



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 23 de abril de 1981.

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.142

Recurso nº RP/103-0.016

Recorrente FAZENDA NACIONAL

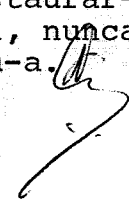
Recorrido 3a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTE

SUJEITO PASSIVO: ERON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TECIDOS S.A.

IRPJ - DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA - É inteiramente procedente, quando não obedece ao estabelecido na legislação comercial, eis que: a) os lançamentos eram feitos sem individualização e clareza, impossibilitando a identificação dos devedores e credores e, conseqüentemente, de quem efetivamente pagou e quantos pagaram; b) a escrituração era efetuada em partidas mensais, sem a utilização de livros auxiliares; c) a contabilidade não atendia a outros princípios consagrados pela técnica contábil, geralmente aceitos, como garantia da fidelidade da situação que deve retratar.

LUCRO ARBITRADO - PERÍODO-BASE - Para o seu cálculo não prevalece qualquer disposição contratual ou estatutária que disponha sobre períodos de apuração: será sempre de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

LUCRO ARBITRADO - FONTE DE DADOS A QUE O FISCO PODE RECORRER PARA O SEU CÁLCULO - O seu cálculo é todo extracontábil, sendo facultada a pesquisa dos dados, não só nos eventuais registros da escrita desclassificada, como em qualquer outro contribuinte. A utilização de alguns dos elementos constantes da contabilidade desqualificada, representando, apenas, uma fonte de coleta de dados, não tem a virtude de restaurar-lhe a eficácia que, em face da lei, nunca chegou a ter ou, se a teve, perdeu-a.



LUCRO ARBITRADO - RECEITAS DE TRANSAÇÕES E VENTUAIS - Tratando-se de lucro arbitrado somente as receitas que efetivamente não concorram para o custeio da atividade, cujo lucro está sendo calculado por arbitramento, é que se excluem da receita bruta para terem o seu resultado adicionado ao percentual de lucro arbitrado, como resultado de transações eventuais.

CORREÇÃO MONETÁRIA - LANÇAMENTO EX OFFICIO
O crédito fiscal está sempre sujeito a sua atualização, devendo o seu cálculo ser efetuado no dia do pagamento. Corretas a decisão singular que indica o termo a quo e a intimação que, embora indique os valores originais do débito, esclarece que eles ficarão sujeitos a atualização monetária até o momento em que forem liquidados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Especial para, reformando a decisão recorrida, restabelecer a tributação com base no lucro arbitrado, o qual passará a ser de: Cr\$6.615.182,00; Cr\$10.576.226,17; Cr\$14.666.763,00; Cr\$ 27.430.726,00 e Cr\$13.787.826,00, respectivamente, nos anos-base de 1969 a 1973, compensando-se, ainda, do imposto que for apurado, o I.R. incidente sobre os rendimentos declarados e que, nesses mesmos exercícios, já tinha sido efetivamente lançado.

Sala das Sessões (DF) em 23 de abril de 1981

AMADOR GUTERRES FERNÁNDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FERNANDO CÍCERO VELLOSO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, URGEL PEREIRA LOPES, WAGNER GONÇALVES, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, PEDRO MARTINS FERNANDES e LUIZ MIRANDA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0811-50.100/75

RECURSO N.º: RP/103-0.016

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.142

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 3a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: - ERON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TECIDOS S.A.

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional, pelo seu representante junto à Colenda 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes - conforme petição de fls. 203/212, dirigida a esta Câmara Superior - da decisão prolatada pela referida Câmara, em sessão de 23/01/80, e consubstanciada no Acórdão nº 103-02.781 (fls. 163/201), da qual teve vista oficial em sessão de 25/04/80.

A origem do presente litígio foi assim sintetizada na ementa da decisão da autoridade julgadora singular (fls... 140):

"A escrituração procedida em desacordo com as disposições das leis comerciais e fiscais e sem possibilidade de verificar o lucro real declarado em registros e documentos comprovantes idôneos, dá ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro."

Apoiando-se a peça básica em termos e relatórios que revelam a razão do litígio, inicialmente transcreveremos, para que este Colegiado bem possa decidir, os principais tópicos daquelas peças.

Após ter dado início ao exame de escrita do su

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

jeito passivo em 17/10/74, conforme termo então lavrado (fls.1), oportunidade em que, entre outros elementos, foi exigida a apresentação de "todos os livros comerciais, fiscais e de S.A. e tanto quanto possível os livros auxiliares", a Fiscalização, em 12/11/74, lavrou novo termo intimando a fiscalizada a apresentar no período 1/4/69 a 31/3/74 (fls. 2):

.....
"2 - Valor das taxas de inscrição ou equivalente recebidas s/a venda dos carnês;

.....
4 - Valor das prestações recebidas e com desistência pelos prestamistas durante o período."

Em 26/11/74, foi datilografado "TERMO DE VERIFICAÇÃO", onde se consignou (fls. 3):

"1º - Que até a presente data, em 26.11.74, não foram prestados os esclarecimentos solicitados no TERMO DE INTIMAÇÃO de 12.11.74, embora tenham decorrido 14 (quatorze dias);

2º - Que prosseguindo nas verificações sobre a matéria constante do TERMO citado, os agentes fiscais da receita federal registraram os elementos contábeis abaixo transcritos:

- a) a contabilidade registrando no título contábil MERCADORIAS A ENTREGAR (2320) os valores recebidos dos prestamistas por conta de futuras entregas de mercadorias, o faz mediante registros mensais, por departamentos, por movimento de caixa ou de bancos, sem individualização quer dos prestamistas, ou dos carnês, respectivos números e séries, escurturando globalmente o movimento financeiro do PASSIVO EXIGÍVEL;
- b) que essa situação é presente no período que vai do ano de 1968 até o presente ano de 1974, inexistindo livros auxiliares, autenticados, com os detalhes individuais dos lançamentos (nomes e números), e também não foram apresentados livros ou registros individuais dos prestamistas com a respectiva situação creditória;
- c) que a mesma situação ocorre com os valores correspondentes às entregas de mercadorias, liquidação das vendas contratadas, que tam

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

bém são registradas na contabilidade de forma global, sem identificação dos prestamistas ou dos respectivos carnês, números e séries;

- d) que, não sendo identificados os prestamistas, quer pelos pagamentos e ainda quanto às liquidações, não são identificáveis contabilmente os valores não reclamados, correspondentes a pagamentos antecipados de mercadorias não procuradas por descumprimento contratual;

.....

5º - Verificou-se que os registros contábeis das receitas são procedidos:

- a) as taxas de inscrição registradas global e mensalmente como receita de caixa, sem identificação dos prestamistas ou dos carnês (números);
- b) as "desistências" são registradas anualmente, de uma só vez e globalmente, conforme cópias xerográficas anexas, dos citados lançamentos anuais, o que foi motivo para que a fiscalização solicitando a cabal comprovação desses lançamentos, acolheu os esclarecimentos prestados pelo gerente administrativo Alberto dos Santos Ferreira e também pelo encarregado da escrituração geral que corroborou os esclarecimentos prestados, e que vão textualmente transcritos a seguir:

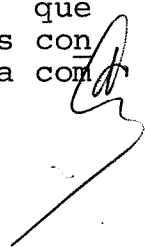
"Que os registros globais e anuais dos valores das "desistências de prestamistas", dos carnês ERONTEX, são calculados por estimativas anuais feitas com base nos cálculos dos valores a receber, cujos cálculos feitos anualmente não podem de apresentá-los por não existirem junto da contabilidade".

.....

"Que os cálculos das receitas contábeis registradas como desistências dos prestamistas são anualmente feitos com base em elementos fora da contabilidade".

Em 09/12/74, foi lavrado novo "TERMO DE VERIFICAÇÃO E INTIMAÇÃO", nele se declarando (fls. 12):

"Durante os trabalhos de fiscalização na empresa supra, constatarem os agentes fiscais que os demonstrativos apresentados em relação às contas das receitas anuais estão em divergência com



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

os elementos contábeis, e constatando ainda que os balanços copiados nos livros diários são escriturados de forma sintética que não evidenciam as apurações de resultados anuais e considerando ainda que não foram apresentadas as formas analíticas das apurações anuais de resultados, lavramos o presente termo para o fim de INTIMAR a em presa a apresentar, em seguida, aos agentes do fisco, as informações abaixo, URGENTE:

- DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS DAS APURAÇÕES ANUAIS DOS RESULTADOS OPERACIONAIS nos balanços de:

31.03.1969 a 31.03.1974.

- Demonstrativo (relação mensal) dos recebimentos das prestações (conta 2230) relativas a vendas de mercadorias com recebimentos antecipados, com os destaques dos valores mensais:

a) Recebimentos	b) Estornos	c) Recebi
Contabilizados	Contab.	mentos
		líqui-
		dos

- Demonstrativos das vendas mensais; com destaques:

a) Totais b) quitações do mês

c) vendas à vista e a prazo.

- (os recebimentos e vendas solicitados deve rão abranger o período de janeiro de 1969 a dezembro de 1973)."

Em 18/12/74, a Fiscalização elaborou o "TERMO DE VERIFICAÇÃO E ESCLARECIMENTOS" (fls. 13), onde comparou as datas em que foram registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo e os períodos iniciais e finais da escrituração neles lançada, bem assim como os balanços deles constantes, observando-se que a escrita fora contabilizada sistematicamente em todos os Diários com atraso que variava de um (1) mês a 14 (quatorze) meses, tendo os balanços levantados em 31/3/69; 31/3/71; 31/3/72 e 31/3/73, sido transcritos com atrasos de: seis, dois, nove e sete meses, respectivamente, declarando o contador não ter, "no momento, elementos para explicar os motivos dos atrasos".

Em 18/12/74, foi declarado em novo "TERMO DE VERIFICAÇÃO" (fls. 14):

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

"Durante ação fiscal, constatou-se a existência, nos registros contábeis da empresa da situação que abaixo é apresentada:

a) que a escrituração do movimento financeiro de recebimentos de numerário e realizada por partidas mensais, com lançamentos globais do movimento de cada mês do ano;

b) que a empresa registra na contabilidade, de forma sintética, os recebimentos, sendo anotado como exemplo "amostragem", o seguinte lançamento:

Em data de 30.11.1972, no Diário Geral, fls. 126 (Diário nº 112863):

CRÉDITO: CONTA - MERCADORIAS A ENTREGAR

Histórico: "VR.REF.RECEB. DE CAR
NETS p/CX.E.CENTRAL de
01 a 30.11.72
lançº nº 3.578...Cr\$..
141.703,05."

DÉBITO: CONTA - VALORES A DEPOSITAR (Caixa)
Sub-Conta - LOJA DIREITA

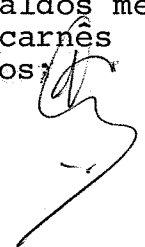
Histórico: "V.REFERENTE A RECEBIMEN
TOS de 01 a 30.11.1972.
lançº nº 22/3561.....
Cr\$ 1.367.472,65"

Nota: O débito foi feito na fls. 121 do mesmo Diário Geral.

c) que a empresa não possui livro Diário Caixa registrado, e o movimento contábil de caixa está limitado aos registros sintéticos, no que tange aos recebimentos de numerários, da forma acima transcrita;

d) que o movimento de caixa, em folhas auxiliares mensais é somatório de impressos avulsos, preenchidos em vários departamentos, os quais não contêm os nomes das pessoas credores de pagamentos antecipados de compras (carnês), e também não são registrados os números individuais dos carnês respectivos aos pagamentos antecipados para compra de mercadorias;

e) os registros contábeis da receita financeira e econômica da atividade principal da empresa, da forma indicada, não evidencia nem tem meios de apresentar informações de qualquer espécie no sentido de indicar os saldos mensais ou periódicos das pessoas ou dos carnês representativos dos pagamentos antecipados;



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

f) da mesma forma, os lançamentos sintéticos permanecem nos documentos que anexamos a título de amos tragem da situação encontrada na escrituração:

1. Uma folha de razão da conta 2320 (MERCADORIAS A ENTREGAR), com o registro sintético idêntico ao Diário Geral (DECALQUE);
2. Uma folha denominada "Comprovante para lançamento" com registros igualmente sintéticos, mesmos dados, com rubricas pessoais;
3. Uma folha denominada MOVIMENTO DIÁRIO DE CAIXA, com as somas totais que teriam sido recebidas na data de 30.11.72, na seção do Escritório Central, onde aparece o valor parcial a título de recebimentos de valores da conta de MERCADORIAS A ENTREGAR, no total de Cr\$ 4.361,00, sem discriminação ou individualização das pessoas que efetuaram tais pagamentos (clientes de carnês), nem foram localizados os respectivos números ou séries dos carnês.
4. Papeletas de recolhimentos (prestação de conta de numerários) das pessoas encarregadas das diferentes caixas, em número de dezesseis;
5. Um mapa denominado "DIÁRIO DE CAIXA", com tendo relação de nomes de pessoas encarregadas de caixas parciais do estabelecimento denominado "RUA DIREITA", com informes de situação de numerários, registros globais não identificados - CRUZEIROS - DINHEIROS - LOJCRED - DOCUMENTO."

Em 08/01/75, foi consignado em novo termo (fls..

36):

"Durante os trabalhos de fiscalização do imposto de renda na empresa supra os agentes fiscais apuram, no confronto da contabilidade e elementos fornecidos pela empresa os fatos e dados abaixo:

a) em atendimento à intimação da fiscalização efetuada em data de 12.11.1974, os representantes da empresa forneceram aos agentes fiscais uma lista discriminativa que vai anexada ao presente têrmo, depois de autenticada pelo fisco e pelos representantes da empresa;

b) que na lista discriminativa apresentada constao a relação individualizada das séries de carnês que teriam sido emitidas no período que vai de fevereiro de 1961 até novembro de 1972, contendo as informa



Acórdão nº -CSRF/01-0.142

ções relativas aos números de séries de carnês (séries de 100.000 unidades), com indicação dos respectivos valores de entradas (pagamentos iniciais) e prestações, bem como ainda os números de prestações e as datas que entraram em circulação e último mês dos respectivos prazos;

c) uma vez que os elementos dessa relação indicam as quantidades e preços correspondentes ao que se denominou "ENTRADAS" e que identifica mos como valores recebidos como "TAXA DE INSCRIÇÃO" de prestamistas, efetuamos os cálculos com base nas quantidades e respectivos valores iniciais ("entradas"), resultando valores globais de receita auferida;

d) identificou-se essa receita com os registros contábeis relativos aos recebimentos de TAXAS DE INSCRIÇÃO dos contratos de vendas de mercadorias com recebimentos antecipados (entradas + prestações) e que são contabilmente consideradas como LUCROS AUFERIDOS, em cada um dos balanços do período examinado, pois que não correspondem a MERCADORIAS A ENTREGAR, identificadas tam bém como RECEITA LÍQUIDA, pois que os gastos de vendas são contabilizados em separado e os vendedores são empregados da empresa;

e) encontrou a fiscalização divergências numéricas importantes na contabilização de tais RECEITAS, conforme demonstrativo anexo ao presente termo, somando essas diferenças, no período de 1.4.69 a 30.3.72:

- Valores totais recebidos, conforme cálculos diretos na relação apresentada, sendo cada lote correspondendo cada série a 100.000 carnês aos valores indicados..... Cr\$ 22.600.000,00
- Valores contabilizados no mesmo período, como receita líquida, estornada da conta de "MERCADORIAS A ENTREGAR", por não corresponderem a saldos de clientes e sim "TAXAS DE INSCRIÇÃO"..... Cr\$ 15.972.682,80
- Diferença que representa receita (LUCRO) omitida no período..... Cr\$ 6.627.317,20".

Em anexo a esse termo consta o demonstrativo analítico das diferenças por exercício social e por ano civil (fls.

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

No mesmo dia 08/01/75, foram lavrados: a) "AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL" (fls. 103); b) novo "TERMO DE VERIFICAÇÃO" a ele anexo (fls. 35), onde são consignados os dados apurados na Contabilidade da fiscalizada; c) datilografados os anexos do AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL, onde estão demonstradas todas as parcelas que compuseram a base de cálculo para o cálculo do lucro arbitrado (fls. 105/107); d) o Relatório da ação fiscal (fls. 110/116), onde além do declarado nos termos acima mencionados e que foram assinados pelos responsáveis pela contabilidade, se esclarece:

.....

"2. A fiscalizada é sociedade anônima de capital fechado e tem por objeto o comércio de tecidos e utilidades em geral, dedicando-se principalmente ao comércio de mercadorias pela modalidade de recebimentos antecipados por meio de carnês com pagamentos parcelados.

.....

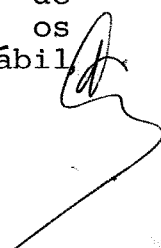
4. Os contratos de vendas representados pelos carnês eram constituídos de uma entrada inicial denominada "entradas", "taxa de inscrição" ou "jóia", seguida de prestações que variaram conforme os planos estabelecidos.

5. Os recebimentos iniciais dos contratos, considerados como "taxa de inscrição" revertiam diretamente aos cofres da empresa, não calculados no valor das mercadorias a entregar.

6. Os recebimentos posteriores em prestações mensais formavam créditos inominados, não identificados na contabilidade nem em registros auxiliares, permanecendo em mãos de portadores que tinham o direito de reclamar as mercadorias após o pagamento final. Não era reconhecido o direito a restituição de parcelas nos casos de interrupção de pagamentos mensais. Nestes casos, da mesma forma que ocorria com as "entradas" ou "jóias" os valores também revertiam ao lucro da empresa, registrados como "desistências".

.....

13. A escrituração dos livros legais da empresa não preenchem a exigência legal de individualização dos lançamentos prevista no art. 2º, do Decreto-lei nº 486, de 3-3-68 que determina os registros expressos em cada lançamento contábil.



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração. Conforme termo lavrado em 18-12-74, anexo, foi colhida amostragem dessa escrituração através da cópia de um registro contábil que é mensalmente repetido em todo período examinado, onde se vê que a empresa escritura global e mensalmente receitas de valores recebidos em dinheiro de prestamistas sem a necessária identificação dos respectivos nomes, nem ao menos números de identificação dos carnês respectivos e valores parciais entregues no mês.

14. Também a empresa não possui registros contábeis que demonstrem a situação individual de créditos de prestamistas em qualquer época (termo anexo), uma vez que, as receitas de recebimentos não foram registradas individualizadamente; não possui também escrita auxiliar para esse fim.

15. A escrituração do Diário Geral ressen-te-se de falta de clareza e segurança, pois que, utilizando lançamento de quarta forma em partidas mensais deixa de evidenciar as contra-partidas de lançamentos anteriores no crédito ou no débito, vice-versa. Deveriam os lançamentos creditórios no Diário ser imediatamente seguidos dos débitos com as somas equivalentes para fechamento aritmético e comprovação da exatidão desses registros, ativos ou passivos, transferidos às fichas de razão por decalque.

16. A guisa de contra-partida utilizou-se generalizadamente em cada pequeno grupo de lançamento a expressão "movimento" pelo valor da soma dos lançamentos feitos em sentido contrário, a débito ou a crédito. Assim não é possível identificar a contra-partida dos lançamentos feitos, senão por mera suposição seguida de pesquisa e busca nas fichas analíticas de razão das contas prováveis.

.....

19. Lucro arbitrado pelo contribuinte - O lucro real apresentado é composto de parcelas de lucro nas vendas a vista, a prazo e vendas com recebimento antecipado e mais o valor das "desistências" de prestamistas. (fls. 3-v.).

20. Não há registro contábil dessas "desistências" dos prestamistas, mês a mês, e o lucro bruto representado por essas parcelas, registrado de uma só vez no final do exercício social é feito por ESTIMATIVA conforme consta do Termo lavrado (anexo). (fls. 3-v.).



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

21. Utilizou-se o contribuinte da faculda de privativa da autoridade fiscal de arbitramento de lucro, uma vez que o valor das chamadas "desistências" não são apurados na contabilidade. É importante salientar que as chamadas "desistências" dos prestamistas representam parçela apreciável na formação do resultado social da empresa.

22. Foram constatadas omissões de receita em vulto apreciável em relação as chamadas "taxas de inscrição", conforme consta no termo lavrado em 08-01-75, anexo, apuradas mediante comparativo de cálculo aritmético simples do volume dos carnês colocados em circulação em cada período social e o preço dessas taxas de inscrição.

.

24. Pela importância são enumeradas essas irregularidades que invalidam a escrituração:

- a) - falta de elementos seguros para auditagem; (transporte, digo, transposição de valores diário-razão, falta das somas nos diários e não evidência das contra-partidas);
- b) - falta de comprovação da receita pela utilização sistemática de registros sintéticos dos valores recebidos dos prestamistas;
- c) - pela utilização ilegal do processo de estimativa anual dos lucros decorrentes de valores abandonados pelos prestamistas, sem apoio em escrituração analítica;
- d) - outras irregularidades, tais como, escrituração em contínuo atraso, balanços atrasados, falta de destaque da receita pertencente ao governo e ainda ausência de controle nos saldos dos prestamistas.

.

Deve-se consignar o princípio técnico de que a auditoria fiscal que é exercida em escrita regular e não cabe ao auditor reformular uma escrituração ou exercer auditoria em registros incompletos e inseguros; registramos que foi tentado exaustivamente e, porém os lançamentos sintéticos da receita e as demais falhas na escrita induziram os trabalhos ao impasse da insuficiência de elementos a par da insegurança dos dados apresentados.



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

29. Em decorrência procedeu-se ao abandono do lucro real contábil pela impossibilidade da sua retificação para fins fiscais, na forma usual de adicionamento de parcelas tributáveis.

30. Procedeu-se ao arbitramento dos lucros na forma regulamentar conforme consta ao auto de infração anexado por cópia."

As razões da impugnação, foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora singular (fls. 140/142), não tendo merecido qualquer reparo por parte da autuada, quando da apresentação do recurso ao 1º Conselho de Contribuintes, nem tampouco posteriormente:

- "a) - que o procedimento fiscal é flagrantemente descabido e improcedente, acreditando que o fiscal autuante não atentou para a natureza e peculiaridades próprias do comércio que constitui o objetivo precípuo, mal situando o período de determinação do lucro operacional, a renda auferida com a venda a termo de mercadorias, através do sistema conhecido de "carnês", atualmente disciplinado pela Lei nº 5788/71, regulamentada pelo Decreto nº 70.951/72;
 - b) - que não assiste qualquer razão ao fisco quanto à observância das prescrições legais relativamente à sua escrituração;
 - c) - que não infringiu qualquer dispositivo da Lei nº 5788/71, regulamentada pelo Decreto nº 70.951/72;
 - d) - que a inobservância do disposto no artigo 2º, do Decreto-lei nº 486/69, que exige a individualização dos lançamentos não dá ao fisco motivo para desclassificação de toda a escrita;
 - e) - que, na verdade, em face da impossibilidade de que se reveste, atualmente, não mais persiste a exigência de individualização dos lançamentos, conforme o acórdão nº 64.219, do E. 1º Conselho de Contribuintes: "Désclassificação de Escrita - Só se justifica quando impossível, com base em seus registros e documentos comprovantes, apurar o lucro real";
 - f) - que o simples atraso na contabilidade também não autoriza o arbitramento do lucro, conforme decisão no Agravo de Petição nº...
- 

Acórdão nº -CSRF/01-0.142

385.588, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos: "O fisco não pode arbitrar o lucro da empresa para fins de cálculo do imposto de renda, alegando falta de escrituração mercantil, quando a empresa tem seus documentos em ordem e os livros fiscais encontram-se com seus lançamentos em dia. A contabilidade da empresa acha-se somente atrasada e sujeita à multa de lei, por simples atraso na escrituração. Somente a falta absoluta de dados - concluiu o TFR, idôneos à apuração do movimento econômico de uma firma é que enseja o arbitramento do lucro, na forma prevista no Regulamento do Imposto de Renda";

- g) - que, quando do início da fiscalização a escrita se encontrava em dia, o que constitui um motivo a mais para demonstrar a improcedência da ação fiscal de sua desclassificação;
- h) - que o fato de serem lançados por estimativa os valores correspondentes às desistências dos compradores, ou seja, os lucros decorrentes dos valores abandonados pelos prestamistas de carnês, aplicam-se os mesmos argumentos expostos com amparo em pacífica jurisprudência, relativamente à individuação dos lançamentos contábeis;
- i) - que o lançamento individual em nome de cada prestamista desistente era na prática impossível pelo seu volume, pela falta de controle dos bancos encarregados do recebimento das prestações, etc.;
- j) - que não constitui motivo para desclassificação da escrita, o fato de haver partidas mensais no diário geral, com contra-partidas que não oferecem correspondência seguida dos lançamentos de débito e crédito mas que tem número próprio para cada lançamento que apenas é mais trabalhosa para verificação;
- l) - que os estornos na conta de mercadorias a entregar não constituem infração, mas decorrem até mesmo de enganos cometidos pela rede bancária;
- m) - que não é verdade que ao auditor não cabe reformular a escrituração, como foi alegado;
- n) - que as receitas de taxa de inscrição que eram apropriadas no momento do recebimento por não constituir parte do preço da mercadoria vendida, deve ser considerada como parte integrante da receita operacional e não receita de transações eventuais;

- o) - que, no cálculo da receita das taxas de inscrição, foi considerado o total dos carnês emitidos, o que partindo da presunção de que todos esses carnês teriam sido vendidos, o que não ocorria, razão da divergência do demonstrativo fiscal."

Fundamentando, lê-se nos principais tópicos da decisão da autoridade monocrática:

.....

"Ano social e ano civil - A lei do imposto de renda determina que as pessoas jurídicas sejam tributadas de acordo com os lucros verificados anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas, podendo o período anual coincidir ou não com o ano civil desde que a tributação seja de acordo com os lucros reais verificados. Mas, para que o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas forneça base à tributação, exige a lei, que a escrituração seja em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais. Não atendidas as formalidades legais para a tributação com base no lucro real, resulta obrigatoriamente no arbitramento do resultado, com base no ano civil sem levar em conta disposição contratual ou estatutária.

.....

Não assiste qualquer razão ao fisco quanto à observância das prescrições legais relativa à sua escrituração, asseverou a impugnante. Mas, os fatos demonstram o contrário e nesta própria impugnação afirma a interessada que não pode cumprir a Lei, digo, as determinações do Decreto-lei nº 486/69 quanto à individualização dos lançamentos em face do volume de operações. Constan dos autos deste processo, que, em decorrência das irregularidades encontradas na escrituração, procedeu-se a desclassificação dos balanços, dada a inviabilidade de apuração segura do lucro real do período examinado, sendo enumeradas pela importância as irregularidades que invalidam a escrituração (fls. 114):

- a) - Falta de elementos seguros para auditoria; (transposição de valores diário-ração, falta de somas no diário e não evidência das contra-partidas);
 - b) - Falta de comprovação da receita pela utilização sistemática de registros sintéticos dos valores recebidos dos prestamistas;
- 

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

- c) - pela utilização ilegal do processo de estimativa anual dos lucros decorrentes de valores abandonados pelos prestamistas, sem apoio em escrituração analítica;
- d) - outras irregularidades, tais como, escrituração em contínuo atraso, balanços atrasados, falta de destaque da receita pertencente ao governo e ainda ausência de controle nos saldos dos prestamistas.

.

A inobservância do disposto no artigo 2º, do Decreto-lei nº 486/69, que exige a individuação dos lançamentos, não dá ao fisco motivo para a desclassificação de toda a escrita, afirmou a impugnante. Não é exata a assertiva. Desde que o não cumprimento do citado dispositivo acarrete a falta de exatidão do resultado apurado na escrituração irregular, cabe a sua desclassificação. Mas, além desse fato outras irregularidades ocorreram que no conjunto, justificaram a desclassificação da escrita, ou seja, a escrituração em forma não mercantil, a falta de clareza, de ordem cronológica de dia e os atrasos habituais da escrita. Entretanto, a desclassificação ocorreu porque, em face das irregularidades constatadas tornou-se impossível, com base nos registros e documentos comprovantes apurar o lucro real. O fato constatado pela fiscalização, ou seja, a impossibilidade de apurar o lucro real na escrituração, já havia sido verificado pela própria empresa que abandonava a sua contabilidade e estimava parte dos resultados.

A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, emendas e transportes para as margens (Decreto-lei nº 486/69, art. 2º). A individuação dos lançamentos, compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração.

O Decreto-lei nº 486, de 03 de março de 1969, está em vigor e as exigências supramencionadas do seu artigo 2º, obrigam todas as empresas sujeitas à escrituração contábil. O não cumprimento da lei, a impossibilidade de apurar o resultado através da escrituração, obriga o fisco a usar outra forma de cálculo que é o arbitramento. Os arestos mencionados pela impugnante, tanto o Acórdão nº 64.219, do E. 1º Conselho de Contribuintes, como a decisão no Agravo de Petição nº 385.588, do E. Tribunal Federal de Recur



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

sos, confirmam o acerto do arbitramento efetuado, em face da ausência de registros e documentos idôneos que possibilitassem a aferição dos resultados. A própria empresa, conforme registro retro, também não conseguiu apurar os resultados de suas operações apenas com base em sua contabilidade, tendo que calcular parte do seu lucro operacional por estimativa ou arbitramento.

.....

O lançamento por estimativa dos valores correspondentes às desistências dos compradores de carnês, ou seja, o lucro decorrente das parcelas pagas e abandonadas ou recebidas pela empresa e tornadas como seu lucro livre de qualquer compromisso em face da desistência da continuação do pagamento das prestações dos "carnês" e do abandono das prestações pagas, deveria ser, conforme princípios técnicos contábeis e legais, apurado pela contabilidade. Entretanto, por não oferecer a contabilidade da empresa condições para o cálculo do resultado destas operações de desistências, em virtude de não ser efetuadas em forma mercantil, não conter individuação das operações, da falta de clareza dos lançamentos, da inexistência de ordem cronológica de dia, consoante exige a lei (art. 2º, do DL 486/69), a própria empresa abandonou a sua escrituração contábil e calculou o resultado por estimativa, procedendo arbitramento de parte do seu lucro, forma de cálculo de lucro privativa do fisco e vedada ao contribuinte.

Exige a legislação vigente, expressamente, a individuação e clareza na escrituração contábil dos comerciantes, cabendo a cada um, estabelecer seu próprio plano de contas, sendo, entretanto, defeso não cumprir a lei, a pretexto de maior ou menor volume de operações, ou cumpri-la parcialmente, ou quando quizer, discricionariamente.

Reiterando, a lei exige na escrituração forma mercantil, individuação das operações, clareza e ordem cronológica de dia, mês e ano, admitindo, todavia, a escrituração resumida do diário, por totais mensais, relativamente à contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora do estabelecimento, desde que se utilize livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação. A Eron Indústria e Comércio de Tecidos S.A., apesar de usar partidas mensais no livro diário, com contra-partidas que não oferecem correspondência seguida dos lançamentos de débito e crédito, não possuía livros auxiliares conforme exige a lei.



.

A auditoria fiscal deve ser exercida em es
crita regular e não cabe ao auditor reformular
ou exercer auditoria em registros incompletos e
inseguros, consoante está no relatório fiscal, às
fls. 115. Consta do referido relatório que foi
tentado exaustivamente, porém os lançamentos sin-
téticos da receita e as demais falhas na escrita
induziram os trabalhos ao impasse pela insufici-
ência de elementos, a par da insegurança dos da-
dos apresentados. Assim, não cumprida por parte
da empresa a sua obrigação de efetuar e manter
uma contabilidade que ofereça todos os dados e
elementos que pudessem ser analisados e atingi-
dos os resultados incluídos em suas declarações
de rendimentos, não compete à Fazenda Nacional
dispor de funcionários para fazer e executar de
ver do contribuinte. Ao fisco cabe a fiscalização
tributária, a orientação e esclarecimento ao con-
tribuinte no cumprimento dos seus deveres fis-
cais, bem como o exame da exatidão dos rendimen-
tos sujeitos à incidência do imposto, lavrando
sempre que encontrar, infração da lei tributária
de regência, o competente auto.

Receita de taxa de inscrição - Os carnês ven-
didos pela Eron Indústria e Comércio de Tecidos
S.A. que constituíam a modalidade de recebimen-
tos antecipados, representativos da venda de mer-
cadorias a varejo, eram constituídos de uma taxa
de inscrição seguidas de prestações conforme pla-
nos estabelecidos (fls. 72). Somente as parcelas
recebidas em prestações correspondiam ao valor
da venda de mercadorias, a entregar após o paga-
mento da última prestação. A taxa de inscrição,
recebida no momento da venda do "carnê" nada re-
presentava para o comprador, mas, para a vendedo-
ra dos carnês constituía lucro líquido e imedia-
to que diretamente entrava para os cofres da em-
presa, sem representar qualquer compromisso com
terceiros. A mercadoria a entregar, com preço de
venda corrente no mercado no dia da entrega, após
o recebimento da última prestação do carnê e
quando procurada, era o que constituía a receita
operacional da empresa, pois, seu objeto era o
comércio de tecidos e utilidades em geral. O va-
lor da taxa de inscrição não constituía operação
comercial porque nada era dado ou vendido em tro-
ca de tal valor, mas simplesmente dádiva para a
vendedora dos carnês. A Lei nº 5768/71, proibiu
a cobrança desta oferta.

Cálculo do lucro com taxa de inscrição - O
demonstrativo do cálculo dos valores obtidos com
taxa de inscrição, contabilizados e não contabi-



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

lizados, foi elaborado com base nos elementos e informações fornecidos pela própria empresa (fls. 38 a 40 e 72), com sua assistência e concordância, consoante demonstrativo de fls. 37. Os argumentos apresentados na impugnação não indicaram nenhum elemento que pudesse desajustar os dados técnicos daquele demonstrativo.

O Parecer Normativo CST nº 73/73, menciona do na impugnação, embora cuide de escrituração contábil não tem pertinência com a questão discutida neste processo."

No apelo ao 1º Conselho de Contribuintes (fls... 153/158), disse a autuada, conforme síntese objeto do relatório do acórdão recorrido, de que a autuada não opôs qualquer restrição (fls. 180/182).

- "I - que a argumentação do Fisco para a autuação imposta baseia-se na imprestabilidade da escrita da recorrente, mas que, conforme consta do próprio relatório da decisão recorrida, inúmeros elementos, tais como livros e documentos foram solicitados no decurso da ação fiscal, e fornecidos pela recorrente;
 - II - que a alegada falta de elementos seguros para auditoria (transposição de valores diários-razão, falta de somas no diário e não evidência das contra-partidas) não é demonstrada, por isso que não pode ser refutada, porém, em nenhum momento a fiscalização pode dizer que os valores constantes do diário estão em desacordo com os do razão, pois são cópias autênticas;
 - III - que as somas no diário, feitas mensalmente, não invalidam a escrita, nem a falta de somas diárias impossibilita qualquer levantamento;
 - IV - que a não evidência da contrapartida é uma presunção descabida, pois qualquer exemplo seria refutado de imediato, uma vez que os lançamentos são feitos e numerados, correspondendo o número de um débito a igual número do crédito;
 - V - que, acerca da falta de comprovação da receita pela utilização sistemática de registros sintéticos dos valores recebidos dos prestamistas, cabe ressaltar que esses valores tinham três origens, a saber: pelos avisos bancários, pelos caixas das lojas e pelos relatórios dos vendedores.
- 

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

Os recebimentos bancários, correspondiam a mais de 90%, e como a contabilização somente poderia ser feita respaldada em documentação, os lançamentos seguiam os históricos dos avisos bancários, que resumidamente apresentavam o número de prestações recebidas e o seu respectivo valor, nada podendo fazer a recorrente senão acolher em seus lançamentos os avisos bancários, que, apesar de resumidos, por serem de imensa quantidade, poderiam perfeitamente ser confrontados com os valores realmente recebidos dos prestamistas.

Quanto aos valores recebidos pelos caixas eram eles lançados diariamente englobados, porém, com seus comprovantes anexos, o mesmo acontecendo com os relatórios dos vendedores que, por estarem muitas vezes em viagem, no interior, encerravam seus relatórios com alguns dias acumulados, mas sempre discriminados.

- VI - que, no pertinente à declaração contida na decisão recorrida de que teria havido utilização ilegal do processo de estimativa anual dos lucros decorrentes de valores abandonados pelos prestamistas, sem apoio em escrituração analítica, fora provado, na impugnação, que o controle de prestamista por prestamista era inviável economicamente, dado o seu grande número. Logo, as prestações recebidas eram lançadas em uma conta denominada "Mercadorias a Entregar" e, quando da emissão da Nota Fiscal, era transferido para vendas, de modo que, anualmente, por meio de dados estatísticos, os valores daqueles que desistiam das compras antes da última prestação, eram transferidos para "receitas diversas", oferecendo-se, assim, esses valores à tributação;
- VII - que, no tocante a outras irregularidades apontadas na decisão recorrida, tais como, escrituração em contínuo atraso, balanços atrasados, falta de destaque da receita pertencente ao governo e, ainda, ausência de controle nos saldos dos prestamistas, constituem repetição de pretensas falhas da escrita da recorrente, com manifesta intenção de impressionar porque meras falhas irrelevantes, principalmente para uma desclassificação de escrita;
- VIII - Finalmente, reitera os termos da impugnação nos seguintes pontos:
- a) a escrita foi feita na estrita observância das prescrições legais;
- 

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

- b) que se trata de venda a termo regulada pela Lei nº 5.763/71;
- c) que as alegadas falhas, derivadas da exigência de individualização de lançamentos não mais poderão subsistir pelos motivos anotados pelo próprio 1º Conselho de Contribuintes (Resenha Tributária nº 207/73);
- d) que só se justifica a desclassificação da escrita quando se verifica impossível a apuração fiscal, o que não ocorre neste caso (D.O.U. de 18.10.71, págs. 261);
- e) que não há fundamento legal para o arbitramento do lucro pela fiscalização, apenas por atrasos na contabilização (Gazeta Mercantil de 30.01.79);
- f) que foram fornecidos elementos e contraditada a ação fiscal, sendo esta improcedente, pelo que espera o provimento do recurso."

O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

"DESCCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA E ARBITRAMENTO DO LUCRO

Impõe-se em casos extremos quando dela não se torna possível a tributação pelo lucro real.

Inaplicável, por descumprir a legislação de regência (Art. 198 e §§ do RIR/66, 149 e §§ do RIR/75, Leis 2.354/54, artigo 2º e 3.470/58, artigo 29) o uso de critério de arbitramento do lucro através da adoção de cálculos não previstos na regulamentação atinente à espécie.

Por ser a contabilidade fundamento e prova, tanto a favor como contra o contribuinte, incabível, na hipótese de seu abandono, por imprestável, a utilização de seus elementos, no todo ou em parte, para o arbitramento do lucro."

Na fundamentação do voto do Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, Dr. RODOLPHO BERNARDI, está dito nos principais tópicos:

.....

"A peculiaridade de sua atividade impunha a adoção de contabilidade agrupada por série de carnês representativos das prestações, sendo



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

segundo o Recorrente - economicamente inviável o controle individual de cada carnê.

A fiscalização considerou imprestável a escrituração do Recorrente. Imprestável porque não havia controle individual dos carnês, e, ainda, porque o Recorrente antecipava a tributação das receitas relativas às vendas com pagamento antecipado do preço mediante estimativa dos prestamistas que deixavam de pagar prestações ou desistiam do negócio.

Pelas razões expostas, considero que, no ca so do presente processo, primeiramente não cabia a desclassificação da escrita do Recorrente e, ainda que esta estivesse fundamentos para sobreviver, o lançamento que arbitrou o lucro é ilêgal por adotar base de cálculo não prevista na lei.

Ressalte-se, e isto deve ficar esclarecido em primeiro plano, que o momento em que o Recor rente devia oferecer à tributação o resultado de cada venda com pagamento antecipado do preço era o da emissão da nota fiscal. Naquele momento é que nascia a obrigação contratual do Recorrente, e até que se verificasse o nascimento dessa obri gação, o Recorrente deveria registrar no Ativo as prestações e no Exigível as obrigações assumi das contratualmente.

.

Evidenciado está que o Recorrente ... somen te reconhecia o lucro na venda quando da entrega da mercadoria, mas, anualmente, antecipava a tributação das prestações dos inadimplentes ou desistentes mediante estimativa. Não há, nos autos, prova de qualquer prejuízo para o Fisco não podendo tal critério de estimativa, por si só, ser considerado justificativa para a desclassificação da escrita e decorrente abandono da tributa ção pelo lucro real.

.

Para que se proceda a desclassificação da escrita não basta que ocorram irregularidades ou falhas. É necessário, indispensável, imprescindivel que a escrituração seja indiscutivelmente imprestável.

A jurisprudência deste Conselho já firmou orientação, e dela não se tem afastado, no senti do de que a desclassificação da escrita só cabe em casos extremos

.

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

No caso destes autos, a fiscalização des classificou a escrita do Recorrente porque a con siderou imprestável. E a escrita era imprestável porque, à falta de individualização das prestações relativas a cada carnê, o Recorrente era obrigado a antecipar a tributação por estimativa. A improcedência dessa última razão para a desclassificação e o arbitramento do lucro já foi demonstrada.

Quanto a outra razão para a desclassificação, também a entendemos improcedente. Não hã, nos autos, elementos que demonstrem a imprestabilidade da escrita do Recorrente. Pelo contrário, embora afirme ser ela imprestável, a fiscalização utilizou inúmeros elementos da própria escrita do Recorrente para proceder ao arbitramento. E muitos dos elementos utilizados constituíam receitas não operacionais.

Receitas não operacionais ou lucros eventuais diversos como as denomina a fiscalização, nestes autos, não são as transações alheias ao objeto de negócio de que fala o artigo 29, § 2º da Lei número 3.470/58, dispositivo este consolidado nos artigos 198, § 2º do RIR/66 e 149, § 2º do RIR/75.

.
Laborou a fiscalização em lamentável equívoco ao confundir o resultado de transações alheias ao objeto social com as receitas não operacionais contabilizadas.

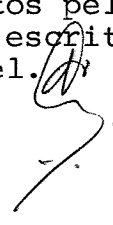
Confusão inadmissível por ser o lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

Atividade acessória, de que resulte lucro eventual, não é conceituada como transação alheia ao objeto principal do negócio pois com ele guarda relação e dele deriva.

Duplo equívoco, aliás. Isto porque a imprestabilidade da escrita, para justificar a desclassificação, tem que ser total.

Não pode ser imprestável apenas para o contribuinte e não, também, para a fiscalização que adota muitos dos seus elementos para proceder ao arbitramento.

Os inúmeros documentos constantes destes autos, muitos elaborados ou aceitos pela própria fiscalização, demonstram que a escrituração do contribuinte não era imprestável.



Imprestável não pode ser considerada porque a fiscalização dela se utilizou para o arbitramento do lucro e abandono da tributação pelo lucro real.

É princípio assente que a contabilidade faz prova a favor e contra o comerciante, segundo preceitos que vêm do nosso vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850), reiterados no Regulamento do Imposto de Renda, artigo 2º da Lei nº 2.354/54, artigo 2º do Decreto-Lei nº 486, de 03/03/1969, 224 e §§ do RIR/66, 135 e §§ do RIR/75.

Por essas razões e com base nos documentos constantes dos autos, somos de opinião de que no caso presente descabia a desclassificação da escrita do Recorrente.

Releva notar, finalmente, a ilegalidade do lançamento quanto à determinação da base de cálculo do tributo.

.

A receita bruta a ser adotada no caso de arbitramento do lucro é a apurada de acordo com o conceito acima exposto, conforme dispõe o artigo 149 do RIR/75, artigo 198 do RIR/66.

Não obstante, no caso destes autos, a fiscalização determinou a receita bruta do Recorrente a partir da quantidade de carnês emitidos em cada série sem outras considerações quanto à eventualidade de parte deles não terem sido colocados no mercado.

A base de cálculo para o arbitramento adotada pela fiscalização não foi, por conseguinte, a prevista em lei e, em decorrência, o lançamento é ilegal por infringir o princípio da legalidade insito no artigo 97 do Código Tributário Nacional."

Lendo-se nos principais excertos do voto do Conselheiro Relator (vencido), Dr. URGEL PEREIRA LOPES:

.

"A autuada, quer na impugnação, quer no recurso, desenvolve extensos argumentos no intuito de sustentar que improcede o arbitramento do lucro, eis que sua escrita era regular, ensejando a tributação com base no lucro real.

Entretanto, na mesma linha de raciocínio adotada pelos autuantes e pelo julgador de primei



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

ra instância, entendo que nem é necessário recor-
rer a outros dados do processo, nem invocar to-
dos os resumidos acima, para concluir pela im-
prestabilidade da escrituração contábil da recor-
rente.

Assim é que, para ficar só com as deficiên-
cias da falta de individuação dos lançamentos e
o recurso às partidas mensais, é torrencial a ju-
risprudência deste Conselho no sentido da opção
pelo abandono da escrita. Ao acaso, e longe, de
pretender ser exaustivo, cito os Acórdãos nºs..
101-70.629, 111-00605, 69.450 e 67.563.

Ademais, parece-me que seria fastidioso a-
longar desnecessariamente este voto, analisando
cada uma das irregularidades capazes, por si só,
de justificar o arbitramento. Como os argumen-
tos da recorrente, nesse particular, nada acres-
centaram aos termos da impugnação, entendo irre-
formável a decisão recorrida ao critério de tri-
buição adotado.

.

Para chegar à composição da receita bruta
os autuantes levaram em conta o total das opera-
ções realizadas por conta própria, sobre o qual
aplicaram o coeficiente de arbitramento de 15%
(quinze por cento). Ao resultado apurado adicio-
naram várias parcelas que consideraram o resulta-
do líquido de transações alheias ao objeto do ne-
gócio.

Dessas parcelas relativas a transações even-
tuais, a empresa somente contestou especificamen-
te uma delas, que vem a ser a "Taxa de Inscrição"
ou "Entradas".

O fato é que a recorrente, conforme foi di-
to acima, ao longo de suas peças impugnatória e
recursória, não abandona, jamais, sua tese da
validade de sua escrita fiscal. Sua preocupação
em sustentar a tese, torna obscuros alguns racio-
cínios que desenvolve, ou, pelo menos, não dá a
exata medida do que pretende.

Assim é que, em relação às "Taxas de Inscri-
ção", não é suficientemente explícita quanto à
sustentação de que se trata de parte integrante
de suas transações normais.

A fls. 136, por exemplo, diz que "embora in-
tegrantes da operação de compra e venda a termo
mediante carnês e, portanto, integrante da recei-
ta bruta operacional, eram elas apropriadas no
momento do seu recebimento, por não fazer parte

Acórdão nº -CSRF/01-0.142

especificamente integrante do preço da mercadori
ria" (grifei).

Às mesmas fls. acresce que não poderiam ser consideradas receita líquida, porque "... se destinavam ao atendimento das pessoas de colocação dos carnês no mercado".

.....

... o normal da atividade mercantil é que o preço de venda há de ser necessário e suficiente para fazer face aos custos diretos e indiretos do comerciante, além de incluir a parte do lucro desejada ou possível.

O que se cobre por fora, ou que não corresponda ao preço da mercadoria, constitui, normalmente, parcela líquida, a menos que se prove que tem destinação especificada para cobrir gastos demonstrados.

Não é isso o que se verifica no caso presente.

Portanto, acho que não há o que reformar, neste particular, no decisório recorrido.

Ainda neste ponto das "Taxas de Inscrição", questiona a recorrente os quantitativos encontrados pelos autuantes. Estes, conforme o demonstrativo de fls. 37, louvaram-se no total dos carnês emitidos e a recorrente argúi que nem todos os carnês são colocados no ano da emissão.

É plausível o argumento. Todavia, desde o momento em que a escrita foi desclassificada, pelas vastas razões já expendidas, creio que não houve exorbitância da fiscalização, até porque a recorrente não comprovou quais os carnês não vendidos, dentre os arrolados pelos autuantes.

Outro ponto em que a recorrente concentra suas alegações é no que diz respeito ao exercício social competente para computar as receitas advindas dos prestamistas.

Adotara ela a prática de considerar as receitas no exercício social em que faturava as mercadorias vendidas e não naquele em que recebia os pagamentos. Sustenta que se trata de compra e venda a termo e invoca em seu favor o Parecer Normativo CST nº 73/73.

O citado Parecer Normativo cuida, em tese, como é de se esperar de um Parecer Normativo, dos diversos momentos em que se deve considerar realizada a receita nas diferentes modalidades de contrato de empreitada de obras.



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

As empreiteiras de obras, conforme se via no artigo 210 do RIR/66, posteriormente desdobrada nos artigos 217 e 218 do RIR/75, podem apurar seus resultados em balanço final, relativo ao período de construção, ou em balanço anual, a seu critério.

De modo que, por aí, já se vê que o Parecer Normativo 73/73 tem destinação específica.

Nesse mesmo Parecer Normativo faz-se referência ao de nº 75/72, onde o assunto de vendas a termo foi abordado, "considerando-se então coincidente o faturamento e a tradição das mercadorias". Ora, também o Parecer Normativo nº 75/72 cuida de empreiteiras de obras...

"Latu sensu", compra e venda de mercadorias a termo caracteriza-se por a obrigação do vendedor de entregar a coisa e do comprador de pagar o preço, as duas obrigações, conjuntamente, ou apenas uma delas ser ou serem deferidas para época futura e determinada. É o que se extrai da lição de FRAN MARTINS, "Contratos e Obrigações Comerciais", Forense, Rio, 1976, 4a. ed. pág. 187.

Ainda segundo o mesmo autor, adotando linha de raciocínio em que não está isolado, nas vendas em que apenas o pagamento é adiado, há vendas a crédito ou a prazo; nas vendas em que o preço é logo pago e se adia a entrega da coisa, trata-se de vendas com pagamento adiantado.

Porém, "estrito sensu", ou como ensina o festejado autor (of. cit., mesma página):

"Mas quando se fala em venda a termo entende-se comumente uma venda que está perfeita e obrigatória, desde a troca dos consentimentos, na qual o vendedor convencionou com o comprador que a entrega da coisa e o pagamento do preço serão feitos posteriormente, donde ser a venda a termo uma venda a prazo determinado para a entrega da coisa e pagamento do preço". (destaques do original).

Na realidade, o gênero de operações que realizava a recorrente, segundo a notícia que nos dá WALDIRIO BULGARELLI in "Contratos Mercantis", Atlas, São Paulo, 1979, 1a. ed. pág. 206, apoia do no notável comercialista espanhol JOAQUIM GARRIGUES, correspondia à figura da venda mediante poupança, exatamente inversa à reserva de domínio largamente praticada na Alemanha, Suíça e Itália.



Acórdão nº -CSRF/01-0.142

.

A recorrente, antes do advento da Lei nº. 5.768/71 (que a levou a desistir do ramo a que se dedicava), quando recebia as prestações dispunha logo de receita definitiva, porque não sujeita a reembolso dos prestamistas. Estes, ou recebiam as mercadorias que objetivavam adquirir, ou as que fossem disponíveis. Sua desistência não afetava a receita auferida pela recorrente, porque não lhes assegurava direito a reembolso ou ressarcimento em moeda.

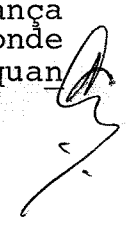
Obviamente, andou certa a fiscalização ao considerar os pagamentos dos prestamistas como receitas do exercício social do pagamento."

Também o Conselheiro, Dr. CARLOS AUGUSTO DE VI
LHENA, justificou seu voto vencido, dizendo nos principais parágrafos:

.

"As peças do processo mostram de forma clara que a escrituração da recorrente não compreende todas as operações por ela desenvolvidas (apura das omissões de receita em relação às chamadas "taxas de inscrição"), não estando, portanto, completa; não houve a individuação da escrituração (os recebimentos relativos aos "carnês" não consignavam, de forma expressa, as características principais dos documentos) e, muito menos, possuía a recorrente livros auxiliares para registro individuado, de forma a suprir essa deficiência; e os livros, documentos e papéis relativos à escrituração não estavam conservados em ordem (falta de somas no "Diário Geral", demonstrativos contábeis incorretos, registro de valores por estimativa etc.).

Além dessas evidentes ofensas ao ordenamento legal, há, ainda, aspectos técnicos a serem considerados. A escrituração, além de utilizar um instrumento (a conta) e de um processo (escrituração manual, mecanizada ou por processamento eletrônico), serve-se, ainda, do método conhecido por "partidas dobradas" e de um sistema de livros, de fichas e de contas, este último chamado em linguagem contábil de "plano de contas". O método das "partidas dobradas" tem como característica principal um dispositivo de segurança resumido na expressão "a cada débito corresponde um crédito de igual valor". Esse dispositivo, quando



Acórdão nº -CSRF/01-0.142

do respeitado, torna confiáveis os saldos devidos e credores apresentados pelas contas no livro sistemático intitulado de "Razão" e, por decorrência, as demonstrações financeiras que vierem a ser elaboradas (balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e outras). A ausência de somas ao pé de cada página no "Diário" e a extrema dificuldade em se localizar as contrapartidas dos lançamentos, agravada pela utilização abusiva de estornos de receita na conta de "mercadorias a entregar", anulam, por completo, a eficácia do método das "partidas dobradas", despojando da escrituração da recorrente a condição indispensável de confiabilidade. Por outro lado, um sistema é "um conjunto de partes coordenadas entre si". O sistema de livros e fichas da escrituração funciona como tal - um conjunto de partes coordenadas entre si - através da documentação que lhe serve de suporte. Registros por estimativa e lançamentos não apoiados em documentos não fazem a coordenação dos vários livros que compõem a escrituração, tornando-a, em consequência, imprestável.

.....

Por último repilo a tese de que a utilização de informações contidas na escrituração que se abandona tem o condão de regenerá-la. A imprestabilidade de uma escrituração é estabelecida em função do chamado "lucro real" que representa uma síntese das variações positivas e negativas operadas no patrimônio do contribuinte. Há componentes desse patrimônio que estão registrados de forma correta pela escrituração, apesar de imprestável para determinar o "lucro real", e, por isso, deve ela ser usada conforme prevê expressamente o artigo 149 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 ao mencionar o ativo imobilizado, disponível e realizá-lo e, ainda, o capital. Em certos casos, as informações disponíveis só são encontradas na escrituração e, mesmo que não confiáveis, são e devem ser utilizadas à falta de outras fontes. Por piores que sejam as informações produzidas pela escrituração, principalmente se feita com dolo, o lucro arbitrado por elas produzido estará, indubitavelmente, mais próximo do resultado percebido pelo contribuinte do que o resultado viciado demonstrado em seus livros ou fichas. A título de encerramento desse assunto, o próprio Decreto-lei 486/69, através de seu artigo 8º transcrito no item 2 deste voto, ao estabelecer que a escrituração somente prova a favor do comerciante quando mantida com observância das formalidades legais, está simetricamente admitindo que possa ela provar contra, quando descumpridas essas formalidades.



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

No recurso da Fazenda, subscrito pelo brilhante Procurador, Dr. HÉLIO DE FARIAS, lê-se:

.....

"A jurisprudência, citada pelo ilustre Relator, não vem em abono de sua tese. Os fatos mostram, à saciedade, que o presente processo merece solução diferente da encontrada pelos Acórdãos trazidos à colação.

Seria ocioso, data venia, analisar um a um os julgamentos apontados, mormente quando sua linha é sempre a mesma, podendo ser resumida na fórmula:

"Só se justifica o arbitramento, quando a escrita não permite a apuração do lucro real".

No presente processo, está mais que evidenciada a imprestabilidade da escrita para tal fim. E nem resulta o V. Acórdão mandar restaurar a apuração pelo lucro real, porque, neste particular, ele é inexequível. Nem a empresa conseguiu fazê-lo.

É obrigação do contribuinte manter escrituração de forma a comprovar os lançamentos efetuados, e que servem de base à declaração. Se o contribuinte declarou "pelo lucro real", sua escrituração deverá estar feita de tal forma a comprovar, tanto as receitas obtidas, como as despesas efetuadas, no período-base. Partindo dos elementos contábeis, a Fiscalização chegará, forçosamente, ao mesmo resultado do contribuinte. Para isso, a escrituração deverá ser feita em estrita obediência às normas legais. Ela poderá, até, ser complexa e de difícil assimilação por um leigo, mas fato inconteste, é que deverá ser capaz de, por si só, demonstrar, a qualquer tempo, as parcelas que influíram na conta de resultado, base para apuração do lucro tributável. Se este resultado final porém, já é fruto de uma série de artifícios contábeis, extra-contábeis, estatísticos e ignotos, a imprestabilidade da escrita se evidencia.

Pode a Fazenda rever o lançamento, enquanto não decadente o direito de fazê-lo. Na prática, resume-se na análise e crítica dos valores apresentados pelo contribuinte, quando da declaração, e dos elementos encontrados na contabilidade.

A falta de escrituração ou a imprestabilidade da existente dá ao Fisco a faculdade de ar



Acórdão nº -CSRF/01-0.142

bitramento dos lucros. É a forma encontrada pela lei tributária para instrumentalizar seus agentes ante a verificação de um fato que, de outro modo, na ausência de disposição legal, conduziria ao estado de perplexidade.

Não existe uma terceira fórmula legal. Quando o Conselho restabelece a escrita do contribuinte (e abundam decisões nesse sentido), em verdade, ele reconhece que o Fisco, ao rever o lançamento do imposto, pode e deve louvar-se nos lançamentos contábeis. Constitui verdadeira prejudicial, o restabelecimento da escrita. Ele não implica negativa de possibilidade de revisão do lançamento e, sim, do procedimento de apuração do imposto por ventura insuficiente. Não estando decadente o direito de a Fazenda rever o lançamento, ela procederá à nova verificação (em verdade a uma verificação, já que a anterior foi mandada desprezar), louvando-se nos livros do contribuinte. E, aí surge o busílis da questão. É que a escrituração da empresa reconhecidamente está em condição de permitir a apuração do lucro tributável. Para assim decidir, houve a necessidade de se verificar a possibilidade de o Fisco chegar àquele resultado. Assim, executa-se o decidido pelo Conselho.

No presente processo, porém, se mantida a decisão da Egrégia Câmara, ficará a Fiscalização condicionada a aceitar uma escrita que não contém os elementos necessários à apuração do lucro tributável, porque o contribuinte utilizou de meios diversos dos previstos em lei. E aí o estado de perplexidade: o critério do "arbitramento" foi rejeitado pelo Conselho que determinou a apuração do lucro real. E como rever o lançamento, se a escrita não contém elementos? Utilizar dos valores arbitrados pelo contribuinte é ilegal, já que ele não tem autorização legislativa para tanto. Descumprir a lei e a obrigação funcional? É a perplexidade pura.

.....

Não colhe, por outro lado, a afirmação de que a obrigação contratual do contribuinte somente nascia com a emissão da nota fiscal. O vetusto Código Comercial, em 1850, já explicitava no seu artigo 191.

"Art. 191. O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem

Acórdão nº -CSRF/01-0.142

consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago".

A coisa vinha especificada claramente no "carnet", assim o preço e as condições.

Em verdade, data venia, o magistral voto vencedor padece de incoerência, posto que afirma categoricamente:

".... emissão da nota fiscal. Naquele momento é que nascia a obrigação contratual do Recorrente, e até que se verificasse o nascimento dessa obrigação, o Recorrente deveria registrar no Ativo as prestações e no Exigível as obrigações assumidas contratualmente." (grifei).

Não procede, igualmente, a alegação de que foram usados pela fiscalização critérios de arbitramento do lucro através de adoção de cálculos não previstos na regulamentação.

.....
Referindo-se aos "carnets", "quanto à eventualidade de parte deles não terem sido colocados no mercado", a alegação é gratuita, chocando-se com o Demonstrativo de fls. 37, de autoria da própria empresa. Demais, não há uma prova se quer de que tal ocorrera."

Nas contra-razões oferecidas pelo sujeito passivo ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 215/216), foi dito:

.....
"... a recorrente agia perfeitamente de acordo com a orientação normativa contabilizando o produto de suas vendas nas contas de receita do ano em que ocorria a transferência da propriedade de da mercadoria.

A ilegalidade do cálculo para o arbitramento adotado pela fiscalização, foi muito bem exposta no voto vencedor do eminente Conselheiro Rodolpho Bernardi.

.....
No caso destes autos, a fiscalização determinou a receita bruta do recorrente a partir da quantidade e carnês emitidos em cada série sem outras considerações quanto à eventualidade de parte deles não terem sido colocados no mercado.



A base do cálculo para o arbitramento adotada pela fiscalização não foi, por conseguinte, a prevista em lei e, em decorrência, o lançamento é ilegal por infringir o princípio da legalidade in sito no artigo 97 do Código Tributário Nacional."

Ao pronunciar-se a Procuradoria junto a este Colegiado, reiterou ela o restabelecimento do arbitramento, dizendo nos itens 3, 4, 7 e 8

"3. Ora, o impasse superado pela Comissão Fiscal, através da utilização dos instrumentos criados pela lei para casos como o presente, ou seja, arbitramento dos lucros, foi simplesmente restaurado pela decisão recorrida.

4. Como bem salientado pelo douto Procurador recorrente o Acórdão proferido pela instância "a quo" é inexecutível. Daí a imperiosa necessidade de sua reforma.

.....

7. É fora de dúvida, pois, a inexistência de escrituração comercial, nos termos das leis comerciais e fiscais, por forma a possibilitar a apuração do lucro real, para efeito de tributação do imposto sobre a renda.

8. Demonstrada, como ficou, exaustivamente, pelo ilustre Procurador recorrente a inexecutibilidade do Acórdão impugnado, a sua reforma, para fins de restabelecimento da decisão da instância singular, constitui imperativo da mais serena e soberana J U S T I Ç A ! "

É o relatório.

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Ratificando o entendimento do ilustre Conselheiro Relator (vencido) do Acórdão recorrido, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, consignado em seu voto, nestes termos:

"..., na mesma linha de raciocínio adotada pelos autuantes e pelo julgador de primeira instância, entendo que nem é necessário recorrer a outros dados do processo, nem invocar todos os resumidos acima, para concluir pela imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente.

Assim é que, para ficar só com as deficiências da falta de individuação dos lançamentos e o recurso às partidas mensais, é torrencial a jurisprudência deste Conselho no sentido da opção pelo abandono da escrita. Ao caso, e longe, de pretender ser exaustivo, cito os Acórdãos nºs 101-70.629, 111-00605, 69.450 e 67.563".

dada a riqueza de informações das diversas peças dos autos, também se me afigura legítima a desclassificação da escrita e, em consequência, o arbitramento do lucro. Por outro lado, a excelência das considerações apresentadas, quer pela autoridade de primeiro grau, quer nos votos vencidos, reforçadas pela jurídica peça elaborada pelo douto Procurador recorrente, difícil, sem dúvida, encontrar qualquer faceta do problema que não tenha sido proficientemente analisada.

Com efeito, três eram as formas de apurar o lucro da pessoa jurídica sujeito à tributação, nos termos da legislação de regência - Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10.05.66 (RIR/66): presumido, real e arbitrado.



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

Segundo o art. 194, § 1º, do RIR/66, às sociedades por ações (espécie societária da autuada) era vedado optar pela tributação como base no lucro presumido, portanto, ele não será objeto de nossas considerações.

Já, a tributação com base no lucro real, embora seja a exata, dado ser o sistema preconizado pela legislação do Imposto sobre a Renda e esse lucro seja apurado com base na escrituração da própria empresa (RIR/66, art. 155 c/c o art. 153), a própria lei condiciona a sua aceitação a que a escrituração seja feita pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (RIR/66, art. 224).

Dispondo sobre a escrituração e livros mercantis, o Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, estabelece nos artigos 2º, caput, e 5º, § 3º, ipsis litteris:

"Art. 2º - A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens". (grifos da transcrição).

.....
Art. 5º - omissis:
.....

§ 3º - Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam o período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação". (grifos da transcrição).

Por sua vez, o Decreto nº 64.567/69, em seu art. 2º, definiu a individuação dos registros contábeis, nestes termos:



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

"Art. 2º - A individuação da escrituração a que se refere o artigo 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que deram origem à própria escrituração". (grifos da transcrição)

Ressalte-se que a individuação e clareza não foi elemento novo introduzido pelo Decreto-lei nº 486/69, pois sua existência data da entrada em vigor do vetusto Código Comercial, aprovado pela Lei nº 556, de 25.06.850, o qual estabelecia em seu art. 12:

"Art. 12 - No Diário é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza todas as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despende de sua ou alheia conta, seja a que título for".

Portanto, sendo indiscutível que a lei que estabelece a forma, pode estabelecer as condições: somente aquele que atenda a estas, poderá valer-se daquela.

Não se alegue ser a condicionante imposição estabelecida pela legislação regulamentar, eis que o art. 2º da Lei nº 2.354, de 1954, expressamente dispôs que:

"Art. 2º - As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais e a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente nas suas atividades no território nacional".

Uma decorrência da manutenção de escrita sem o preenchimento dos requisitos da legislação comercial e fiscal é o abandono da contabilidade e o cálculo do lucro tributável (hoje lucro real) por

arbitramento, também por textual determinação legal. Neste sentido o art. 29 da Lei nº 3.470, de 28.11.58, a que se reporta o art.198 do RIR/66, prescreveu:

"Art. 29 - A falta de escrituração, de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais, para fins de tributação do lucro real das pessoas jurídicas, dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro pela forma prevista no § 4º do art. 34 do Regulamento do Imposto de Renda".

Ora, no caso destes autos, o Fisco consignou que a escrituração da autuada não obedecia ao disposto na legislação comercial, eis que ela não apontava: quem eram os prestamistas devedores ou credores, nem os desistentes, nem mesmo quantos eles eram; logo, era inviável apurar-se o montante recebido ou a receber ou, ainda, quanto a empresa, realmente, devia a terceiros; isto porque, a escrituração não possuía os atributos de individuação e clareza e, além de não obedecer à ordem cronológica de dia, mês e ano, também não atendia aos princípios recomendados pela técnica contábil, geramente aceitos, como garantia da fidelidade da situação que deve retratar.

Efetivamente, na medida em que a escrituração registrava a denominada "entrada", "taxa de inscrição" ou "jóia", em partidas globais mensais como receita de Caixa, sem identificação do prestamista, nem mesmo pela numeração e série do carnê; a escrita, além da ausência de individuação, e clareza (em desobediência ao estabelecido nos arts. 2º do Decreto-lei nº 486/69 e Decreto nº 64.567/69, que exige se consignem as características principais dos documentos ou papéis que lhe derem origem) e de não obedecer à ordem cronológica de dia, mês e ano: deixa o Fisco sem qualquer condição de auditar, isto é, verificar se, realmente, a receita foi contabilizada no seu montante exato, comparando-a com os demais documentos que correlacionem a partida contábil. Noutros termos, a escrita não possui fidelidade, nem oferece a segurança indispensável exigida pela legislação fiscal, principalmente quando o movimento contábil de Caixa está limitado aos registros sintéticos, no



Acórdão nº-CSRF/ 01-0.142

que tange aos rendimentos de numerário, e inexistente Diário - Caixa registrada ou qualquer outro livro auxiliar nas mesmas condições, que dêem a garantia que o sistema de apuração pelo lucro real exige.

Do mesmo modo, se essa mesma escrita registra global e mensalmente o montante das prestações recebidas a crédito de uma conta intitulada MERCADORIA A ENTREGAR, sem individualizar, quer os prestamistas, quer o número e série dos carnês, ou seja, em créditos inominados, dado inexistir escrita auxiliar para esse fim, tudo nas mesmas condições indicadas no parágrafo anterior, a situação, além de ser a mesma, propicia todo tipo de desvios, sem possibilidade de efetiva detecção. Na realidade esta contabilidade não é uma "contabilidade em forma mercantil", mas uma contabilidade em forma doméstica ou familiar, sem possibilidade de atestar o grau de sua abrangência e exatidão.

De igual maneira, se essa mesma escrita registra (mas não contabiliza, no exato sentido do termo), também global e mensalmente as entregas de mercadorias, que corresponderia ao resgate dos valores dos carnês pagos, sem identificar os prestamistas a quem se deu quitação, nem tampouco o número ou série dos respectivos carnês, tudo em iguais condições ao descrito nos dois parágrafos antecedentes, fica ao livre arbítrio do sujeito passivo não só manipular o montante dos resgates como ainda a quantidade de prestamistas que teriam sido satisfeitos. Enfim, tudo fica ao alvêdrio do contribuinte, sem que ninguém possa lhe exigir qualquer satisfação, dado não possuir elementos para tal.

Conseqüências do observado nos três parágrafos antecedentes é que, além de a escrita não indicar a posição dos prestamistas (credores), isto é, não se saber a quem se deve, nem mesmo se sabe quanto se deve, eis que: sem controle dos que pagaram as suas prestações; dos que receberam as mercadorias de sua livre escolha e; dos que pagaram apenas algumas prestações (quer porque tenham adquirido recentemente os carnês, quer por que desistiram de continuar pagando as prestações) também não se sabe: nem quem desistiu (A, B ou C?); quantos desistiram (100, 1000 ou 100.000?); quanto cada um pagou (1, 2 ou 7 prestações?) etc. Daí

a estimativa global e anualmente feita extracontabilmente pela empresa, como confessam o Gerente-Administrativo, Sr. Alberto dos Santos Ferreira, e também o encarregado da escrituração, no "Termo de Verificação" de fls. 3, ambos transcritos à pág. 3, item 5º, alínea "b", do extenso Relatório de 31 (trinta e uma) páginas, que tivemos a honra de apresentar aos integrantes deste conceituado Collegiado; pois, a contabilidade não propiciava condições de apurar os desistentes, nem o valor que eles deixaram de pagar.

Outra decorrência de tal situação é que, embora o Fisco disponha do número de séries e da quantidade de carnês por série e, ainda, do total de prestações e do valor de cada uma: não pode checar o valor da receita de prestações, em virtude de a autuada não possuir o controle de quantos deixaram de pagar e qual seria o número de prestações que esses "quantos" efetivamente chegaram a pagar? Enfim, não tendo a empresa o controle dos prestamistas, também não o tinha das desistências e o Fisco da real receita correspondente às prestações pagas e, em consequência, do lucro real.

Se a Fiscalização tivesse projetado o montante do valor das receitas de prestações, considerando o número de séries e quantidade de carnês por série, bem como o valor do total de prestações por carnê; comparasse esse montante com a receita efetivamente contabilizada e exigisse da fiscalizada que esclarecesse a diferença: a autuada teria ficado numa situação bastante difícil para explicar a extraordinária diferença.

Após estas considerações caberia indagar, o que alega a autuada?

Diz, objetivamente, que, em face da impossibilidade de que se reveste: atualmente, não mais persiste a exigência de individualização dos lançamentos e que o lançamento individual em nome de cada prestamista era, na prática, impossível pelo seu volume, pe la falta de controle dos bancos encarregados do recebimento das prestações. Portanto, sem analisar qualquer outro aspecto ou fazer qualquer outro comentário, já se pode afirmar que, ao contrário do

Acórdão nº-CSRF/ 01-0.142

sustentado na decisão recorrida, existem, nos autos, "elementos que demonstram a imprestabilidade da escrita do recorrente". Concluiu-se, assim, por um lado, que, além de confessar todo o positivado pela Fiscalização, ainda insinua a Supte. que a culpa é dos bancos; por outro, esquece-se que o Decreto-lei nº 486/69 e Decreto nº 64.567/69 (que apenas ratificaram a exigência que vinha reiteradamente sendo repetida desde o ano de 1850) são contemporâneos aos exercícios fiscalizados. Assim nada apresentou de relevante.

Além dos fatos apontados acima e que, por si sós, já justificariam o abandono da escrita, apurou a Fiscalização diversas outras irregularidades que, além de afrontarem a legislação comercial, como é o caso do registro em partidas mensais, sem a utilização de livros auxiliares para registro individualizado, são seriamente comprometedoras da segurança fiscal, tais como: os balanços copiados nos livros Diários eram escriturados de forma sintética, sem evidenciar as apurações de resultados anuais, não tendo sido apresentadas as formas analíticas das apurações anuais de resultados; isto sem se falar nos reiterados atrasos na transcrição dos balanços, como se observa do declarado no "TERMO DE VERIFICAÇÃO E ESCLARECIMENTOS, de fls. 13, e, ainda, além dos atrasos sistemáticos na escrita do livro Diário e que variaram de um (1) mês a quatorze (14) meses; a contabilização também se ressentia de falta de clareza e segurança, pois que, utilizando lançamento de quarta fórmula em partidas mensais, deixava de evidenciar, de imediato, as contrapartidas de lançamentos. Deveriam os lançamentos a crédito, no Diário, ser imediatamente seguidos dos débitos com as somas equivalentes para fechamento aritmético e comprovação da exatidão desses registros, o que não sucedia; como se observa da amostragem de que nos dá conta o lançamento transcrito às fls. 14; as folhas do Diário-Geral não apresentam as somas para confronto; as folhas do razão são totalmente desprovidas de histórico etc. O Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE VILHENA no excerto do seu voto (vencido) que transcrevemos do Relatório (cf. pág. 26/27) analisa, resumida, mas objetivamente, alguns dos fatos que anularam a eficácia do método das "partidas dobradas", despojando a escrituração da recorrente a condição

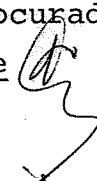


indispensável de confiabilidade. Diz ele:

"Além dessas evidentes ofensas ao ordenamento legal, há, ainda, aspectos técnicos a serem considerados. A escrituração, além de utilizar um instrumento (a conta) e de um processo (escrituração manual, mecanizada ou por processamento eletrônico), serve-se, ainda, do método conhecido por "partidas dobradas" e de um sistema de livros, de fichas e de contas, este último chamado em linguagem contábil de "plano de contas". O método das "partidas dobradas" tem como característica principal um dispositivo de segurança resumido na expressão "a cada débito corresponde um crédito de igual valor". Esse dispositivo, quando respeitado, torna confiáveis os saldos devedores e credores apresentados pelas contas no livro sistemático intitulado de "Razão" e, por decorrência, as demonstrações financeiras que vierem a ser elaboradas (balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e outras). A ausência de somas ao pé de cada página no "Diário" e a extrema dificuldade em se localizar as contrapartidas dos lançamentos, agravada pela utilização abusiva de estornos de receita na conta de "mercadorias a entregar", anulam, por completo, a eficácia do método das "partidas dobradas", despojando da escrituração da recorrente a condição indispensável de confiabilidade. Por outro lado, um sistema é "um conjunto de partes coordenadas entre si". O sistema de livros e fichas da escrituração funciona como tal - um conjunto de partes coordenadas entre si - através da documentação que lhe serve de suporte. Registros por estimativa e lançamentos não apoiados em documentos não fazem a coordenação dos vários livros que compõem a escrituração, tornando-a, em consequência, imprestável."

Portanto, entendemos assistir inteira razão à Fiscalização e à autoridade julgadora de primeiro grau, quando, em face das irregularidades constatadas, concluem tornar-se impossível, com base nos registros encontrados, apurar com exatidão o lucro real, salientando-se que tal fato já havia sido verificado pela própria empresa ao lançar na contabilidade, por estimativa, parte dos seus resultados.

Neste sentido, argumenta a Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu apelo, que a contabilidade



"poderá, até, ser complexa e de difícil assimilação por um leigo, mas fato incontestante, é que deverá ser capaz de, por si só, demonstrar, a qual - quer tempo, as parcelas que influíram na conta de resultado, base para apuração do lucro tributável. Se este resultado final porém, já é fruto de uma série de artifícios contábeis, extra-contábeis, estatísticos e ignotos, a imprestabilidade da escrita se evidencia."

Assim, declara ela:

"No presente processo, porém, se mantida a decisão da Egrégia Câmara, ficará a Fiscalização condicionada a aceitar uma escrita que não contém os elementos necessários à apuração do lucro tributável, porque o contribuinte utilizou de meios diversos dos previstos em lei."

A legislação de regência exigia, e continua a exigir, que a escrituração seja completa, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano; compreendendo a individuação dos lançamentos, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração. Como a nada disso atendia a escrita da fiscalizada: não preenchia os requisitos previstos no art. 2º da Lei nº 2.354/54 (já transcrito), que impõe, para a adoção do lucro real, como base de cálculo, que a escrituração obedeça à legislação comercial e fiscal e abranja todas as operações.

Por essas razões, evidentemente, a jurisprudência que a autuada invoca não a socorre, pois a interpretação, por motivos óbvios, também não afrontaria os textos legais.

Ainda está certa a Fiscalização quando conclui que a ela compete auditar a escrita e não montá-la e que, no caso da fiscalizada, implicaria em refazê-la quase totalmente, o que seria inviável. Se "os lançamentos sintéticos da receita e as demais falhas na escrita induziram os trabalhos ao impasse pela insuficiência de elementos, a par da insegurança dos dados apresentados, is-



to é, não cumprida por parte da empresa a sua obrigação de efetuar e manter uma contabilidade que ofereça todos os dados e elementos que pudessem ser analisados e atingidos os resultados incluídos em suas declarações de rendimentos, não compete à Fazenda Nacional dispor de funcionários para fazer e executar dever do contribuinte. Ao fisco cabe a fiscalização tributária, a orientação e esclarecimento ao contribuinte no cumprimento dos seus deveres fiscais, bem como o exame da exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto," como declara a autoridade julgadora singular.

Em julgado que retrata situação bem parecida com a dos presentes autos, em feliz síntese, a Colenda 1a. Câmara do Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-70.629, prolatado à unanimidade em sessão de 20.02.78, de que foi Relator o experiente Conselheiro, Dr. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, consignou na ementa:

"DESCCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA. Procede a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro, no caso em que os lançamentos sejam feitos em partidas mensais, com históricos incompletos sem fazerem referência à documentação comprobatória respectiva, não havendo qualquer especificação no livro caixa. É de ser mantida a multa de lançamento "ex officio".

Embora não seja necessário para a correta decisão do presente litígio e, por isso não serão analisadas as razões pelas quais a empresa autuada deixou de ter uma contabilidade sequer, razoável (pois inexistia qualquer controle individual dos que pagavam as "entradas" ou as prestações, nem daqueles que, após haverem pago tudo: ou deixavam de procurar as mercadorias ou mesmo iam buscá-las e eram satisfeitos em seu direito), quanto à sua principal atividade - a comercialização de mercadorias mediante o recebimento antecipado do preço daqueles que chegavam a pagar a "taxa de inscrição", "jôia" ou "entrada" e todas as prestações, visto que muitos desistiam após ter pago a "entrada" ou depois de haver pago esta e algumas das prestações (cf. o elevado montante que a socie-



dade discricionariamente, porque não apoiada em qualquer documento que justificasse o valor contabilizado, escriturou como receita de "desistências nos anos de 1969 a 1973, embora se notem distorções gigantescas, como por exemplo, o seu valor passar de Cr\$ 9.417.423,58, no ano de 1970, para apenas Cr\$2.506.177,20, no ano seguinte (1971) e nos anos seguintes (1972 e 1973) serem quase iguais: Cr\$10.915.111,31 e Cr\$11.367.347,61, respectivamente) — Isto é, além de não possuir uma conta corrente por prestamista ou por número e série de carnê, também não possuía um Diário Auxiliar de Caixa ou Prestamistas para, a qualquer momento, poder rever o controle; no entanto, possuía Diário Auxiliar de Fornecedores e Bancos, como tivemos a oportunidade de verificar pela amostragem (cópia xerox de documentos) que nos foi entregue após o relato do Recurso Especial.

Alegar, simplesmente, que o fato decorria do grande volume de negócios ou de que os bancos se limitavam a informar os montantes recebidos, respectivamente, não justifica e não procede.

Não justifica porque a eficiência e dimensão da estrutura administrativa e contábil de qualquer empreendimento tem de ser proporcional ao montante dos seus negócios. Quem manipula milhões de cruzeiros não pode ter uma contabilidade, nem os controles, próprios de uma pequena firma individual, que se limita, geralmente, a registrar o total da fêria do dia e dos desembolsos que, por acaso, tenha efetuado nesse mesmo período; sem necessidade, sequer, de especificar uns e outros. Do contrário, estariam abertas as portas para os amigos das falsificações dos carnês quitados, que onerariam a empresa com custos de mercadorias cuja receita não integrara os resultados. Alega-se que os valores das prestações eram módicos, todavia, esta modicidade é relativa, pois o que hoje (com a moeda desvalorizada) parece, até certo ponto, insignificante, há 11, 10, 9, 8 e 7 anos, não o era, haja vista que o valor das receitas contabilizadas, referentes exclusivamente à poupança atingiram, no período 1969/73, a considerável soma de Cr\$ 200.000.000,00, aproximadamente, dos quais a empresa contabilizou



como desistências importância superior a Cr\$35.800.000,00. isto é, como verdadeiro lucro líquido, no entanto, o lucro real (operacional) total apresentado nas declarações de rendimentos referentes ao período 1/4/68 a 31/03/73, situou-se apenas ao redor da cifra de Cr\$11.502.000,00, o que revela que, se não fossem as desistências a autuada teria apresentado, no período, a estrondosa soma de quase Cr\$24.300.000,00 de prejuízo! (fls. 55/68).

Não procede, porque, por pior que fosse o controle, os bancos teriam de remeter à autuada uma das partes em que se dividia o documento referente ao recolhimento de cada prestação. Se isto não fosse verdade, teríamos que admitir que os bancos poderiam receber um montante e creditar a empresa (comunicar) outro, totalmente diverso; sem possibilidade de qualquer checamento, seja por parte da autuada, seja do próprio Fisco, e, conseqüentemente, nada merecer fê, por total e absoluta inviabilidade de qualquer auditoria; como concluiu a Fiscalização em relação à escrita contábil da autuada!

Concluindo que a autuada não possuía escrituração de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais, segundo o caput do art. 198 do RIR/66, tinha o "fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de ... 15% (quinze por cento) a 50% (cinquenta por cento) ... da receita bruta definida nos §§ 1º e 2º do art. 195, a juízo da autoridade lançadora, observada a natureza do negócio (Lei nº 2.354, art. 2º e Lei nº 3.470, art. 29)" (grifamos).

Dispondo os §§ 1º e 2º do art. 195, a que se reporta o caput do art. 198 do RIR/66:

"Art. 195 - omissis -

§ 1º - Considera-se receita bruta o total das operações realizadas por conta própria e das importâncias recebidas como preço dos serviços prestados (Lei nº 2.354, art. 19).

§ 2º - Serão incluídas na receita bruta, ... as receitas totais das transações alheias ao objeto do negócio, quando



não forem apurados os respectivos resultados (Lei nº 2.354, art. 19, e Lei nº 4.357, art. 25)".

Ainda o § 2º do art. 198, complementando o estabelecido no § 2º do art. 195, declara:

"Art. 198 - omissis -

.....

§ 2º - Para os efeitos do arbitramento do lucro, quando forem conhecidos os resultados das transações alheias ao objeto do negócio, serão excluídas da receita bruta as quantias relativas a essas transações e adicionados aqueles resultados ao rendimento calculado na conformidade deste artigo (Lei nº 3.470, art. 29, § 2º)".

Vejamos, agora, qual o critério adotado pela Fiscalização para encontrar a base de cálculo do lucro arbitrado que, como vimos, deve ser constituído da receita bruta mais as receitas totais das transações alheias ao objeto do negócio, quando não forem apurados os respectivos resultados. Quando estes forem conhecidos serão adicionados ao resultado da multiplicação da receita bruta pelo percentual do arbitramento.

A fiscalização, inicialmente, arrolou discriminativamente todas espécies de receitas e lucros, auferidas pela fiscalizada no período de janeiro de 1969 a dezembro de 1973, bem como os respectivos montantes, por ano civil, no TERMO DE VERIFICAÇÃO (anexo ao AUTO DE INFRAÇÃO) de fls. 35 e 35-v; depois elaborou, exercício por exercício, o seguinte demonstrativo da base de cálculo do tributo.



EXERCÍCIO DE 1970 - BASE ANO DE 1969

ITENS	DISCRIMINAÇÃO	VALORES TRIBUTÁVEIS	LUCRO ARBITRADO
1	Receitas e prestações - vendas com recebimentos antecipados.....	a	
2	Receitas - vendas a vista e a prazo.....	b	
3	Soma Lucro arbitrado s/vendas (15%)		c
7	Lucro contabilizado - taxas de inscrição.....		d
	Lucro NÃO contabilizado - taxas de inscrição (Termo Anexo).....		e
4 a 6	Aluguéis, descontos e juros.....		f
8 a 15	Lucros eventuais diversos (Termo Anexo)		g
	Soma do LUCRO TRIBUTÁVEL	Σ	"c" a "g"

Os períodos-base adotados, em face do abandono de escrita, passou a ser de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ou seja, o ano civil, visto que, para o cálculo do lucro presumido e lucro arbitrado não prevalece qualquer disposição contratual ou estatutária que disponha sobre períodos de apuração.

Erroneamente, a nosso ver, a Fiscalização deixou de computar, como lucros líquidos (mediante a subtração ao total das receitas) os elevados montantes de Cr\$1.611.600,53, Cr\$9.417.423,58; Cr\$2.506.177,20; Cr\$10.915.111,31 e Cr\$11.367.347,61, num total de mais de Cr\$35.817.500,00, constantes do item 17 do TERMO DE VERIFICAÇÃO de fls. 35-v, e referentes aos valores das "desistências" de prestamistas, calculados pela autuada por estimativa e registradas na contabilidade, embora a empresa lhe tivesse dado o tratamento contábil de lucros líquidos e não fossem discriminados por clientes

Acórdão nº-CSRF/01-0.142

nem houvessem sido comprovados por documentos durante a fiscalização.

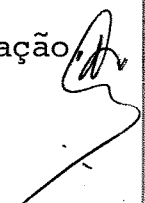
Nos demonstrativos elaborados para a apuração da base de cálculo, os autuantes levaram em conta o total da receita bruta, desprezando corretamente os valores correspondentes aos resgates dos carnês, dado que o valor destes resgates corresponde a parte da receita bruta já auferida pela empresa, tendo aplicado, em todos os cinco exercícios, o coeficiente de arbitramento mínimo de 15% (quinze por cento). Ao resultado apurado adicionaram várias parcelas que consideraram como resultado líquido de transações eventuais, isto é, alheias à atividade comercial propriamente dita.

Dessas parcelas relativas a "transações eventuais", a empresa somente contestou especificamente uma delas, qual seja, a referente a "Taxa de Inscrição" ou "Entrada".

Revela-se, inicialmente, contra o critério de considerar a "Taxa de Inscrição" resultado de transação eventual, dizendo que, embora não seja "parte especificamente integrante do preço da mercadoria" ... "corresponde à própria entrada do carnê" ... "que constitui o objetivo social principal da Supte. Sequer poderia, também, ser considerada receita líquida, uma vez que essas "Entradas" se destinavam ao atendimento das despesas de colocação dos carnês no mercado".

A seguir, contesta também o montante calculado pela Fiscalização, referente a essa parcela, alegando que o "fiscal levou em consideração, equivocadamente, o total dos carnês emitidos dentro dos vários períodos, partindo da presunção de que todos esses carnês simplesmente emitidos, teriam sido efetivamente adquiridos pelos prestamistas, o que, como é óbvio e demonstra a contabilidade da Supte., não ocorria". ... "Nem todos os carnês emitidos ou postos a venda em cada ano são realmente vendidos pela Spte. "

Quanto ao primeiro aspecto, alegou a Fiscalização



Acórdão nº-CSRF/01-0.142

no Termo de Verificação de fls. 36, que a "Entrada" é considerada receita líquida, "pois não corresponde a mercadorias a entregar, e os gastos de vendas são contabilizados em separado e os vendedores são empregados da empresa". Quanto ao segundo, declara a autoridade julgadora de primeiro grau que o cálculo "foi elaborado com base nos elementos e informações fornecidos pela própria empresa (fls. 38 e 72), com a sua assistência e concordância, consoante demonstrativo de fls. 37".

Entendemos assistir razão à autuada, quando sustenta que a parcela recebida como "taxa de inscrição" ou "entrada" não pode ser considerada receita estranha à própria atividade, em razão dos motivos de sua própria cobrança. De igual modo, embora não se destine a compor o valor da mercadoria, é indiscutível que ela visa ressarcir custos da atividade da autuada, seja com a colocação dos carnês no mercado, seja custeando os gastos com a confecção dos carnês etc. Finalmente, quando se trata de calcular o lucro arbitrado somente devem ser excluídas do cálculo, para seu posterior adicionamento, aquelas parcelas que não concorreram, direta ou indiretamente, para o custeio da atividade, cujo lucro está sendo objeto de arbitramento.

Todavia, quanto ao montante apurado pela Fiscalização, ele não merece reparos. Com efeito, os autuantes, valendo-se do método estatístico — como único meio viável, e utilizando-se da relação fornecida pela fiscalizada, onde consta o número de séries de carnês emitidos e respectiva quantidade, bem como as "taxas" ou "entradas" cobradas em cada um — projetaram o montante das receitas que deveriam ter sido contabilizadas e, comparando-as com as efetivamente contabilizadas (cf. quadros demonstrativos de fls. 37) encontraram substanciais diferenças: quer seja a análise feita por exercício da autuada, quer por ano civil.

Alega a fiscalizada que a divergência apurada decorre do fato de que nem todos os carnês emitidos eram vendidos no período de emissão. Ocorre que a Fiscalização concluiu seu trabalho



balhos em 08.01.75 e a fiscalizada, desde o final do ano de 1972, segundo nos dá conta o Relatório de fls. 110. "Organizou em separado a empresa ERONTEX - Empresa Brasileira de Comércio e Exportação Ltda., da qual se constituiu sócia majoritária com sede no mesmo local, para a qual transferiu a atividade de venda com recebimento antecipado (carnês), instalações e lojas"; portanto, quando da constituição da nova sociedade deve ela ter arrolado o eventual estoque dos carnês não vendidos, bem como feito prova da sua posterior venda pela nova sociedade. Aliás, tratando-se de documentos que representavam dinheiro, equiparados a verdadeiros talões de Notas Fiscais com o valor da venda quantificado e cuja mercadoria não acompanha a nota; a contabilização da entrega ao público e estoque de cada unidade deveria ser rigorosa. Ora, como nada disso ocorreu, apesar de passarem-se dois anos, a presunção juris tantum, é que foram vendidos e ela deixou de contabilizar a receita correspondente a mais de 1.334.500 carnês, pois, como também concluiu a autoridade julgadora monocrática "os argumentos a apresentados na impugnação (e tampouco no recurso, acrescentamos nós) não indicam nenhum elemento que pudesse desajustar os dados técnicos daquele demonstrativo".

Ressalte-se que, ao contrário do que sucede com o lucro real — que é apurado com a estrita observância da escrita fiscal do contribuinte — o cálculo do lucro arbitrado é todo extracontábil. À autoridade lançadora é facultada a pesquisa dos dados componentes da base de cálculo (receita bruta e qualquer outra espécie de receita ou lucro em transação realizada pela autuada e que não constitua o objeto social da empresa fiscalizada) não só nos eventuais registros da própria empresa, como também em qualquer outro contribuinte que com ela transacione, inclusive em sindicatos e órgãos de classe; sendo válida, ainda, qualquer espécie de estimativa (desde que, evidentemente, fundamentada em dados reais e amparados pela lógica jurídica); tudo, observada a natureza do negócio. Nestas condições, embora tenha concluído o Fisco que a escrita do sujeito passivo não preenchia os requisitos para optar pelo lucro real, não estava ele impedido de



utilizar-se de algum ou de todos os dados registrados nos livros comerciais ou fiscais da fiscalizada, para o cálculo do lucro por arbitramento; eis que representando, apenas, uma fonte de coleta de dados, não tem a virtude de restaurar-lhe a eficácia que, em face da lei, nunca chegou a ter ou, se a teve, perdeu-a.

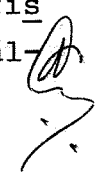
Neste sentido, lê-se no voto vencido do Conselhoheiro CARLOS AUGUSTO DE VILHENA:

"A imprestabilidade de uma escrituração é estabelecida em função do chamado "lucro real" que representa uma síntese das variações positivas e negativas operadas no patrimônio do contribuinte. Há componentes desse patrimônio que estão registrados de forma correta pela escrituração, apesar de imprestável para determinar o "lucro real", e, por isso, deve ela ser usada conforme prevê expressamente o artigo 149 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 ao mencionar o ativo imobilizado, disponível e realizável e, ainda, o capital. Em certos casos, as informações disponíveis só são encontradas na escrituração e, mesmo que não confiáveis, são e devem ser utilizadas à falta de outras fontes. Por piores que sejam as informações produzidas pela escrituração, principalmente se feita com dolo, o lucro arbitrado por elas produzido estará, indubitavelmente, mais próximo do resultado percebido pelo contribuinte do que o resultado viciado demonstrado em seus livros ou fichas."

Também a antiga Instância Especial ao apreciar recurso interposto pelo Procurador Representante da Fazenda Nacional, junto à 7a. Câmara Provisória, visando à reforma do Acórdão nº 1.7-781, de 22/10/75, assentou:

"O arbitramento de lucros far-se-á com base nos elementos de que se dispuser, inclusive dados contidos na escrita desclassificada".
(grifos da transcrição).

Ao contribuinte, nestes casos, cabe a prova de que: a) a escrita atendia aos requisitos da lei comercial ou fiscal; b) que os elementos arrolados não compunham a base de cálculo.



Acórdão nº-CSRF/ 01-0.142

culo prevista em lei ou; c) que os valores de que se serviu a Fiscalização não eram corretos.

Exceto quanto a parcela referente às "Entradas" , os valores referentes a receita bruta, peculiar à natureza do negócio da autuada, não sofreu qualquer contestação, dado que, se isso ocorresse, dispondo o Fisco do número de séries e respectivas quantidades de carnês e ainda do número de prestações e respectivos preços: facilmente, poderia, matematicamente, projetar o real montante, que, sem dúvida, seria muito maior do que o contabilizado.

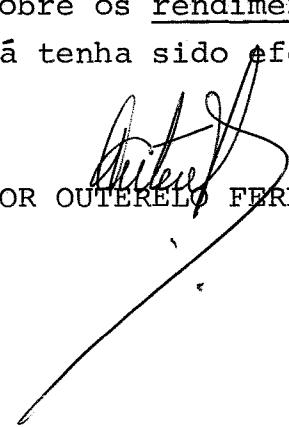
Por outro lado, tendo em vista a natureza do negócio da fiscalizada, a receita bruta foi corretamente calculada, eis que independia de qualquer faturamento, dado que, além deste não representar qualquer ingresso (ao contrário do que sucede, em regra geral, com os outros ramos do comércio), a receita bruta, nesta espécie de comércio, era composta de todos os ingressos em caráter definitivo na empresa, referentes à modalidade de venda mediante pagamento antecipado (poupança), ou seja, era formada pelo montante das "entradas" e das prestações em geral, pois as "desistências" dos prestamistas é parte do faturamento (uma parte deste é custo e outra é lucro) compunham o valor das prestações, além das demais receitas comerciais de outras atividades de intermediação (vendas a vista ou a prazo), que não se confundem com as da modalidade anterior, e ainda as chamadas receitas de transações eventuais.

Assim, tinha o Colegiado recorrido competência para retificar a base de cálculo ou requerer a realização de diligências que entendesse necessárias para a coleta de dados, visando ao ajuste do montante do lucro tributável encontrado pelo Fisco, em qualquer exercício. Correta, teria sido a retificação do montante do lucro arbitrado, mas não do restabelecimento da tributação pelo lucro real. Assim, exorbitou quando tornou insubsistente o arbitramento, dado que sobejas razões existiam para a desclassificação da escrita.



Deste modo, ressalvado o aspecto de que o montante das "Entradas" ou "Taxas de Inscrição" (contabilizadas ou não) devem integrar a receita bruta, como prequestionou a autuada, e não "lucro auferido" ou "receita líquida", como considerou a Fiscalização; o apelo da Fazenda Nacional deve ser provido para restabelecer-se o decidido pela fundamentada decisão de primeiro grau, salientando-se que, ao contrário do alegado às fls. 154 dos autos (pág. 2 do recurso voluntário), o Senhor Delegado da Receita Federal em São Paulo não "desclassificou" a "Correção Monetária"...". Os valores indicados na intimação de fls. 151, nos montantes de Cr\$24.343.565,00 e Cr\$12.171.782,00, são os originais, indicando-se em NOTA, no mesmo item da intimação, que "as importâncias acima estão sujeitas aos acréscimos legais no ato do recolhimento" (leia-se: correção monetária e juros de mora). Os índices de correção aplicáveis são os previstos para os primeiros trimestres de 1971, 1972, 1973, 1974 e 1975, como expressamente indicados no DEMONSTRATIVO FISCAL, constante do rodapé da decisão singular de fls. 140/149.

Nestas condições, votamos pelo provimento parcial do recurso especial, apresentado pela Fazenda Nacional, para, reformando a decisão recorrida, restabelecer parcialmente a exigência fiscal, tendo em vista que os montantes das "taxas de inscrição" integram a receita bruta e não o lucro auferido. Deste modo, o lucro tributável por arbitramento passará a ser de Cr\$6.615.182,00; Cr\$. 10.576.226,17; Cr\$14.666.763,00; Cr\$27.430.726,00 e Cr\$13.787.826,00, respectivamente nos anos-base de 1969 a 1973, exercícios de 1970 a 1974, compensando-se, ainda, do imposto que for apurado, o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos declarados e que, nesses mesmos exercícios, já tenha sido efetivamente lançado.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR