



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Proc. nº 1080-50.391/81-82

Sessão de 07 de junho de 1982.

ACORDÃO Nº 101-73.375

Recurso nº 84.915 — IRPJ — Ex. 1979 e 1980

Recorrente SUPERMERCADO UNIVERSITÁRIO LTDA.

Recorrido Delegacia da Receita Federal em Santa Maria - RS

IRPJ — ARBITRAMENTO DE LUCRO — OMISSÃO DO MOVIMENTO BANCÁRIO E DE OUTRAS OPERAÇÕES NÃO CONTABILIZADAS — O dever de proceder à escrituração de todas as operações é uma decorrência da lei e o seu descumprimento com a falta de contabilização do movimento bancário, ou da liquidação das obrigações a pagar, ou, ainda, de qualquer operação que implique em tornar os registros contábeis inaproveitáveis à comprovação do lucro real, sujeita a pessoa jurídica ao arbitramento do lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADO UNIVERSITÁRIO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 07 de junho de 1982.

AMADOR GUTERRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 11 JUN 1982

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE) E MANOEL ALVES ARRUDA FILHO (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente o Cons. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 1080-50.391/81-82

RECURSO N.º: 84.915
ACÓRDÃO N.º: 101-73.375
RECORRENTE: SUPERMERCADO UNIVERSITÁRIO LTDA.

R E L A T Ó R I O

SUPERMERCADO UNIVERSITÁRIO LTDA., empresa estabelecida na cidade de Santa Maria, Estado do Rio Grande do Sul, em recurso tempestivo, oferecido nos termos da petição de fls. 312/320, requer a reforma do ato do Delegado da Receita Federal naquela cidade que, pela Decisão DRF/SM nº 284/81, a fls. 305/306, ao resolver-lhe a petição impugnativa, de fls. 217/237, com que se insurgira contra a cobrança do crédito tributário, constante do Auto de Infração de fls. 211/213, indeferiu-a, com base na informação fiscal de fls. 297/304, julgando procedente a ação fiscal.

O crédito tributário consignado na peça propedêutica tem por base o imposto de renda sobre o lucro arbitrado assente na receita bruta, no exercício de 1979, pelo coeficiente de 15% e, no exercício de 1980, pelos coeficientes de 18% e 21%, dado que a empresa, nesse último exercício, apresentou duas declarações de rendimentos por haver encerrado as atividades.

Na declaração de rendimentos pertinente ao encerramento de atividades, compreensiva do período de 1.1.80 a 31.7.80, cresceram-se, ao lucro arbitrado pelo coeficiente de 21% sobre o valor da receita bruta operacional, o valor correspondente a 50% da ~~receita operacional omitida e o valor do lucro obtido com receitas não operacionais.~~

Justificativas fiscais para adoção do arbitramento do lucro: falta de contabilização do movimento bancário, ausência de registro contábil do pagamento de fornecedores, omissão de registro contábil relativo à venda do ativo imobilizado, como consta do contrato de compra e venda de 12.3.80 (fls. 142), recibos de fls. 143/145, repetidos a fls. 146/148 e relações de fls. 151/155, venda do estoque de mercadorias (fls. 149/150) omitida na escrituração e várias folhas ilegíveis do Livro Copiador nº 001 que serviu de Diário Copiativo (fls. 175/176).

A fls. 7 a empresa dá por extraviados muitos documentos.

Na informação fiscal de fls. 297/304, mediante a qual se examinaram as razões expostas na petição impugnativa, se esclarece, a fls. 302, que as importâncias constantes do Auto de Lançamento, lavrado pela fiscalização do ICM (fls. 166 a 173), não foram consideradas nas receitas indicadas no Auto de Infração de fls. 211/213, por se tratar de lançamento ainda não julgado na esfera estadual, e, a fls. 303, a ocorrência de saldos credores nos meses de fevereiro de 1980 e julho de 1980.

Com base na peça de fls. 206/207, o Chefe da Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Santa Maria autorizou o abandono da escrituração e apuração do lucro por arbitramento (fls. 208).

As oposições da defesa, extraídas, por síntese das petições impugnativa e recursória, lidas por inteiro, consistem em afirmar:

- que o Auto de Infração de fls. 211/213 constitui uma segunda tentativa do fisco querendo caracterizar um crédito tributário contra a empresa, uma vez que o primeiro Auto de Infração formulara um pretense crédito tributário na ordem de vinte e oito milhões de cruzeiros contemplando irregularidades totalmente diversas (fls. 217/218 e 314);

Acórdão nº 101-73.375

- que a ação fiscal deve ser anulada porque entre o Termo de Início, lavrado em 19.9.80 e o Termo de Verificação, lavrado em 5.5.81 (fls. 238), dando prosseguimento à ação fiscal iniciada naquela data, estaria caducada pelo decurso de mais de sessenta dias;
- que, se o sistema contábil empregado não modifica o resultado das operações, o contribuinte tem o direito de escolhê-lo e assim pode escriturar o movimento financeiro numa só conta;
- que o movimento bancário é um simples contas-correntes que se altera com depósitos e retiradas, não se confundindo com operações bancárias às quais se refere o Acórdão nº 67.033, citado pelos fiscais a fls. 300;
- que quanto à lição do Professor A. Lopes de Sá, mencionada pelos fiscais, ao explicar que DISPONÍVEL significa moeda corrente existente no estabelecimento ou depositado nos bancos, isto é, são contas do disponível Caixa e Bancos, não devendo ser confundidas e jamais a conta caixa poderá representar bancos, concorda com a primeira parte do ensinamento, mas não com a afirmativa de que "jamais CAIXA poderá representar banco" não querendo com isto dizer que o disponível não possa ser CAIXA e BANCOS;
- que o fisco somente voltou para pequenos fatos técnicos ou erros primários, cujas deficiências apontadas na escrituração contábil não alteraram o lucro real declarado;
- que o lucro de Cr\$ 109.162,42, apurado com venda de bens imobilizados será compensado com os prejuízos acumulados, de modo que, qualquer que seja a época de escrituração dessa operação, dela não resultará imposto de renda;

- que do mesmo modo a diferença de valor na venda dos estoques (Cr\$ 22.545,38) não provoca obrigação tributária a recolher (fls. 234);
- que em relação à falta de contabilização na conta Fornecedores, usando este título contábil sintético para o registro de compras a prazo, o recomendável seria utilizar uma ficha para cada fornecedor e ter-se-ia evitado a aparente irregularidade, porém, em controle adicional, extracontábil, os administradores registravam pormenorizadamente a data do pagamento de cada título (fls. 232);
- que apesar dessa deficiência de registros contábeis, elas não resultariam em efeitos tributários, no caso de existência de saldo de caixa suficiente, tendo efetuado o demonstrativo da conta Caixa, de fls. 293, no qual veio acusar, em dezembro de 1979, o saldo devedor de Cr\$ 230.885,09, para afinal dizer, a fls. 233, que no balanço levantado em 31.7.80, o saldo de caixa (Cr\$ 2.114.942,51) é superior ao de conta de fornecedores (Cr\$ 1.897.909,14)

É o relatório.

Acórdão nº 101-73.375

V O T O



Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator.

Afirmativa feita e não comprovada é a mesma coisa que nada dizer. Decanta-se a existência de outro Auto de Infração e nada se comprova. Se ele existe, como afirma a defesa, deveria então ela fazer anexar ao processo cópia desse Auto de Infração para que se pudesse verificar a solução que lhe teria sido dada e, no caso de se lhe haver confirmado a procedência, cotejá-lo com o que serve de introdução ao presente pleito, a fim de que ficasse demonstrada a ocorrência de identidade da matéria ora em debate. Fora disso não há o que se discutir a respeito de assunto que teria sido tratado em outro Auto de Infração, cuja existência não se provou.

Achando que a ação fiscal deveria ser anulada, porque entre a data do Termo de Início, de 19.9.80, e a do Termo de Verificação (fls. 238) que, em 5.5.81, dá ciência do prosseguimento da ação fiscal, a defesa supõe faltar-lhe termo de início, ponderando que ela já estaria caducada em haver decorrido mais de sessenta dias entre aquelas datas. Embora a defesa não apresente tal arguição em forma de preliminar e não diga em que se baseia para aludir àqueles sessenta dias, está fora de dúvida que ela se socorre do disposto no artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235, de 6.3.72.

O artigo 7º, § 2º, citado nada tem a ver com nulidade. Ele apenas regula os casos de espontaneidade do sujeito passivo e de outros que se envolveram nas infrações verificadas.

Assim, se depois de iniciado o procedimento fiscal não houver outros expedientes que lhe dêem prosseguimento dentro do prazo de sessenta dias, o contribuinte tão-somente readquire a espontaneidade em anteceder-se à ação fiscal, desde que, decorrido aquele prazo, ~~ante à falta de outros expedientes por parte do fisco, pratique algum ato preventivo ao reinício de idêntico procedimento fiscal interrompido~~



Acórdão nº 101-73.375

Todavia, é imperioso salientar que não há impedimento algum em se retomar o curso do procedimento fiscal interrompido, ficando apenas ressalvado o ato que o sujeito passivo porventura tenha praticado em conformidade com a hipótese retromencionada.

Acontece, porém, que em relação aos autos, a recorrente permaneceu em inércia não praticando nenhum ato preventivo, e ocorre que os casos de nulidade de procedimentos fiscais se encontram descritos nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72 e entre eles não se inclui a opinião aventada pela defesa, concernente ao decurso daqueles sessenta dias.



Há certos registros contábeis que, por comodismo, se fazem com desprimor à boa técnica da Ciência Contábil e em flagrante desrespeito às determinações legais.

A lei traça a linha mestra do comportamento jurídico, mas jamais confunde as pessoas e os atos ou fatos que pretende regular.

Obviamente, há de entender-se que a preceituação genérica da lei visa a situações abstratamente consideradas, fazendo-se mister acomodá-las às situações individuais casuísticas.

É sabido que o Direito, como ciência normativa, encerra normas jurídicas objetivas e bilaterais, que por terem fundo axiológico, alcançam o dever de ser do comportamento perante o que a lei determina, na exatidão dos seus termos, e não o que deviam determinar. O que a norma jurídica devia determinar, em menosprezo do que estipulou, constitui filosofia tendente a violar-lhe o conteúdo.

A norma jurídica, apar do aspecto objetivo, apresenta a característica de bilateralidade, que estabelece, como relação recíproca, um direito de agir contraposto a um dever de tolerar a ação correspondente. Por sua bilateralidade, quando se trata de norma jurídica de cunho tributário ela impõe determinado comportamento ~~aquele que tem o dever fiscal de pagar o tributo e investe a autoridade fiscalizadora com atribuições de exigir daquele que tal compor-~~



tamento se efetive. De um lado, o sujeito passivo, que tem o dever jurídico de respeitar o comportamento imposto por lei; do outro, a autoridade fazendária, à qual a vontade do legislador dotou o direito de exigir que as determinações legislativas se cumpram na conformidade das estipulações legais.

O Regulamento do Imposto de Renda, anexo ao Decreto nº 85.450, de 4.12.80, que reproduz idênticas estipulações de regulamentos anteriores, como às que se referem o artigo 157 e parágrafo 1º, destinadas a impôr a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real o dever de escriturar todas as operações, realizadas no decurso do período-base, é lógico que todas as operações devem receber registros contábeis pertinentes, inclusive às atinentes ao movimento bancário, pois não há como se deixar de considerar que o movimento bancário não constitua operação como in sinua a distinção, puramente subjetiva, que a defesa faz.

E aí surge a defesa alegando que o movimento bancário se contém dentro do movimento de caixa, mas não se preocupa em proceder a um demonstrativo separando, com base em documentos, as operações de forma a distinguir as que pertençam a um e a outro movimento, de maneira a deixar claro que nenhuma se omitiu, principalmente em relação àquelas que envolvem receitas tributáveis. Proceder a esse desdobramento contábil implicaria em esquadriñar documento-por-documento para recompor-lhe a escrituração, o que necessariamente não é função do fisco. Se houve, como de fato houve, comodismo na contabilização, não se pretenda agora, na tentativa de inverter a característica da comodidade, atribuir comodismo à fiscalização. Por acaso esta cooperou no comodismo da contabilização? Quem agiu com tal comodismo é quem tem o dever de desdobrar as operações. A função da fiscalização é outra, consistente em verificar se a lei foi cumprida, observando se todas as operações realizadas pela pessoa jurídica receberam escrituração em ordem. O fato é que a fiscalização não participou da feitura dos lançamentos contábeis efetuados por comodismo com desprezo da individualização e clareza exigidas por lei.

Tendo deixado de escriturar o movimento bancário, dúvida não há de que a recorrente não cumpriu o dever de escriturar todas as suas operações, com inegável afronta às disposições legais.

Não basta alegar que o movimento bancário foi omitido na escrituração, porque se comporta no movimento de caixa. Competia, então, à recorrente promover a reconciliação do movimento bancário com o saldo de Caixa, a fim de que comprovasse o que alegou, mas se não fez a reconciliação, deixe de tentar transferir esse dever para o fisco, cuja função não consiste, como já disse, em recompor escrita contábil, um dever que é exclusivamente da autuada. O fato é que quem não respeita a lei se desabriga do direito. Não tem cabimento a lei ditar ordens para que se proceda de uma forma e se admita comportamento de maneira oposta, a menos que se queira estabelecer confusão.

De certo modo, dinheiro em espécie e em trânsito dentro do complexo administrativo da própria empresa, não se confunde, mesmo, com numerário que se lhe coloca à distância, em outra organização empresarial. Enquanto naquela hipótese, o dinheiro está no domínio e alcance imediato da própria empresa, que dele pode dispor por ato exclusivo da sua administração, na segunda hipótese, a disponibilidade é mediata, dependente de outros fatores, não restritos apenas aos atos administrativos da empresa, mas também aos da outra organização empresarial. Esta é a razão que dá procedên-
cia à lição do Professor A. Lopes de Sá, quando afirma que moeda corrente em caixa da empresa não se confunde com numerário depositado em estabelecimento bancário, para que a conta Caixa possa representar a de Bancos.

Tendo procedido à contabilização sem a distinção indispensável, retromencionada, competia à empresa realizar um levantamento demonstrativo de modo a revelar que de seus registros contábeis não discrepava operação alguma. Tivesse realizado semelhante demonstrativo, ~~embora os registros contábeis que reúnem aqueles~~
~~dois movimentos em uma só conta não sejam tecnicamente corretos,~~

jurisprudência tem-no aceitado como justificativa. Se, porém, a empresa se aquieta na inércia, abstraindo-se de efetuar o prefalado demonstrativo, não há como deixar de considerar a ocorrência de omissão de receita por falta de registro de operações bancárias. Daí por que sendo a questão em exame puramente casuística, dependente das circunstâncias de cada caso isoladamente, é óbvio que há jurisprudência em ambos os sentidos.

O descumprimento da lei, por falta de escrituração de todas as operações realizadas, não se circunscreveu apenas à omissão de lançamentos contábeis atinentes ao movimento bancário. Ele se refletiu, também, na abstenção de registros contábeis, quanto à conta de Fornecedores e na omissão da receita obtida com a venda do estoque de mercadorias no encerramento das atividades.

Nenhuma validade se pode atribuir a controle adicional, extracontábil, para que se admita ter ocorrido obediência às disposições legais. Esse controle particular pode ter servido de boa orientação para os administradores da recorrente, mas não o é para o fisco. As disposições legais falam em escrituração de todas as operações realizadas e não excepciona nenhuma, para admitir-se que em função de controle adicional, particular, extracontábil, alguma deixe de ser escriturada.

Querendo justificar que, apesar da deficiência de registros contábeis, tal insuficiência não resultaria em efeitos tributários, caso existissem disponibilidades suficientes para resgatar as obrigações a pagar constantes da conta Fornecedores, a postulante procedeu ao levantamento de um demonstrativo (fls. 293), ao qual chamou de demonstrativo da conta Caixa, mas, em realidade, trata-se de um demonstrativo abrangente das contas Caixa e Bancos, sem contudo trazer tal demonstrativo até a data do balanço de encerramento de atividades, de 31.7.80, tendo paralisado o levantamento em dezembro de 1979, evitando deixar visivelmente evidenciados os saldos credores de caixa, ocorridos no ano de 1980. Para tornar patentes os citados saldos credores ocorridos em fevereiro e julho de 1980, o signatário da informação fiscal de fls. 297/304, partindo

Acórdão nº 101-73.375

do saldo que a empresa acusou, em dezembro de 1979, deu prosseguimento ao demonstrativo até julho de 1980 (fls. 303). Nada mais é preciso encarecer, sendo até mesmo dispensável fazer alusão ao Auto Lançamento de fls. 166/173 lavrado na esfera estadual em relação ao ICM, a fim de ficar evidenciado que a escrituração mantida pela recorrente não atende as exigências para comprovação do lucro real, tornando-a sujeita à tributação do imposto de renda com base no arbitramento do lucro.

Em se tratando de arbitramento do lucro, como arremate, é oportuno lembrar que a compensação de prejuízo contábil no lucro arbitrado, em função do lucro de Cr\$ 109.162,42 apurado na venda de bens do ativo imobilizado e do resultado de Cr\$..... 22.545,38 obtido com a venda do estoque de mercadorias, tem-se por inadmissível em face não só do disposto no artigo 34, inciso I, do RIR/80 (art. 34, alínea "a", do RIR/75), pelo qual se considera o lucro arbitrado automaticamente distribuído, e do que determina o artigo 386 do RIR/80 que só permite a compensação de prejuízos nos lucros contábeis, ao condensar as disposições do art. 12, e § 1º, do Decreto-lei nº 1.493, de 07.01.76 e art. 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77.

Ante o exposto, negar provimento ao recurso é o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.