



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10280.000129/2003-23
Recurso nº : 141.291
Matéria : IRPJ e OUTRO - EX.: 2000
Recorrente : RBA - REDE BRASIL AMAZÔNIA DE TELEVISÃO LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em BELÉM/PA
Sessão de : 22 DE MARÇO DE 2006
Acórdão nº : 105-15.579

ARBITRAMENTO DOS LUCROS - IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA FISCAL - O arbitramento dos lucros tem lugar quando a escrita fiscal da empresa se mostrar, imprestável, isto é, quando não possibilitar à fiscalização a verificação dos dados lançados na contabilidade. É imprestável a escrita quando os lançamentos no Livro Diário forem efetuados no término do mês, sem ordem cronológica e sem indicação da documentação de suporte.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RBA - REDE BRASIL AMAZÔNIA DE TELEVISÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NADJA RODRIGUES ROMERO, DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

Recurso nº : 141.291
Recorrente : RBA - REDE BRASIL AMAZÔNIA DE TELEVISÃO LTDA.

RELATÓRIO

Trata o processo de autos de infração de IRPJ e CSL apurados mediante arbitramento dos lucros, justificado com base na alegação de que a *“escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas descritos”* no Termo de Verificação de Infrações (folhas 172 a 180) e no Termo Analítico das Infrações, às folhas 181 a 199.

Impugnação às folhas 283 a 298.

Acórdão julgando o lançamento procedente às folhas 330 a 339, com a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2000

Ementa: PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de perícia se a prova do fato independe de conhecimento técnico específico.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa: IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCRO. Sujeita-se ao regime do lucro arbitrado o contribuinte que, tendo optado pela tributação com base no lucro real, mantiver a escrituração dos livros Diário e Razão repleta de vícios, erros e deficiências que a tornem imprestável à determinação do lucro real.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2000

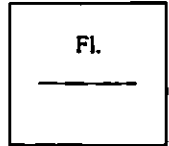
Ementa: CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, ao lançamento decorrente aplica-se a mesma decisão do principal.”

Lançamento Procedente.”

Entenderam os julgadores de 1º grau, em suma, que a manutenção dos lançamentos inaugurais se justificaria em razão de a contribuinte ter mantido, nos períodos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

de apuração em questão, “*escrituração resumida por mês*”, sem a manutenção de “*livros auxiliares para o registro individualizado dos atos ou operações*” da empresa.

Inconformada, interpôs a contribuinte o recurso voluntário de folhas 343 a 355, onde alegou, em síntese, o seguinte:

i) que o auto de infração seria nulo, pois não teriam sido apontados os critérios de arbitramento dos lucros, em cerceamento do seu direito de defesa;

ii) que o acórdão recorrido não teria enfrentado a contento essa alegação, na medida em que não teria apontado os critérios utilizados pela fiscalização para apurar as bases de cálculo, justificando a autuação com base no argumento de que estaria presente hipótese autorizadora do arbitramento;

iii) que o acórdão recorrido, ao negar a realização da perícia requerida, teria cerceado seu direito de defesa e também incorrido em nulidade absoluta;

iv) que deveria ter sido aplicada ao caso a mesma solução adotada pelo acórdão 1.213, de 16 de maio de 2003, proferido pela DRJ em Belém no processo n. 10280.005069/2001-73, que decidiu que as mesmas razões invocadas pelas autoridades lançadoras para efetuar, neste processo, os lançamentos inaugurais, não autorizariam o arbitramento dos lucros;

v) que as razões defensivas invocadas no processo n. 10280.005069/2001-73 também demonstrariam a improcedência dos lançamentos impugnados neste processo, a saber: a) a desclassificação da escrita contábil para apurar o imposto por arbitramento reclamaria perícia nos livros e documentos fiscais, sob pena de cerceamento do direito de defesa; b) quanto ao Livro Registro de Inventário, o que teria sido solicitado pela fiscalização seria, apenas, a indicação dos códigos contábeis, quantidades e valores dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

bens existentes em almoxarifado em 31.12.1996, 31.03.1997, 30.06.1997, 30.09.1997, 31.12.1997, 31.03.1998, 30.06.1998, 30.09.1998, 31.12.1998, 31.03.1999, 30.06.1999, 30.09.1999 e 31.12.1999, solicitação essa que teria sido satisfatoriamente atendida com a informação de que, nas datas citadas, os saldos eram zero; c) quanto ao Livro Registro de Apuração do ICMS, que a fiscalização não teria constatado "*valores diferentes daqueles lançados nos livros fiscais da empresa*" (folha 468); d) que do fato de não ter sido escriturada a parte "b" do LALUR não decorreria qualquer infração, na medida em que, apesar de ter apurado prejuízos fiscais, não foram utilizados e nem pretenderia a contribuinte utilizá-los; e) quanto ao Livro Diário, que seria mensal, apenas, a "*descarga de todos os lançamentos*", os quais, no particular, seriam "*individualizados, dia a dia, um por um em rigorosa ordem cronológica*" (folha 469), sendo que a descrição utilizada não comprometeria sua compreensão; f) quanto ao Livro Razão, que a correção dos lançamentos nele efetuados se verificaria do fato de a fiscalização, neste ponto, afirmar que as irregularidades encontradas seriam iguais àquelas existentes no Livro Diário; g) que, em sentido oposto ao afirmado pela fiscalização, em anexo ao Ofício RBA-056/02, foram encaminhados os balanços patrimoniais analíticos e as demonstrações dos resultados dos exercícios de 1996, 1997, 1998 e 1999; e, h) que os balancetes analíticos levantados espelhariam de fato e de direito sua real situação patrimonial.

Petição de arrolamento de bens à folha 356.

Despacho da autoridade preparado à folha 363, atestando a regularidade do arrolamento de bens oferecido pela contribuinte.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

VOTO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Presentes os pressupostos recursais, passo a decidir.

A preliminar de nulidade das autuações, amparada na alegação de que estas não indicariam os "critérios de arbitramento dos lucros", pois deles pode-se perceber, com extrema facilidade, que as bases de cálculo utilizadas foram justamente aquelas declaradas pela própria contribuinte em sua correspondente declaração de rendimentos.

A preliminar de nulidade do acórdão recorrido também não merece acolhida, pois a perícia requerida se afigura claramente desnecessária.

Outrossim, como os lançamentos inaugurais, conforme reconhecido pela contribuinte e pelo acórdão recorrido, se assentam "*sobre as mesmas questões de fato que fundamentaram o arbitramento dos lucros nos períodos respeitantes aos anos de 1996 a 1998*", objeto do processo n. 10280.005069/2001-73, reproduzo, abaixo, o voto condutor que proferi ao ensejo do julgamento do recurso de ofício nele interposto, lançado nos seguintes termos:

"Em que pese reconhecer, com Mary Elbe Queiroz (Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Manole, 1ª ed., 2004, p. 144), que o arbitramento dos lucros para fins de tributação pelo imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido é medida extrema, exceção que tem lugar somente quando 'ocorrer desobediência irremediável e insanável para a apuração do lucro real ou do lucro presumido' ou o descumprimento de obrigações acessórias que, por sua relevância, impeçam a apuração da base de cálculo do imposto, tenho que o arbitramento dos lucros, na especial hipótese dos autos, é a solução que se impõe.

Com efeito, nos termos do art. 530, I do RIR/99, no qual se fundou a autuação, o arbitramento dos lucros tem lugar quando 'o contribuinte, obrigado à tributação pelo lucro real, não mantiver a escrituração na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal'.

Tal falta existiu, mas, registre-se, não está na ausência de escrituração do Livro Registro de Inventário não escriturado. Com efeito, interpretando-se literalmente o art. 530, I, que elege como hipótese para arbitramento do lucro a falta de escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, pode-se concluir, a princípio, como fez a fiscalização, que essa ausência de escrituração do Livro Registro de Inventário daria ensejo ao arbitramento.

Na especial hipótese dos autos, todavia, tal conclusão não se afigura crível.

Registre-se, primeiro, que em razão de a contribuinte ser uma empresa de radiodifusão, prestadora de serviços, não se há de falar em arrolamento, no Livro Registro de Inventário, de mercadorias, produtos manufaturados, matérias-primas ou produtos em fabricação, mas apenas dos bens em almoxarifado (v. art. 261, RIR/99).

Assim, tendo sido esclarecido pela contribuinte que, em razão de sua atividade demandar a utilização de equipamentos de última geração, não se apresentaria economicamente viável a manutenção de estoque de peças de reposição e que ao final dos períodos de apuração objeto da autuação o saldo de bens em almoxarifado foi zero, tem-se que a ausência de escrituração dessa informação no livro próprio se apresenta como falta de cunho meramente formal, incapaz de gerar qualquer distorção na apuração do lucro real e, assim, insuficiente para autorizar a medida extrema de arbitramento dos lucros.

Note-se, ainda a propósito, que quanto a essa alegação do contribuinte, que a fiscalização limitou-se a considerá-la inaceitável, utilizando-se de argumentos marcados por alta subjetividade, sem contudo produzir qualquer prova capaz de infirmá-la. Não prospera, de outro lado, a alegação da fiscalização no sentido de que a contribuinte deveria ter comprovado, 'através de lançamentos contábeis e documentos hábeis, as quantidades e valores, desde a aquisição até a utilização total, para justificar os estoques finais' iguais a zero, na medida em que o artigo 261 do RIR/99, exige, tão-somente, o arrolamento do que existir ao término do período de apuração. Se nada há neste momento, descabe exigir a prova da evolução dos estoques até então.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

Nestas especiais condições, tenho que a falta de escrituração do Livro Registro de Inventário não dá azo ao arbitramento do lucro, como já decidiu a 1ª Câmara deste 1º Conselho de Contribuintes, no acórdão 101-93601, da lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni:

'ARBITRAMENTO- O arbitramento do lucro só deve ser aplicado na impossibilidade de apuração do lucro real. A falta de escrituração do livro Registro de Inventário, por si só, não é suficiente para ensejar o arbitramento do lucro, mormente se demonstrado que o contribuinte diligenciou no sentido suprir a falta.'

Confira-se, também, o seguinte julgado da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que tratou de hipótese similar àquela ora tratada:

'ESCRITURAÇÃO IRREGULAR – Escrituração com irregularidades sanáveis ou não escrituração do Livro Registro de Inventário, se a pessoa pela sua atividade industrial não forma estoques de matérias-primas, são fatos que não tem o condão de justificar o arbitramento de lucros. Comprovado nos autos, via sucessivas diligências, a procedência das alegações da contribuinte, é de se cancelar a autuação.'
(Acórdão 103-06.066/84)

Também como meras irregularidades formais, incapazes de autorizar o arbitramento dos lucros, é que tenho devam ser tratadas a falta de escrituração, na parte 'b' do LALUR, dos saldos negativos acumulados pela contribuinte, bem como a falta de transcrição dos balancetes analíticos e dos balanços patrimoniais e respectivas demonstrações de resultado nos competentes livros fiscais, que foram apresentados e colocados à disposição da fiscalização no curso do procedimento fiscal, na medida em que tais faltas, de *per se*, não inviabilizaram a apuração do lucro real.

A falta de escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, o que se pode constatar da cópia encontrada no anexo 1, por si só, não seria suficiente para autorizar o arbitramento dos lucros, caso os demais elementos da escrita fiscal da contribuinte, notadamente seus Livros Diário e Razão, permitissem a apuração do lucro real.

Todavia, não é isto que o que se deu na hipótese dos autos, na medida em que, de fato, como restou apurado pela fiscalização, a escrituração dos aludidos livros fiscais é imprestável, já que os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

lançamentos contábeis correspondentes foram efetuados de forma sintética e sem individualização.

Isto porque, diversamente do que está afirmado no acórdão recorrido, não é possível verificar se os lançamentos estão ordenados por ordem cronológica, já que todos os lançamentos são datados com o último dia de cada mês, inviabilizando, assim, se audite a conta caixa da empresa.

Não obstante, é de se notar que pelo menos a metade dos lançamentos do Livro Diário não menciona as características principais dos documentos ou papéis que lhe deram origem, sendo que, em algumas hipóteses, não há qualquer alusão à documentação de suporte. É o que se verifica, por exemplo, à folha 141 do anexo 2 do processo, onde a maior parte dos lançamentos relativos ao recebimento de faturas, bem como alguns referentes ao pagamento de despesas, não alude à qualquer documentação de suporte, impossibilitando, por completo, a confirmação da veracidade dos dados lançados.

Por todo o exposto, entendo que a fiscalização da contribuinte, de fato, é imprestável, pelo que dou provimento ao recurso de ofício.”

A rigor, penso que o acórdão recorrido deve ser mantido por seus próprios fundamentos, razão pela qual incorporo a este voto as seguintes passagens do voto condutor então proferido:

“De plano, testifica-se que a escrituração do Livro Diário (Anexo II) não observa a formalidade consistente na realização dos registros contábeis em ordem cronológica de dia, mês e ano. Com efeito, todos os lançamentos contábeis apresentam como data de registro o último dia de cada mês do ano de 1999, dando a entender que, do primeiro ao penúltimo dia de cada mês, a empresa atuada não realizou qualquer ato ou operação capaz de modificar o seu patrimônio. Sobre esse ponto, assim se manifesta a Impugnante: ‘que os lançamentos são individualizados, dia a dia, um por um em rigorosa ordem cronológica. O que é mensal é a descarga de todos os lançamentos, no último dia de cada mês.

Está-se a ver que o procedimento adotado pelo contribuinte não encontra respaldo na legislação. Não se sustenta a alegação que os lançamentos, apesar de consignarem a mesma data de registro, foram registrados numa seqüência que expressa a ordem cronológica das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

operações, pois que, ainda assim, a escrita não é capaz de revelar em quais datas teriam ocorrido as operações que mereceram registro. Tal vício, além de insanável, constitui-se pesado obstáculo ao bom desempenho das atividades de investigação por parte da Fiscalização. Sem um dos elementos essenciais do lançamento contábil, que é a data da operação registrada, impedida está a autoridade fiscal de empreender as investigações tendentes à apuração de infrações fiscais relacionadas à obrigação tributária principal. Sem a data da operação, como identificar com segurança um passivo fictício (ou seja, a manutenção no passivo de obrigações já quitadas), ou um 'estouro de caixa' (saldo credor de caixa), ou a não comprovação de um suprimento de numerário de pessoas ligadas à empresa?

Dessa forma, só por essa falha na escrituração ela já seria inservível a qualquer exame fiscal.

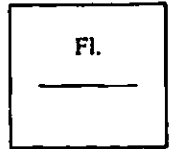
Outro vício mordaz encontrado na escrituração do Livro Diário e Razão, também pode ser facilmente visualizado compulsando as suas diversas folhas (Anexos II, III e IV) – falta de clareza dos históricos que acompanham cada lançamento. Um bom histórico deve mencionar, ainda que de forma abreviada ou codificada, o ato ou operação da atividade empresarial que está sendo registrado (v. g., venda de mercadoria, empréstimo obtido), parte contratante (v. g., nome do vendedor, nome do mutuante), número do instrumento da operação (v. g., número da nota fiscal de compra e venda, número da duplicata), etc.

Postas tais diretrizes, que deveriam ser de conhecimento de todo profissional da contabilidade, não há como afirmar que os registros nos livro Diário e Razão foram feitos de forma individualizada e clara, dado o parco conteúdo de seus correspondentes históricos, que sequer informam o fato contábil subjacente a cada lançamento. Só para exemplificar, encontramos históricos de lançamento com as seguintes descrições: 'PAGAMENTO N/DATA CH _____', 'TRANSFERÊNCIAS CH _____', 'VRL. N/ DATA', 'FATURAMENTO JAN/99', 'TRANSFERÊNCIAS', 'VLR. DEPÓSITO BANC. N/DATA', 'FOLHA DE PAGAMENTO JAN/98'.

À evidência, nota-se a imprestabilidade completa da escrituração, cujo exame, com vistas à verificação da correta apuração das bases de cálculo, demandaria esforço hercúleo da Fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA



Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

Não menos graves que os vícios anteriormente mencionados, a falta de individualização dos lançamentos feitos, isto é, a condensação de várias operações em um único registro é mais uma falha insanável que corrompe toda a escrituração do contribuinte, retirando-lhe qualquer possibilidade de merecer a confiança das autoridades fiscais.

Diferentemente das falhas anteriormente apontadas, o vício que ora se discute não se visualiza de imediato, ou seja, com um simples passar de olhos sobre as folhas dos livros Diário e Razão. Assinalou a Fiscalização que a fl. 183 aponta a utilização pelo contribuinte de um único registro englobando diversas operações, a exemplo dos lançamentos cujos históricos são do tipo 'FATUR. REF. JAN/99', 'FATUR. REF. FEV/99', etc.

De fato, demonstraremos, do mesmo modo que a Fiscalização, que esses lançamentos foram realizados uma única vez por mês, consolidando mensalmente todas as operações relativas ao auferimento de receitas da prestação de serviços cujo recebimento do preço não fosse à vista.

Nesse passo, à fl. 16 do Anexo III (pág. 14 do livro Razão), ou à fl. 15 do Anexo II (pág. 15 do livro Diário), identificamos o lançamento a crédito na conta 'Vendas de Public. Local' (cód. 3.01.1.01.001) e a débito na conta 'Duplicatas a Receber' (cód. 1.01.2.01.098), cujo histórico é o 'FATUR. REF. JAN/99'. Percebe-se ainda que a movimentação da conta que registra a receita auferida da prestação de serviços ('Vendas de Public. Local') apresenta um único registro com o histórico acima e os demais com o histórico do tipo '_____
N/DATA'. Donde inferir que todas as receitas decorrentes da prestação de serviços cujo recebimento do preço não foi à vista foram englobados em único lançamento. Corrobora essa ilação o fato de que nos registros de recebimento das Duplicatas (lançamento a crédito na conta 'Duplicatas a Receber'; cf. fl. 10 do Anexo III) constar diversas históricos fazendo própria a atividade normal da prestação de serviços?

A falha acima descrita se repete nos meses de fevereiro a dezembro de 1999.

Tendo procedido dessa forma, como é que a Fiscalização poderia identificar a com segurança a ocorrência da infração relativa à omissão de receitas, já que o registro destas se deu de forma consolidada (por mês), ou não individualizada? Nesse ponto, importa repetir que, sob



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo : 10280.000129/2003-23
Acórdão : 105-15.579

pena de o contribuinte ter seus lucros arbitrados pela Fiscalização, a utilização da escrituração resumida, ou seja, com o registro englobando várias operações realizadas em um dado período de tempo, deverá ser acompanhada da escrituração de livros auxiliares, nos quais devem constar registros diários e individualizados por operação.

Haja vista o procedimento de escrituração adotado pelo contribuinte atentar contra as regras mais comezinhas que orientam a sua correta realização (§§ 1º dos art. 258 e 259 do RIR/99), reputo inservível à determinação das bases tributáveis do IRPJ e da CSL a escrituração dos livros Diário e Razão.”

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT