



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF

Sessão de 07 de junho de 1983

ACORDÃO Nº 105-0.208

Recurso nº : 86.761 - IRPJ - EXS: 1977 e 1978

Recorrente : FREIRE GUALBERTO LTDA.

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM FORTALEZA - CE

ARBITRAMENTO DE LUCRO - Receita Bruta
- Não cabe o arbitramento de lucro se as irregularidades da escrita puderem ser identificadas e valoradas, se caracterizarem como diferenças de preços de produtos em estoque, omissões de compras e falta parcial de registro de incorporação de outra empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FREIRE GUALBERTO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Digésio Gurgel Fernandes e Richard Ulrich Kreutzer que votaram por negar provimento. *gfr*

Sala das Sessões em 07 de junho de 1983

Pedro Martins Fernandes
PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE

Ursulino Santos Filho
URSULINO SANTOS FILHO - RELATOR

Lauro Doepler
VISTO EM LAURO DOEHLER - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 04 JUL 1983

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/105-0.003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Carlos Roberto Monteiro Bertazi e Paulo Leite de Lacerda. Ausente o Conselheiro Marinho Mendes Domenci. *gW*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0380/001.375/81-17

RECURSO Nº: 86.761

ACÓRDÃO Nº: 105-0.208

RECORRENTE Nº: FREIRE GUALBERTO LTDA.

R E L A T Ó R I O

Auto de Infração emitido contra a Empresa com base nos artigos 151 a 156 do RIR/75 - Dec. 76.186, 02.09.75 - pelas seguintes irregularidades, a seguir mencionadas:

I - exercício de 1977 (ano base 1976):-

- "a) incorporou empresa individual e do balanço levantado em 31.03.76, não foram lançados no Diário nº 01, da incorporadora, às seguintes contas: mercadorias (Cr\$ 13.451,65), equipamentos máquinas e instalações (Cr\$ 9.825,00), móveis e utensílios (Cr\$ 15.400,00), fornecedores (Cr\$ 3.582) e obrigações a pagar (Cr\$ 4.233,00);
- b) No inventário de 31.12.76, na filial da 13 de Maio, há divergências com as seguintes: mercadorias que constam do inventário, mas não foram identificadas as correspondentes notas fiscais de entrada: margarina, farinha de trigo, farinha de pão, presunto cozido retangular, idem oval, idem familiar citando quantidades e pesos (fls. 03);
- c) Mercadorias com diferença de preço unitário: creme de leite, maionese, cereja, ervilha, rum montilla, campari etc. (registra as diferenças encontradas). Entrada no livro filial 13 de Maio das Notas Fiscais nºs 3956 e 4029, batidas barreiras em 22.12.76 da Cooperativa dos Produtores de *JA*

Leite Benfica Ltda., cobrindo a compra de 353 e 290 Kgs. de mussarela, mas o inventário não acusa estoque dessas mercadorias;

- d) Pela N. Fiscal nº 81.529, de 01.11.76, comprou de Amorim Primo S.A., 1.500 Kgs. de açúcar e o inventário da filial 13 de Maio não registra o estoque do produto..

II- Exercício de 1978 (ano base de 1977)

- a) Nos livros de entrada da Matriz há anotações de que não fez compras no período de maio a novembro de 1977, mas o inventário de 31.12.77 acusa mercadorias a seguir relacionadas: farinha de trigo 1.480 Kg.; maizena 32 cxs.; margarina 16 caixas; queijo prato 34 Kgs.; manteiga Itacolomy 180 lts.; matérias primas diversas (não identificadas). (fls. 04).

No entanto, o Livro de Entrada, das compras de dezembro de 1977 NÃO constam notas fiscais relativas a aquisição de farinha de trigo, maizena, queijo, margarina, todas elas mercadorias perecíveis e que, como é obvio, não se conservariam pelo prazo de 7 meses de armazenagem;

- b) adquiriu da Prolaf Alimentos, Ind. e Com. Ltda., pela N.F. nº 1855, de 29.12.77, com saída da mercadoria datada de 30.12.77, 10 latas de 7 quilos de castanha de caju, no valor de Cr\$ 7.295,00. No entanto, no Livro de Saídas não há registro de vendas realizadas no dia 31.12.77, mas, o inventário correspondente acusa 138 latas no valor de Cr\$ 2.070,00."

Pelos fatos acima relatados, diz o fiscal, evidenciam que o resultado apurado pela empresa não correspondem as reais operações comerciais e industriais a que se dedica, razão pela qual propôs a desclassificação de suas escritas nos anos de 1976 e 1977 (ano-base). Fundamenta o pedido a infração aos Capítulos VII, VIII e IX do RIR/75 e faz arbitramento do lucro dos Exercícios com base no art. 149 do RIR. (fls. 04).

A Empresa, inconformada, vem impugnar o lançamento, com 8 laudas recursais, onde em síntese alega que o agente não jun- *ghw*

tou ao auto de infração qualquer peça informativa dos fatos que indiciassem a existência de vício ou irregularidades na escrita, bem como, deixou o fiscal, de pedir quaisquer esclarecimentos, limitando-se a solicitar a exibição de documentos que lhes foram apresentados para exame.

No mérito fez transcrever o ensinamento de RUY BARBOSA NOGUEIRA, GERALDO ATALIBA, ARRUDA ALVIM, RUY CIANE LIMA, JOSÉ FREDERICO MARQUES, CLENÍCIO SILVA DUARTE, RUBENS GOMES DE SOUZA e MANOEL FRANCO SOBRINHO, sobre a chamada cláusula do devido processo legal (due process of law) cujo conteúdo é abrangente de todos os princípios informativos do sistema jurídico e direitos do administrado.

Diz que é "condição legal à validade do auto de infração a determinação qualitativa de fato real e não mera declaração, subjetiva ou presunção individual do agente lançador (art. 142 do CTN). Tratando-se, no caso, de lançamento ex-officio em contradição à declaração do contribuinte, o lançamento não atende ao art. 149, nº I a IX do C.T.N.

Dá como violado o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 que exige como requisito de validade do auto de infração, não somente a indicação das disposições legais, que o fundamentam, como, ainda, a descrição do fato. Essa descrição é imprescindível para ensejar a defesa do Contribuinte em relação a atribuição feita.

Procura demonstrar que os arts. 151 a 156 do RIR/75 não pode servir de base para a autuação, porque, segundo sua contes- tação, não tratam da matéria. (fls. 12).

Após pedir a improcedência da autuação pede perícia, e apresenta quesitos (fls. 14).

Pela informação fiscal de fls. 17 a Fazenda confirma o pedido e adere, oferecendo de pronto, seus quesitos. *gr*

Acórdão nº 105-0.208

O Laudo Pericial de fls. 22/23, do expert da Fazenda esclarece, ao responder os quesitos do fiscal, que:

"Os livros de Registro de Inventário da Matriz e Filiais, estão devidamente registrados e seus saldos conferem com os anotados na contabilidade. No aspecto geral, não constatamos borraduras, rasuras ou emendas no elenco de matérias primas, no período considerado. (item a)

Algumas mercadorias inventariadas nos balanços 76/77, o foram pelo custo médio sem fichas de estoques. (item b)

Não constatamos nas mercadorias examinadas, diferença de preços. (item c)

Não constatamos nos livros de Entrada da matriz e filiais, compras de farinha de trigo em 1976. Que no de 1977 foram comprados e registradas 5.000 Kgs. de farinha de trigo no valor de Cr\$ 14.184,64 todos adquiridos da firma Fortaleza S.A., Inds. Gerais. Informa não ter levantado o montante da receita operacional deste produto porque as notas fiscais de venda ao consumidor não discriminam a espécie da mercadoria vendida. (item d)

Com referência a informação fiscal de fls. 03 diz não poder afirmar categoricamente se a mesma é ou não a expressão da verdade. Ou sejam: Ex. 1977, ano-base 1976 item a: encontrado na incorporadora só os lançamentos das contas Caixa, Prejuízo, Capital, outras contas.

item b: sim

item c: sim

item d: sim

Ex. 1978, ano-base 1977:

item a: compras de maizena (n.f. nº 2823, de 26.12.77, n.f. nº 2800, de 21.12.77, RE nº 02, pg. 09, Matriz)

compras de margarina (n.f. nº 13897, de 02.12.77, da SANBRA, RE nº 02, pág. 11 Matriz)

item b: sim

Quanto aos quesitos formulados pela reclamante:

item a: se não consta no Diário alguns lançamentos contábeis de que trata o item a da informação fiscal de fls. 03, não se pode aceitar a escrituração como rigorosamente exata; *SM*

Acórdão nº 105-0.208

item b: sim

item c: com exceção do item b da informação fiscal, os documentos solicitados pela perícia foram exibidos pela reclamante. (fls. 23)

O Laudo Pericial, do assistente indicado pela Empresa, confirma praticamente todo o feito pelo perito oficial, divergindo, apenas, no item e (dos quesitos do fiscal) quando afirmou que: "os fatos indicados na informação fiscal de fls. 03 podem constituir procedimentos divergentes de uma escrituração padronizada, mas não caracterizam, por si sós, motivo para desautorizar a aceitação da escrita, uma vez que não existe divergência com a documentação o que lhe serviu de base."

Quanto aos quesitos da Empresa, confirmou as respostas das letras b e c e justificou que a escrituração embora não seja do tipo padrão ideal, está conforme com a documentação que lhe dá respaldo e, em consequência justifica a sua aceitabilidade, uma vez que não encontrou qualquer vestígio de fraude (fls. 25).

A informação fiscal de fls. 27/30 rebate item por item da impugnação e faz três perguntas oportunas: 1º) Como poderia uma empresa, cuja maior fonte de renda é a venda de doces e salgados, fabricar seus produtos sem comprar, no mercado local, farinha de trigo? 2º) Como se justifica a incorporação de uma empresa sem transferir, para a escrita da incorporadora, todos os elementos patrimoniais? 3º) Como se conseguiria fazer um inventário, com base no custo médio, sem ter o controle de estoque dos insumos e mercadorias?

Desta vez, afirma o informante que as indagações seriam desdobradas se os laudos periciais tivessem trazido melhores subsídios, o que não ocorreu com nenhum dos dois por serem lacônicos nas respostas.

Discorda, ainda, citando como exemplo o caso da farinha de trigo, "insumo básico dos produtos fabricados pela empresa e *dm*

uma das maiores omissões praticadas pela contabilidade." O Laudo do perito empresarial informa que não houve compra de farinha de trigo no período de 1976, mas "existiam estoques em 1975", "observação infeliz quando se trata de mercadoria deteriorável. No ano de 1977 sem estoque inicial, comprou essa matéria prima de janeiro a março, totalizando 5.000 Kgs., aquisições que atenderam os 12 meses do ano, com média mensal de 420 Kgs./mês, quando está esboçado consumo mensal do produto, na ordem de 2,500 Kgs./mês, com tendência a aumentar nos meses de maiores festejos do calendário (junho, dezembro)." (fls. 29)

A decisão administrativa local (fls. 32/36) desacolheu a oposição empresarial porque "as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração e pela forma estabelecida nas Leis Comerciais e Fiscais, a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como, os resultados apurados anualmente em suas atividades" e, também, porque os elementos do processo caracterizam indiscutivelmente a incosistência, imprecisão e omissões nos registros do atos e fatos administrativos e econômicos, além de ter ficado patente a ausência de fichas de estoque, necessária à apuração do valor do inventário de mercadoria ao preço médio. Pela inobservância dos critérios de escrituração, quanto à determinação dos custos do estoque tem por consequência reflexo direto na apuração do resultado do exercício. Por tudo invoca o art. 135 § 1º do RIR/75.

É o relatório. *car*

Acórdão nº 105-0.208

V O T O

Conselheiro URSULINO SANTOS FILHO - Relator

Recurso tempestivo motivo pelo qual acolho (fls.39 e 42).

O inconformismo dirigido a este Conselho tem os seguintes fundamentos: (fls. 42 a 50)

- "a) a forma de escriturar as operações é de liberdade do contribuinte, o que é entendimento dominante já contemplado na administração fazendária;
- b) não compete à autoridade fiscal impugnar a forma ou processo de escrituração contábil desde que ela seja compatível com os processos usuais e que possa permitir a apuração de lucro não se aceitando sua desclassificação e arbitramento fiscal;
- c) o Parecer Normativo nº 347 desautoriza que as repartições fiscais opinem sobre processos de contabilização que é de livre escolha do contribuinte. Estes processos somente estarão sujeitos à impugnação quando estiverem em desacordo com os padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo;
- d) os tribunais administrativos têm repudiado o arbitramento quando o contribuinte dispõe de escrituração contábil. Cita acórdão da 2ª Câmara do 1º Conselho que entende confirmar sua alegação;
- e) que os próprios funcionários do fisco atestaram que os livros do Recorrente estão formalmente regulares;
- f) que, as mercadorias foram inventariadas pelo custo médio; se o perito pode estabelecer que as mercadorias foram inventariadas pelo custo médio, porque existir ficha de estoque necessária a esta apuração? indaga ele. Qual a Lei que estabelece a exigência de ficha? *gym*

Acórdão nº 105-0.208

- g) o perito fazendário reconhece que a escrituração está respaldada em documentação correspondente;
- h) cita acórdão do Tribunal Federal de Recursos que sustenta a tese de que somente deve haver arbitramento quando a escrita do contribuinte se apresente de forma irregular que não permita verificá-la;
- i) que o ônus da prova de imputação feita é do fisco;
- j) é princípio doutrinário que a ação da administração tributária não pode ser arbitrária;
- l) que o Dec. 70.235/70, art. 29, exige que a autoridade julgadora faça uma apreciação da prova, o que não aconteceu neste processo;
- m) cita doutrina e conclue pedindo a reforma da decisão administrativa para que, afinal, seja julgada improcedente a ação fiscal." (fls. 44 a 50).

Ao nosso ver a discussão do processo está restrita aos arts. 127 e 149 do Dec. nº 76.186, de 02.09.75 - RIR/75 - sob o manto do qual está correndo o processo.

O art. 127 disciplina a forma de verificação e base para tributação da pessoa jurídica dizendo:

"As pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas."

Já o art. 149 trata da escrituração:

"A falta de escrituração de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de 30% (trinta por cento) sobre a soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e a longo prazo, ou de 15% (quinze por cento) a 50% (cinquenta por cento) do capital *gmm*

ou da receita bruta definida nos §§ 1º e 2º do art. 146, a juízo da autoridade lançadora, observada a natureza do negócio (Lei nº 2.354/54, art. 2º e Lei nº 3.470/58, art. 29)."

Ora se a regra geral para base da tributação é o lucro real e, somente na falta de escrituração apoiada nas leis comerciais e fiscais, que pode ser desclassificada, restar verificar, se neste processo, havia ou não possibilidade de lançamento do imposto, tomando como base o ativo imobilizado ou receita bruta, como fixado.

A princípio, tudo leva a crer que, efetivamente, a escrita contábil do Contribuinte não atendia as normas comerciais e fiscais, oferecendo indícios veementes de irregularidades no lançamento, bastando citar o exemplo dado pelo fiscal lançador, da inexistência de compra de farinha de trigo no ano de 1.976, embora representasse o insumo básico da atividade da empresa por se tratar de vendedora de doces e salgadinhos.


O perito da Fazenda (fls. 22) respondendo quesito a informa que "Os livros de Registro de Inventário da matriz e filiais, estão devidamente registrados e seus saldos conferem com os anotados na contabilidade. No aspecto geral, não constatamos bor raduras, rasuras ou emendas no elenco de matérias primas, no perío do considerado".

Partindo deste Laudo, chegamos a conclusão de que existia uma escritura contábil que, se não era uma das melhores, atendia ao mínimo exigido.

Apoiando o pedido do Contribuinte vamos encontrar a doutrina e jurisprudência administrativa e judicial no sentido de que, existindo registro contábil, como neste caso, mesmo com deficiências, aquele, servirá de base para a tributação. Somente, quando se tornar impossível tal fixação é que o fisco poderá proceder o arbitramento como estabelecia o RIR/75 e ainda hoje vigente para o RIR/80. *CM*

Ante ao exposto, voto no sentido de se dar provimento ao recurso para determinar a improcedência do arbitramento, face a existência de escrituração contábil na Empresa, embora com deficiências.

Brasília-DF., 07 de junho de 1983


URSULINO SANTOS FILHO - RELATOR