dos Termos de Abertura e de Encerramento dos Livros Diário n.º 02 (fls. 196/197) e Razão n.º 002 (fls. 198/199), ambos protocolizados na JCPR em 25/07/95 (fls. 196 e 198), respectivamente, e Demonstração de Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial do período-base de 1992 (fls. 200/228), na qual alegou, em resumo, o seguinte:

- o procedimento fiscal é desprovido da legalidade necessária, e o arbitramento do lucro tributável é **forma de punição**, somente se justificando nas hipóteses previstas no art. 399 do RIR/80, todas inócenas na espécie, conforme Ac. Un da 3ª. T. do TRF da 1ª. R - REO 93.01.19452 - 0 GO - Rel. Juiz Osmar Tognolo - j 03.04.95 - partes: transporte Comércio e Indústria Bandeirante Ltda. e Fazenda Nacional - DJU II de 04.05.95, p. 26.365;

- em relação ao ANO-BASE de 1991, a alegação de falta de escrituração das contas-correntes (Banestado e Bamerindus) não encontra qualquer suporte de legalidade, pois são carecedores de prova material e que a impugnante mantém conta-corrente em tais instituições bancárias, não passando de mera presunção e, se mantivesse, não provou que tais fatos resultariam em omissões de receitas, face o conceito de fato gerador do imposto de renda (CTN, art. 43, I e II), fato esse infinitamente insuficiente para se lançar mão ao arbitramento do lucro;

- o fisco poderia, na forma da lei, e na existência de indício de ilícito, pedir ao judiciário a liberação dos extratos bancários, haja vista que a quebra do sigilo bancário só é viável por processo instaurado, quer dizer, via judicial, nos termos do artigo 38, § 5º, da Lei

n.º 4.595/64, sendo inconstitucional a exigência dos registros de movimentação bancária na ausência do processo judicial;

- a matéria versada nestes autos encontra-se superada, vez que o inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 2.471, de 01/09/88 proíbe o lançamento do IR com base exclusivamente nos extratos bancários, como também neste sentido têm se manifestado inúmeros julgados, a exemplo dos acórdãos do judiciário, cujas ementas transcreve às fls. 152/153;

- a origem dos depósitos bancários é a receita regularmente contabilizada e os saldos de caixa englobam os montantes em depósito;

- o fato da escrituração do Livro Diário ter sido efetuada por lançamentos mensais e de forma resumida não impossibilita a apuração do lucro real, levando-se em consideração o pequeno número de fluxo de documentos e de pequena empresa, não necessitando de livro auxiliar para registro;

- seria um falso problema levantado pela fiscalização, havendo necessidade de uma prova inequívoca de que a escrituração comercial é imprestável à aferição do lucro real, conforme jurisprudência neste sentido transcrita às fls. 154/155;

- os lançamentos foram feitos com clareza, possibilitando a identificação dos devedores e credores e, conseqüentemente, checar quem efetivamente pagou e quantos pagaram, sendo a contabilidade fiel da situação que deve retratar;

- a jurisprudência só tem admitido o arbitramento dos lucros nos casos de falhas formais ou de conteúdo que a tornem totalmente imprestável a justificar os resultados por ela demonstrados, não admitindo a desclassificação da escrita pela existência de simples falhas ou erros formais ou de lançamento, ou outras imperfeições, que não tornem duvidosos os resultados apresentados, podendo os erros acarretar lançamentos "ex-officio" de diferenças do imposto de renda calculado sobre o lucro real, e/ou multas, mas não o

arbitramento do lucro tributável, conforme entendimento firmado nos Acórdãos cujas ementas transcreve às fls. 156/157;

- em relação ao ANO-BASE de 1992, o fundamento da autuação é a falta da entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1993, sem razão, visto que a impugnante, por atraso na entrega da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, foi multada, com fulcro no artigo 727, inciso I, alínea "a", do Decreto n.º 85.450/80 e artigo 17, do Decreto-lei n.º 1.967/82, e esta falta, por si só, não autoriza a adoção da medida extrema de arbitramento, conforme jurisprudência citada à fl. 158;

- ao contrário do que afirma a autoridade lançadora, a impugnante POSSUI E APRESENTA junto à impugnação os docs. de fls. 177/228 (cópia dos Termos de Abertura e de Encerramento do Diário n.º 002 e do Livro Razão n.º 002, relativos ao ano-base de 1992, cópia do balanço patrimonial e do Demonstrativo do Resultado do Exercício, do Demonstrativo dos lucros ou Prejuízos Acumulados, relativos ao ano-base de 1992 e, ainda, Declaração de Rendimentos do exercício de 1993, ano-base de 1992), tendo em vista que a jurisprudência tem entendido ser possível a apresentação da documentação, escrituração e declaração pelo lucro real no curso do processo fiscal, na forma do entendimento firmado nos Acórdãos cuja ementa transcreve às fls. 159/161 e na doutrina de Alberto Xavier transcrita às fls. 161/163;

- a medida extrema é injustificável, pois, existe escrituração mercantil de acordo com as normas comerciais e fiscais e não houve qualquer trabalho da fiscalização no sentido de comprovar que aquela escrituração é imprestável, ou a torna impossível, a apuração do lucro real;

- salienta que a empresa mantinha toda a sua escrituração mercantil, possibilitando a apresentação oportuna de cópia do livro Diário referente aos períodos examinados;



- referida escrituração serviu para embasar a declaração de imposto de renda, apresentada **regular e tempestivamente, antes de qualquer procedimento fiscal;**

- a fiscalização não aponta qualquer irregularidade na mencionada contabilidade, que sequer foi pela mesma examinada;

- o lançamento é ilegal, à vista do disposto no art. 97, inciso II e § 1º do Código Tributário Nacional, e dos princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação defendidos por Alberto Xavier (fls. 163/165), Pontes de Miranda e Ives Gandra da Silva Martins (fl. 165), e da jurisprudência judiciária (fls. 166/168);

- quanto ao IRRF DO LUCRO ARBITRADO, por via reflexa segue a sorte do principal (IRPJ), ressaltando que, independentemente da decisão relativa ao IRPJ, improcede a exigibilidade do IRRF sobre o Lucro Arbitrado, pois inaplicável a norma do § 2º do artigo 41 da Lei n.º 8383/91, pois, se é considerado lucro distribuído aos sócios, a regra aplicável é aquela definida pelo artigo 35 da Lei n.º 7.713/88;

- todavia, o STF declarou inconstitucional o art. 35 da Lei n.º 7.713/88, argumentando o Ministro Marco Aurélio Farias de Mello, relator do recurso extraordinário, que o dispositivo não considerava a disponibilidade do lucro líquido aos acionistas ou quotistas (Gazeta mercantil n.º 20.6019, de 05/07/95, p. A-11), e, no mesmo sentido, decidiu o TRF no Ac. Un. Da 1ª T. 5ª R. n.º 90.05.04426-8/90-SE);

- Iguamente reflexo e sujeita ao decidido no IRPJ, a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO é inaplicável à regra do art. 2.º da Lei n.º 7.689/88, vez que a impugnante não está desobrigada de escrituração contábil, porquanto, se estivesse desobrigada não teria sido autuada;

- quanto ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA, também reflexo do IRPJ, é inaplicável a regra do inciso II do artigo 7º da Lei n.º 7.713/88, pois somente serão tributados por esta regra outros rendimentos percebidos por pessoas físicas, QUE NÃO

SEJAM SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE, pois, se os mesmos já foram tributados e exigidos neste processo, com fundamento no § 2º do artigo 41 da Lei n.º 8383/91 (TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE), incabível nova exigência sob o fundamento do inciso II do art. 7º da Lei n.º 7.713/88;

- o lançamento padece do vício da ilegalidade, por pretender a aplicação da TR ao pretendo débito tributário, pois a TR E TRD não são índices que representem correção monetária, mas sim juros, como ficou confirmado pelo art. 3º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, publicada no DOU de 30/08/91, e no entendimento do STJ, do STF e da doutrina citados às fls. 170/174, não podendo incidir em duplicidade sobre o débito, pois o próprio Auto de Infração é claro em fixar os juros de mora;

Finalmente, pede prova pericial, diligência fiscal, para constatar e conferir a regularidade da escrita fiscal e contábil, o cancelamento integral do crédito tributário e o arquivamento dos autos de lançamento

A autoridade julgadora de primeira instância proferiu a decisão de fls. 93/94, assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EMENTA: ARBITRAMENTO DO LUCRO - A apuração do IRPJ, com base no lucro real, exige escrita contábil regular, em livros revestidos dos requisitos legais. Quando os lançamentos do Livro Diário são efetuados de forma global, em partidas mensais, faz-se necessária a escrituração de livros auxiliares, posto que inviabiliza a Auditoria Fiscal.

A não escrituração das contas correntes bancárias, mantidas pela empresa, denota que a contabilidade da pessoa jurídica não atende aos princípios consagrados pela legislação comercial e pela técnica contábil, evidenciando a não confiabilidade do lucro real apurado.

Correto, portanto, o procedimento fiscal de arbitrar os lucros dos exercícios.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

EMENTA: Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no procedimento matriz, Imposto de Renda Pessoa jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, face à relação de causa e efeito entre eles existente.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES”

Cientificada da decisão em 30/07/97 (fl. 251), a contribuinte interpôs o recurso voluntário em 27/07/97 (fls. 256/295), no qual repete os mesmos argumentos expendidos na impugnação e mais o seguinte, em síntese:

- preliminarmente, houve cerceamento da defesa, visto que, primeiro, recebeu a cópia da decisão n.º 064/97 - processo decorrente n.º 13925.000193/95-81 (IRPF), na qual não constam os requisitos do artigo 3º da Portaria SRF n.º 4.980, de 04 de Outubro de 1994, para após remeter cópia da decisão do processo matriz, impossibilitando a recorrente de rebater os fundamentos da decisão, devendo a DRJ ser notificada para que forneça cópia da mesma, abrindo-se novo prazo para recurso;

- no mérito, submete ao critério deste Conselho a apreciação do recurso, tendo em vista a preliminar suscitada.

Finalmente, requer seja o recurso conhecido e provido, para se cancelar, por indevido, o crédito tributário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contra-razões de fls.392/304, propõe seja negado provimento ao recurso, pois a decisão imerece alterações, retoques, demãos ou quaisquer adendos. Afirma que a falta de contabilidade justifica o lançamento de ofício sobre as receitas oferecidas à tributação e, se não existe imposição legal sobre a

exigência de determinada prova, a autoridade lançadora pode se valer de todos os meios legais, inclusive da presunção baseada em fortes indícios da omissão de receitas. Pela natureza da matéria, com certeza não se encontrará nos autos prova absoluta de que os valores contidos no controle paralelo (caderno) representam vendas. A recíproca, entretanto, é verdadeira: o contribuinte terá dificuldade para demonstrar que aqueles valores não apresentam vendas e que se constituem em simples controle (...) administrativo gerencial.

Tratando-se de receitas mantidas à margem da escrituração contábil, é aplicável a hipótese do artigo 9º e parágrafos do Decreto-lei n.º 1598/77 que impõe à autoridade administrativa o ônus da prova das alegações, quando a matéria versa sobre valores contidos **na escrituração contábil da autuada**.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminarmente, a arguição de cerceamento da defesa, pelo fato da recorrente ter recebido, primeiro, a cópia da decisão n.º 064/97 - processo decorrente n.º 13925.000193/95-81 (IRPF), na qual não constam os requisitos do artigo 3º da Portaria SRF n.º 4.980, de 04 de Outubro de 1994, e, somente após, ser remetida a cópia da decisão do processo matriz, não entendo tenha este fato impossibilitado a recorrente de rebater os fundamentos da decisão prolatada no processo matriz, isto porque, em 19/06/97, foi expedida a Intimação n.º 103/97, relativa à questionada decisão, sendo postada na agência dos Correios em Toledo-PR em 14/07/97 (fl. 254) e devolvida por aquela agência, por ser endereço desconhecido (embora conste do próprio recurso), conforme carimbo apostado no respectivo envelope (fl. 254v). Além disso, na própria intimação, a recorrente após ciência, datando-a de próprio punho, em 30/07/97 (fl. 254 - anverso).

O art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 tem a seguinte redação:

“Ar. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.”

Portanto, tomando ciência da decisão da autoridade julgadora de primeira instância em 30/07/97 (quarta-feira), a recorrente poderia impetrar recurso voluntário até 29/08/97 (sexta-feira). Se não o fez, entendeu desnecessário.



Ressalto, no entanto, que a recorrente apresentou seu recurso voluntário em 23/07/97 (fls.256/295), antes mesmo de tomar ciência da decisão sobre o processo principal, antecipando-se, assim, desnecessariamente, o oferecimento de suas razões de recorrer. Na realidade, pelos argumentos aduzidos em sua impugnação, não teria muito o que falar em seu recurso, pois, mesmo requerendo (fl. 263) que este Conselho notificasse a DRJ de origem para fornecer cópia da decisão recorrida, abrindo-lhe novo prazo para oferecer recurso, não entendeu ser mais necessário, após tomar ciência do inteiro teor da mencionada decisão, embora ainda contasse com 30 (trinta) dias regulamentares.

Face ao exposto, **NEGO** as preliminares argüidas de cerceamento de defesa.

No mérito, é entendimento assente neste Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais que o arbitramento do lucro tributável não é penalidade, a exemplo do entendimento exposto no Ac. CSRF/01-0.123/81, que tem a seguinte redação:

“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE - O arbitramento não possui caráter de penalidade: é simples meio de apuração do lucro”

Neste mesmo sentido a IN/SRF n.º 28/78, item 1.3, assim se manifestou:

“item. 1.3 - O pressuposto de fato previsto no inciso (falta de escrituração regular) não distingue as causas dessa falta. O arbitramento não representa penalidade e sim valoração do lucro tributável.”

Verifica-se, na descrição dos fatos relatados no Termo de Verificação Fiscal (fl. 104), que, antes de proceder o arbitramento do lucro da recorrente, **esta foi intimada**, (fl. 01) a apresentar, primeiro, de forma geral, todos os livros comercial e fiscal e documentos da escrituração, inclusive declaração de rendimentos da pessoa jurídica, dos administradores/dirigentes e **documentos comprobatórios da escrituração**, relativos aos

períodos-base de 1991 e 1992 e, depois, somente em relação ao ano-calendário de 1992, foi reiterada a intimação por mais duas vezes (fls. 73 e 74), todas recebidas pelos sócios-gerentes, para apresentar os livros contábeis, fiscais e auxiliares, bem como os documentos comprobatórios da respectiva escrituração.

A partir daí, em relação ao exercício de 1992, período-base de 1991, foram juntadas cópias da declaração de rendimentos da pessoa jurídica (fls. 02/12), na qual se constata que não há saldo declarado na conta Bancos (fl. 05). O Diário n.º 02 (fls. 13/55) apresenta as contas **BANCO C/MOVIMENTO E BANCOS C/APLICAÇÃO** (fl. 51) sem qualquer movimento ou saldo. Os avisos de lançamento bancários (fls. 56/72), fornecidos pela recorrente à fiscalização, revelam movimentos de transferências entre contas correntes mantidas nos Bancos BAMERINDUS e no BANESTADO, em valores substanciais, além de despesas debitadas automaticamente em conta, tais como juros e IOF sobre empréstimos, água/luz/telefone, desde o período-base de 1990 até dezembro de 1991, de responsabilidade da recorrente e, até mesmo, do sócio Hélio Gozzi (fl. 63).

Esta constatação parece-me reveladora de forte indício de omissão de receitas na pessoa jurídica, apesar dos recursos, à primeira vista, mostram ter sido utilizados no pagamento de despesas da própria recorrente.

Entretanto, os valores transferidos entre contas são bem superiores às despesas pagas, relativas aos avisos de débito remetidos pelos bancos. Também não se pode afirmar que o valor dos depósitos e transferências, efetuados pela recorrente nas ditas contas, tenham sido somente aqueles constantes nos recibos de lançamento bancários acima mencionados, haja vista que não foram intimados os respectivos bancos a fornecer extratos bancários, resguardado o devido sigilo fiscal recomendado pela legislação de regência.

As alegações da recorrente de que não há qualquer prova material de que mantenha conta corrente nas referidas instituições bancárias contrariam a existência dos recibos de lançamento bancários emitidos pelos Bancos BAMERINDUS E BANESTADO, os

quais foram juntados às fls. 56/72 e são eles a prova material da existência dessas contas correntes. Entretanto, a existência de contas correntes bancárias, apresentando movimentação de transferência de recursos de uma para outra conta, bem como o débito automático das despesas de responsabilidade da recorrente, revelam, "*ab initio*", apenas fortes indícios de omissão de receitas. Caberia à fiscalização continuar a investigação das referidas contas correntes, tomando as providências necessárias para obtenção da autorização judicial, se fosse o caso, objetivando intimar os bancos a fornecerem cópia de extratos bancários e de cheques, para identificar a natureza das operações mantidas nos referidos bancos, tomando as devidas providências de ofício no caso de constatação de omissão de receita e a possível representação fiscal para fins penais, se fosse o caso. Aliás, a própria recorrente, em outras palavras, indica essa providência não tomada pela fiscalização na fase instrutória do procedimento fiscal, quando se reporta ao art. 38, § 5º da Lei n.º 4.595/64.

O lançamento não foi feito com base exclusivamente em extratos bancários, mas porque entendeu a fiscalização ser imprestável a escrituração feita em partidas mensais, e mais a falta de escrituração das referidas contas bancárias, sem a existência de livros auxiliares que dessem suporte a tais lançamentos, impossibilitando a apuração do lucro real. Portanto, não vejo no presente lançamento a figura do art. 9º do Decreto-lei n.º 2.471/88.

Apesar da escrituração ter sido efetuada por partidas mensais e a recorrente não ter apresentado os livros auxiliares que lhe dessem suporte, em vista do pequeno fluxo de documentos revelado pelas operações contabilizadas, entendo que seria irrelevante tal fato. Estou convencido de que a principal infração identificável, capaz de resultar em apuração de omissão de receitas, foi a existência das contas correntes bancárias sem sua escrituração. No entanto, a fiscalização abandonou sua investigação no meio do caminho, deixando de perseguir os fatos até o final, para certificar-se da real natureza das operações bancárias realizadas pela recorrente, quando, então, poderia tributá-las na forma adequada admitida pela legislação tributária.



A hipótese aventada pela recorrente dos saldos de caixa terem englobado o montante dos depósitos não é desprezível, apesar da mesma não ter demonstrado em sua peça recursal. Esta hipótese teria sido rechaçada se a fiscalização tivesse estendido a fiscalização dos mencionados movimentos bancários.

Conquanto a fiscalização não tenha se aprofundado nas investigações dos movimentos bancários, não se poderia atribuir à mesma que tenha levantado um falso problema, mas que os argumentos da fiscalização não são suficientes para desclassificar a contabilidade da recorrente, apesar de não ter sido apoiada em livros auxiliares. Verifica-se, ainda, que os lançamentos identificam as contas, os devedores, os credores, as receitas, as despesas, os bens, direitos, etc., apenas não dão a data exata da ocorrência dos respectivos fatos, mas que seria de fácil apuração, por amostragem, quando se concluiria pela prestabilidade ou imprestabilidade da escrituração.

A jurisprudência deste Conselho tem admitido o arbitramento dos lucros somente quanto a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real, a exemplo da seguinte ementa do Ac. 1º CC 101-84.644/93 - DOU de 13/03/95:

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

Portanto, em relação ao período-base de 1991, exercício de 1992, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar o crédito tributário lançado neste exercício.



Quanto ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992, a situação da recorrente já não se apresenta nas mesmas circunstâncias verificadas quanto ao exercício de 1992. Relativamente a este ano-calendário, a fiscalização intimou a recorrente, por três vezes (fls. 01, 73 e 74), a apresentar os livros contábeis, fiscais e auxiliares, bem como os documentos comprobatórios da escrituração, sob pena de arbitramento do lucro nos termos do inciso III do art. 399 do RIR/80 (fls. 73 e 74), não se dignando a recorrente a atendê-lo.

A falta de atendimento às reiteradas intimações da fiscalização para a contribuinte apresentar a escrituração e os respectivos documentos comprobatórios, não só caracteriza recusa de sua apresentação pela contribuinte como também impossibilita a fiscalização de verificar a apuração do lucro real. Neste caso, não assiste razão à recorrente.

No presente lançamento não há menção à falta de apresentação da declaração de rendimentos como objeto do arbitramento, não havendo motivo para a recorrente se insurgir a esse respeito. Fundamentou-se o lançamento nos incisos I, III e IV do art. 399 e 400 do RIR/80, ou seja, falta de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o art. 172 do mesmo RIR, o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária e a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude. Como neste caso não foi apresentada a escrituração, a referência a este último tópico só se aplica ao caso do exercício de 1992, período-base de 1991.

A apresentação da escrituração comercial elaborada após o arbitramento do lucro que teve sua motivação na falta desta, não tem o condão de cancelar o lançamento regularmente formalizado, visto que não há o arbitramento condicional, como tem decidido este Conselho, a exemplo do Ac. 105-4.488/90 - D. O. U. de 01/11/90:

“INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAN (EX. 84/6) - Como não existe arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento, regularmente constituído, não pode ser modificado pela apresentação, na

fase de impugnação ou recurso, de declarações de rendimentos e balanços com apuração de prejuízo, sob a alegação de regularização da escrituração após o encerramento da ação fiscal.”

No mesmo sentido decidiram os acórdãos 1º CC 102-27.336/92 e 27.476/92, publicados no D.O.U. de 30/09/93.

Verifica-se que a recorrente somente veio a registrar os Livros Diário n.º 002 e o Razão n.º 002, em 25/07/95 (fls.196 e 198), confirmando a inexistência desta até o encerramento da ação fiscal. Aliás a própria recorrente afirma estar apresentando a declaração e a escrituração na fase de impugnação, quando afirma que a empresa mantinha sua escrituração mercantil **possibilitando a apresentação oportuna**. Se havia possibilidade de apresentação oportuna é porque **não estava disponível no presente**. Portanto, não havia possibilidade da fiscalização realizar qualquer ação tendente a examinar a regularidade ou não da escrituração, em virtude de sua inexistência.

Ressalto que a possibilidade de apresentação, **no curso da fiscalização**, da escrituração e da declaração de rendimentos bem como dos documentos comprobatórios, é **diferente de após o procedimento de ofício**. Concluída a fiscalização, não se admite a regularização da escrituração da contribuinte. Portanto, não são verdadeiras as afirmações da recorrente a esse respeito, como também não se coaduna com a lição do mestre Alberto Xavier, ao tratar dos três fundamentais pressupostos da admissibilidade de arbitramento.

A declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativa ao ano-calendário de 1992, foi protocolizada em 31/07/95, na ARF C/Toledo-PR (fls. 186/195), portanto, mais de dois anos após a data fixada pela legislação tributária, contrariando a afirmação da recorrente de que a apresentou **regular e tempestivamente, antes de qualquer procedimento fiscal**.

Também não se vislumbra no lançamento infringência ao art. 97, inciso II e § 1º, do CTN e aos princípios da legalidade e da Tipicidade da Tributação defendidos por



Alberto Xavier, Pontes de Miranda e Ives Gandra da Silva Martins, bem como a jurisprudência judiciária apontados pela recorrente, visto que o arbitramento é um procedimento criado por lei, como forma de apuração da base tributável dos tributos e, conseqüentemente, das contribuições. No presente lançamento não foi criado tributo e nem majorada sua base de cálculo já fixados por lei. Além do mais, a jurisprudência dos Tribunais mencionada trata da existência da escrituração antes do início da ação fiscal, o que não se aplica ao presente caso.

Entretanto, em vista do cancelamento do lançamento efetuado no período-base de 1991, exercício de 1992, impõe-se o restabelecimento da alíquota básica de arbitramento de 15 % .

Relativamente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro arbitrado, a recorrente argüiu a inaplicabilidade da norma do § 2º do art. 41 da Lei n.º 8.383/91, mas não fez prova de que a sociedade não tenha previsto, em seu contrato social, a distribuição automática do lucro no encerramento do balanço. A inconstitucionalidade do art. 35 da Lei n.º 7.713/88 declarada pelo STF não é automaticamente aplicável a todas as sociedades. Automaticamente só se aplica às Sociedades Anônimas. Às sociedades limitadas é indispensável a comprovação de que o contrato social não prevê a distribuição imediata dos lucros na data do encerramento do período-base de apuração, conforme entendimento definido no art. 1º da IN/SRF n.º 63/97. Portanto, nego provimento ao recurso neste item.

Quanto à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, não há previsão legal para embasar a exigência tributária. Analisando-se a Lei 7.689/98, art. 2º, que trata da base de cálculo da Contribuição Social em nenhum momento faz referência a base de cálculo quando o lucro é arbitrado, voto por dar provimento ao recurso neste item.

No que concerne à alegação da recorrente sobre a inaplicabilidade da regra do inciso II do artigo 7º da Lei n.º 7.713/88, visto que os mesmos lucros já foram tributados exclusivamente na fonte, na forma do § 2º do artigo 41 da Lei n.º 8383/91, informa a autoridade julgadora de primeira instância que é infundada, haja vista que tal regra não

serviu de embasamento legal ao lançamento do IRRF, conforme se verifica à fl. 129 dos autos. Entretanto, acredito que a recorrente se reporte ao fato de ter sido autuado, também, o sócio no IRPF, conforme mostra o Termo de Encerramento de fl. 136. O disposto no inciso II do artigo 7º da Lei n.º 7.713/88 aplica-se ao período-base de 1991 e, certamente, o lançamento do IRPF foi lançado em função do arbitramento da pessoa jurídica no referido período-base. Por outro lado, o lançamento do IRPF, fazendo parte de outro processo, nele serão analisadas todas as alegações da recorrente, restando entendido que, o decidido no processo matriz, aplica-se, também, nos decorrentes, naquilo que lhe for pertinente.

É pacífico, neste Conselho de Contribuintes, o entendimento de que, por força do disposto no artigo 101 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e no § 4º do artigo 1º do Decreto-lei n.º 4.567, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora, a partir de 30 de julho de 1991, quando entrou em vigor a Medida Provisória n.º 298, de 29/07/91, convertida na Lei n.º 8.218, de 29/08/91, entendimento este corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º CSRF/01-1.773, de 07 de outubro de 1994, ao solucionar divergências a respeito do tema até então havidas entre algumas Câmaras. Entretanto, no presente lançamento não foi lançado débito vencido no referido período, prevalecendo os critérios de aplicação dos encargos moratórias na forma capitulada no Auto de Infração.

Relativamente à prova pericial e/ou diligência fiscal, entendo desnecessárias, haja vista que o lançamento foi efetuado com base no faturamento conhecido e declarado pela própria contribuinte em seu Livro de Apuração de ICMS (fls. 75/101), em virtude da inexistência da escrituração na época da realização da ação fiscal. A regularização da escrituração após o término da ação fiscal não justifica mais a realização de perícia técnica ou diligência fiscal, por não mais existir dúvidas ou controvérsia sobre a base de cálculo tributável. Por isso, voto no sentido de negar provimento ao recurso, também, neste particular.



Por todo exposto, voto no sentido de **REJEITAR** as preliminares argüidas e, no mérito, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso, para:

a) Excluir da tributação o arbitramento do lucro relativamente ao ano base de 1991;

b) Excluir a tributação do Imposto de Renda na Fonte relativo ao ano base de 1991, em face do cancelamento do arbitramento naquele ano;

c) Excluir da tributação a Contribuição Social sobre o lucro por falta de previsão legal;

d) Reduzir a alíquota de arbitramento a 15 %, em face do cancelamento do arbitramento no ano de 1991;

Sala das Sessões - DF, em


EDISON PEREIRA RODRIGUES

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 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial n.º 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 30 JUL 1998

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 05 AGO 1998


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL