MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10320.001726/95-62
RECURSO Nº	:	115.216
MATÉRIA	:	IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1991 A 1994
RECORRENTE	:	COMAVE - COMERCIAL MARANHENSE DE VEÍCULOS LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ EM FORTALEZA(CE)
SESSÃO DE	:	19 DE MARÇO DE 1998
ACÓRDÃO Nº	**:**	**101-91.912**

IRPJ - LANÇAMENTO - ARBITRAMENTO DE LUCRO - A escrituração contábil que registra, por partidas simples e individualizadamente todas as operações, ainda que datadas no último dia do mês, não está viciada a ponto de merecer a sua desclassificação.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **COMAVE - COMERCIAL MARANHENSE DE VEÍCULOS LTDA.**

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

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 1998

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

RECURSO Nº. : 115.216
RECORRENTE : COMAVE - COMERCIAL MARANHENSE DE VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

A empresa **COMAVE - COMERCIAL MARANHENSE DE VEÍCULOS LTDA**. inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob n° 05.297.361/0001-65, inconformada com a decisão de 1° grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza(CE), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

O litígio contido nestes autos diz respeito aos seguintes créditos tributários de tributos e contribuições constituídos nos respectivos Autos de Infração, abaixo demonstrado:

AI/FLS	TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO	QUANTIDADE UFIR
02	IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA.JURÍDICA	6.393.631,48
37	IMPOSTO DE RENDA NA FONTE	2.299.710,85
48	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO	670.516.97
	TOTAL	9.363.955,33

Sobre o valor do imposto e contribuições foram calculadas as multas de lançamento de ofício de 50% e 100% (reduzida para 75%) e juros moratórios que no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, foi reduzida a 1% ao mês, afastando a TRD - Taxa Referencial Diária, na decisão de 1° grau.

O lançamento principal correspondente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica foi formalizado mediante arbitramento do lucro, com fundamento nos artigos 399, inciso IV, do RIR/80 combinado com a Portaria MF n° 22/79 para os períodos-base 1990 e 1991 e com a Portaria MF n° 524/93, Instrução Normativa SRF n° 79/93 e Ato Declaratório Normativo COSIT n° 31/93.

Entre as irregularidades constatadas pela fiscalização para desclassificar a escrituração contábil, foram enumeradas as seguintes:

a - contabilização por partidas mensais sem apoio em livros auxiliares;

b - falta de escrituração do Livro Registro de Inventário;

c - divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Saída de mercadorias e os valores contabilizados;

d - falta de apresentação de documentos (notas fiscais de venda) a fiscalização;

e - falta de lançamento no Livro Registro de Entrada de Mercadorias de Notas Fiscais referentes a veículos remetidos pela GM DO BRASIL para o sujeito passivo;

f - não apresentação à fiscalização de contratos de financiamentos bancários;

g - contratos de financiamentos bancários contabilizados em valores divergentes daqueles apresentados à fiscalização;

h - contratos de financiamentos bancários detectados pela fiscalização sem o devido lançamento contábil;

i - falta de comprovação da contabilização de aeronave e veículos incorporados ao patrimônio do sujeito passivo;

j - reserva de reavaliação incorretamente lançada nas declarações de imposto de renda;

l - blocos de notas fiscais não apresentados à fiscalização; e,

m - não apresentação à fiscalização de notas fiscais informadas, verbalmente, como canceladas.

A autuada apresentou os esclarecimentos julgados cabíveis para cada irregularidade apontada pela fiscalização e solicitou perícia contábil para confirmar as alegações apresentadas.

Na decisão de 1° grau, a perícia requerida foi considerada prescindível e, portanto, denegado o pedido de perícia, rejeitadas as demais preliminares levantadas e, no mérito, foi considerado procedente o lançamento, reduzindo a multa de ofício de 100% para

75% e os juros moratórios calculados pela variação da TRD foi reduzida para 1%, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

No recurso voluntário, de fls. 6.312/6.396, a recorrente reitera as preliminares levantadas na fase de impugnação, enfatizando os seguintes tópicos:

a - nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que as intimações para prestar esclarecimentos foram entregues a um técnico de contabilidade que não estava autorizado e nem estava em condições de atender as intimações;

b - nulidade do lançamento, por vício formal, porque o sujeito passivo foi fiscalizado relativamente aos fatos geradores ocorridos nos períodos-base de 1990 a 1994, conforme cópia do TÊRMO DE AUDITORIA, anexada às fls. 5.838/5.839, quando foi apurado crédito tributário de PIS. COFINS, IRPJ e CSL, totalizando 1.726.450,58 UFIR; não importa o nome dado para a metodologia de fiscalização (CAD) vez que os auditores fiscais examinaram a escrituração contábil e fiscal e, assim, novo exame de escrita nos mesmos exercícios depende de autorização prescrita no artigo 642, § 2° do RIR/80.

No mérito, a recorrente apresenta os esclarecimentos pertinentes a cada irregularidade apontada pela fiscalização, na tentativa de demonstrar que a escrituração contábil é boa para a apuração do lucro real.

CONTABILIZAÇÃO POR PARTIDAS MENSAIS SEM APOIO EM LIVROS AUXILIARES

Sobre esta acusação, a recorrente afirma que a escrituração do livro Diário é realizado por partidas simples e individualizadas, apenas datando-as com o último dia do mês e, portanto, não se trata de lançamento por partidas mensais ou partida mensal única e sintética como insinua a fiscalização.

Contrariamente do alega a fiscalização, a recorrente possui livros auxiliares porquanto além do livro Razão ter sido escriturado analiticamente possui livros Registro de

Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS e Registro de Apuração do Imposto sobre Prestação de Serviços, no período abrangido pela fiscalização onde as notas fiscais são lançadas individualizadamente tanto nos livros da matriz quanto nos livros da filial.

Argumenta a recorrente que o artigo 399, inciso IV, do RIR/80 quando expressa que *a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude* reconhece que a escrituração da empresa pode conter vícios, erros ou deficiências e portanto a desqualificação da escrituração contábil só é admissível quando a tornem imprestável para a apuração do lucro real, cuja prova não foi realizado pelo Fisco.

Os erros cometidos, se é que existiram, que resultaram em diferenças entre as receitas e custos contabilizados, e aqueles apurados pela fiscalização deveriam ser acrescidos ao resultado do exercício. No caso das receitas, implicando em acréscimo do lucro real, por omissão de receitas que deveriam ter sido contabilizados. No caso de custos, com as mesmas implicações, por imputação de custos indevidos e que não deveriam ter sido contabilizados.

VALORES REGISTRADOS NO LIVRO DE SAÍDA DE MERCADORIAS EM MONTANTE MAIOR QUE A RECEITA DE VENDAS REALIZADAS (RECEITA DE VENDA DE VEÍCULOS NOVOS, USADOS, PEÇAS E SERVIÇOS).

Sobre este tópico a recorrente esclarece que na conta Veículos Novos e Usados e Peças, a diferença a maior registrado no livro de Saídas de Mercadorias que os valores de receitas existentes na contabilidade, deve-se ao cancelamento de Notas Fiscais já registradas no livro fiscal e ainda não contabilizadas como receitas.

Acrescenta que o procedimento adotado pela fiscalização para calcular a diferença apurada, em unidade monetária da época, convertendo em dólares norte americanos e, através de artifício econômico-matemático, chegaram os autuantes a uma omissão de 422 Chevette Júnior porquanto esta metodologia visava impressionar com números a autoridade julgadora, como a dizê-la que o julgamento devesse ser favorável à União, em função do valor em exame.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO

Sobre esta acusação, a recorrente afirma que o que se verificou foi a falta de localização de parte de alguns inventários e que foram localizados posteriormente enquanto que outros se encontravam gravados em fitas de computador, ou seja, existiam efetivamente, resultando apenas em determinar a impressão de parte de alguns deles, embora os autuantes informem como não elaborados.

Os autuantes confundiram a falta de escrituração do Registro de Inventário com a inexistência de inventário. A falta de escrituração se constitui em vício de natureza formal, passível de regularização enquanto que a inexistência do inventário constitui em violação da lei, sujeitando o contribuinte ao arbitramento do lucro. Além do mais, os livros Razão, demonstram que as operações lá registradas e entre as quais existem os valores apurados nos respectivos inventários.

Acrescenta a recorrente que é falsa, também, a conclusão da autoridade julgadora de que a falta de apresentação de algum dos diversos inventários existentes na empresa impediria a apuração dos Custos da Mercadorias Vendidas, até porque sendo tais custos setoriais, não resultariam na impossibilidade de apuração de vários deles por setor.

VEÍCULOS FATURADOS PELA GM DO BRASIL PARA O SUJEITO PASSIVO SEM O DEVIDO REGISTRO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA DE MERCADORIAS BEM COMO EM OUTROS SEM APRESENTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA.

A relação de veículos faturados pela GM para a autuada no período de 1989 a 1993 e de peças de julho de 1992 a dezembro de 1993 indica falta de registro de 80 (oitenta) veículos novos e confrontando ainda com a mesma relação, desta feita com as notas fiscais de vendas da fiscalizada, constatou-se a ausência notas fiscais de venda de 147 veículos, dentre as quais as que deveriam referir-se aos 80 que não teriam dado entrada forma na fiscalizada.

A recorrente afirma que apresentou a comprovação de 79 notas fiscais enquanto que 68 não foram localizadas e que, em um total de 4.512 veículos adquiridos, um percentual de falta de 1,5% do total não pode motivar o arbitramento do lucro, por imprestabilidade da escrita fiscal e contábil do contribuinte.

Se o Fisco identificou as notas fiscais não contabilizadas, a ação fiscal deveria restringir-se ao lançamento das notas não localizadas como omissão de receita, ao mesmo tempo em que deveria considerar os custos incorridos na aquisição dos referidos veículos.

Acrescentou que muitas destas notas fiscais referem-se ao complemento de valores de veículos, às vezes já vendidos e que são contabilizados diretamente na conta de Despesas e não na conta de Estoques.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO BANCÁRIO ASSIM COMO DE VALORES CONTABILIZADOS EM MONTANTES DIVERGENTES DAQUELES REGISTRADOS NOS CONTRATOS APRESENTADOS A FISCALIZAÇÃO.

A recorrente afirma que a não localização de valores de contratos registrados na contabilidade, deve-se ao fato de as empresas do sistema financeiro não encaminharem os avisos de débitos e créditos das operações financeiras e muito menos cópia dos contratos firmados.

A fiscalização, exercendo o seu poder de intimação para prestar informações, não tomou qualquer providência junto à rede bancária para requisitar os contratos de financiamento, apesar de terem durante um ano e cinco meses, investigado a contabilidade da empresa, inclusive solicitando informações a GM. Contudo, houve satisfação em parte do termo de solicitação quando a autuada juntou cópias de avisos e borderôs, reconhecendo pequenos enganos na contabilização os quais, estes sim, deveriam ser objeto de tributação.

Relativamente a contabilização de despesas financeiras de um mês em outro mês, argumenta que a legislação tributária autoriza tais registros e que se houve infração tratar-

se-ia de postergação de pagamento de imposto mas nunca a desclassificação da escrituração contábil com conseqüente arbitramento de lucro.

CONTRATOS DE FINANCIAMENTOS BANCÁRIOS DETECTADOS PELA FISCALIZAÇÃO SEM O RESPECTIVO LANÇAMENTO CONTÁBIL

Sobre o tema, a recorrente esclarece que alguns contratos depois de assinados e antes da liberação dos créditos contratados, tais operações eram canceladas por manifestação da instituição financeira em função da conjuntura momentânea e eram guardados para aguardar a retomada das negociações de empréstimos, o que em muitas das vezes não ocorria, e o Técnico de Contabilidade da empresa não os eliminava. A confirmação da realização de tais operações somente poderia ter sido obtida junto às instituições financeiras, mas os autuantes não tiveram interesse em esclarecer os fatos.

AERONAVES E VEÍCULOS ADQUIRIDOS PELO SUJEITO PASSIVO SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES.

Esta falta de contabilização foi justificada pela recorrente que como as aquisições foram realizadas na modalidade de CONSÓRCIOS, os registros contábeis foram realizados a crédito de Caixa ou Banco e débito da conta Cotas de Consórcios, no Realizável a Longo Prazo e conta Veículos a Serviços da Casa, no Imobilizado.

A incorporação da aeronave no Ativo Imobilizado somente deveria ocorrer após o término do pagamento do referido bem, quando seria baixada a clausula de alienação fiduciária. O contabilista da empresa não informou como se processara a contabilização, lembrando-se dos fatos após o término dos trabalhos da auditoria e que contratada a auditoria particular para realizar um exame detalhado em toda a contabilidade lembrou-se dos fatos.

De qualquer forma, se o Fisco tivesse examinado a contabilidade como deveria ter feito, certamente, a verdade teria emergido e constatado que não se constitui irregularidades para desclassificação da escrituração contábil

RESERVA DE REAVALIAÇÃO LANÇADA NAS DECLARAÇÕES DE RENDIMENTO DA PESSOA JURÍDICA SEM A COMPROVAÇÃO DO QUE A MESMA SE REFERE.

A indicação desta irregularidade como fator determinante da desclassificação da contabilidade da autuada demonstra que a fiscalização não examinou a contabilidade da empresa, pois bastava que examinassem os Balanços e comparassem com as declarações de IRPJ e constatariam que houve um simples engano no preenchimento das referidas declarações.

Na fase da auditoria foi esclarecido que os valores registrado na linha correspondente a Reserva de Reavaliação, referia-se a Reserva de Capital correspondente a correção monetária do Capital Social mas os autuantes alegaram não ter entendido a redação dos esclarecimentos prestados por escrito.

Acrescenta que é notório que a contabilização da correção monetária de Capital deve ser efetivada na conta Reserva de Capital mas, mesmo assim, a fiscalização transformou um simples erro de natureza meramente formal, para reafirmar a imprestabilidade da escrituração contábil do sujeito passivo.

BLCOS DE NOTAS FISCAIS NÃO APRESENTADOS À FISCALIZAÇÃO

Sobre este tópico, a recorrente afirma que as notas fiscais foram apresentadas e os autuantes não levaram o fato em consideração.

Reitera que as referidas notas fiscais encontram-se na empresa à disposição de quem quer que seja, inclusive, os blocos de notas fiscais que foram colocados à disposição da fiscalização. Trata-se de má-fé dos autuantes, pois apontaram como motivo para o arbitramento a não apresentação da via que fica fixa no bloco.

NOTAS FISCAIS INFORMADAS VERBALMENTE COMO CANCELADAS SEM APRESENTAÇÃO DE TODAS AS SUAS VIAS.

Sobre este tema, a recorrente afirma que a fiscalização confunde a numeração de formulários contínuos para elaboração de notas fiscais com a própria numeração das notas fiscais resultantes de sua impressão naqueles formulários. A numeração de formulários contínuos não significa que todos eles tenham sido objeto de conversão em Nota Fiscal, até porque quando convertido nestas, recebem um novo número.

A recorrente insiste que os autuantes não cumpriram a sua missão que era de demonstrar que as notas fiscais foram emitidas e não contabilizadas em vez de deduzir simplesmente que como a numeração dos formulários foi descontinuada, notas fiscais não foram contabilizadas.

Esclarece que os formulários não utilizados permanecem à disposição do Fisco para eventual conferência.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Cancelada a exigência relativa ao arbitramento do lucro, como conseqüência, deve ser cancelado o lançamento correspondente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro distribuído.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A recorrente explicita que como lançamento deverá determinar o Fato Gerador, a Base de Cálculo, o montante do tributo e principalmente o dispositivo legal em que se apoia, no caso dos autos, a exigência está eivada de nulidades, inclusive por falta de caracterização do fato gerador, bem como da indicação de alíquotas e sua base legal, cerceando a defesa da autuada.

PEDIDO DE PERÍCIA

Solicita seja realizada a perícia e para tanto apresenta os quesitos a serem respondidos pelos peritos designados.

Ao final, sintetiza o pleito nos seguintes termos:

> *"Nulidade dos Autos de Infração*
>
> *a) Por ter o início do procedimento fiscal se instaurado sob COAÇÃO;*
>
> *b) Por inobservância da forma prescrita em lei, a saber:*
>
> *b.1 - Falta de comunicação à impugnante das Diligências realizadas na GM e PRODOMAR, e seus resultados;*
>
> *b.2 - Falta de descrição do fato gerador e falta de indicação da alíquota e sua base legal com relação a Contribuição Social sobre o Lucro;*
>
> *b.3 - Inobservância do disposto no artigo 642, § 2° do RIR/80, com relação a um segundo exame relativo a um mesmo período, sobre todos os tributos e contribuições, sendo todos os Autos de Infração NULOS POR VÍCIO FORMAL;*
>
> *Se ultrapassadas as preliminares, sejam julgados improcedentes no mérito,*
>
> *Nulidade dos Autos de Infração*
>
> *a) Do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, por terem os autuantes adotado procedimentos fiscais incompatíveis com a legislação cabível às espécies, ao promoverem o arbitramento do lucro da empresa com base no art. 399, incisos I e IV, do RIR/80, tendo em vista que a empresa mantém sua escrituração com base nas leis comerciais e fiscais, elabora suas demonstrações financeiras e que os erros ou deficiências constatadas, não invalidam a escrita contábil e fiscal de modo a se obter o lucro real;*
>
> *b) Do Imposto de Renda na Fonte, por se tratar de elemento reflexo do auto de infração de IRPJ;*

> *c) Da Contribuição Social sobre o Lucro, por falta de caracterização do fato gerador e por aplicação de alíquota sem base legal, cerceando o direito de defesa."*

Ao final, acrescenta mais que deve ser afastada a incidência da TRD, por inconstitucionalidade decretada pelo Supremo Tribunal Federal e, ainda, que a multa de lançamento de ofício deve ser reduzida para 50% do valor do tributo, em virtude de os percentuais aplicados se revelarem inconstitucionais, por terem o caráter de confisco, vedado pela Constituição Federal.

É o relatório

V O T O

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e pode ser conhecido por esta Câmara.

O litígio versa o arbitramento de lucro com fundamento no artigo 399, inciso IV do RIR/80, por desclassificação da escrituração contábil da autuada face a constatação de irregularidades apontadas no Auto de Infração e demais termos lavrados pela fiscalização.

PRELIMINARES

A primeira preliminar argüida não procede porquanto se o técnico de contabilidade não era suficientemente competente para prestar esclarecimentos aos auditores fiscais não poderia ter sido designado pela empresa para atende-los.

A segunda preliminar é relevante. De fato, embora os auditores fiscais tenham sido designados para realização de procedimentos de CAD - Cobrança Administrativa Domiciliar, nos termos do item 3 da Portaria MF n° 042, de 13/01/88, o trabalho realizado tem a conotação de exame de escrita, porquanto, o TERMO DE AUDITORIA, de fls. 5.838, não deixa dúvida quando expressa que:

> *"2. Diligências*
> *No exercício da função de auditoria, iniciamos diligências no endereço do contribuinte acima identificado, observado o disposto no item 3 da Portaria MF n° 042, de 13/01/88, para examinar o(s) documento(s) relativo(s) ao período de 01/01/90 a 28/02/93, abaixo relacionado(s):*
>
> *a - Livros de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias;*
> *c - Livro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;*
> *d - DCTF apresentadas e respectivos DARF quitados;*

> *e - Livro Razão e/ou Balancetes mensais;*
> *f - Declarações de Rendimentos ou de ajuste anual e respectivos DARF quitados;*
> *h - Quadro Demonstrativo da Base de Cálculo do FINSOCIAL, Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) e do PIS/PASEP;*
> *j - **Livro Diário.**"*

Além disso, o TERMO DE ENCERRAMENTO da CAD, de fls. 5.839, onde foi formalizada a exigência de crédito tributário de tributo e contribuições no montante de 1.726.450,58 UFIR, acrescenta mais que:

> *"Valores apurados no procedimento de Auditoria de Arrecadação. Tendo em vista o contribuinte não escriturar os livros contábeis e fiscais (Transcrição dos Balanços ou Balancetes no Diário ou LALUR, bem como lançamento dos ajustes do lucro líquido na parte A do LALUR), no prazo disciplinado na IN SRF/098-93, estamos cobrando o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro conforme as regras previstas para o cálculo por estimativa."*

O artigo 642 e seu § 2° do RIR/80 diz que *em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal* e no caso do sujeito passivo, em procedimento de auditoria de cobrança, os termos de auditoria e de encerramento registram que o auditor designado examinou os livros de escrituração contábil e fiscal e os respectivos documentos.

Nestas condições, um segundo exame de escrita nos mesmos exercícios prescindia de autorização de uma das autoridades designadas no artigo 642, § 2° do RIR/80 e, portanto, procede a alegação de nulidade de lançamento, por vício formal.

Entretanto, o artigo 59, § 3° do Decreto n° 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1° da Lei n° 8.748, de 09 de dezembro de 1993, estabelece que *quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciaria nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta* e, portanto, cabe o exame do mérito.

MÉRITO

O artigo 399 do RIR/80 estabelece "verbis":

> *"Art. 399 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando:*
> ...
> *IV - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude."*

Como alega a recorrente, não basta demonstrar que a escrituração mantida pelo contribuinte contem vícios, erros ou deficiências. Há necessidade de deixar patente que os vícios, erros ou deficiências tornam imprestável para determinar o lucro real ou presumido ou revelar evidentes indícios de fraude.

Consoante a decisão recorrida, das irregularidades apontadas pela fiscalização, três tópicos ensejariam a manutenção do arbitramento do lucro, quais sejam:

a - CONTABILIZAÇÃO POR PARTIDAS MENSAIS SEM APOIO EM LIVROS AUXILIARES;

b - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO;

c - BLOCOS DE NOTAS FISCAIS (SÉRIES "B" e "C") NÃO APRESENTADOS À FISCALIZAÇÃO; e,

d - NOTAS FISCAIS INFORMADAS VERBALMENTE COMO CANCELADAS SEM APRESENTAÇÃO DE TODAS SUAS VIAS

Quanto às demais irregularidades, a autoridade julgadora de 1° grau reconhece que são infrações que, por si só, não constituem motivos suficientes para o

arbitramento do lucro e que em conjunto com as demais irregularidades ou vícios, justificariam a desclassificação da escrituração contábil.

CONTABILIZAÇÃO POR PARTIDAS MENSAIS SEM APOIO EM LIVROS AUXILIARES

Conforme Termo de Verificação e Constatação, de fls. 104, a acusação fiscal consistia em:

> *"o sujeito passivo efetua registros contábeis, tanto no Diário como no Razão, de forma global, em lançamentos por partida mensal única, sem apoio em livros auxiliares."*

Diante desta acusação, a impugnante apresentou cópias do livro Diário e Razão denominados de documentos n° 52 a 63, anexadas às fls. 5.984/6.023, onde comprovou que a escrituração do livro Diário foi realizada por partidas simples e individualizadas e com apoio nos livros auxiliares tais como Registro de Saída de Mercadorias, Registro de Entrada de Mercadorias, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do Imposto sobre Prestação de Serviços e Livro Razão.

A autoridade julgadora de 1° grau reconheceu que efetivamente a escrituração contábil está consoante com os esclarecimentos prestados pela autuada, quando expressou que:

> *"Da análise dos autos, docs. 52 a 63 da impugnação, fls. 5.984 a 6.023, constata-se que os lançamentos foram realizados em forma de partidas simples, datados com o último dia do mês, confirmando a alegação da defesa. Com efeito, tomando-se por exemplo aleatoriamente uma página do Diário referente ao mês de janeiro de 1990, Doc. 52, fls. 5.985, anexo à impugnação, verifica-se ali a existência de vários lançamentos a débito de uma mesma conta (código 111.001.5 - "Caixa"), estando isso a indicar que os mesmos não foram realizados pelos totais mensais.*
>
> *Em que pese estarem escriturados por partidas simples, os registros não se encontram em ordem cronológica de dia, mês e ano, já que datados sempre no último dia do mês, bem como não identificam os documentos que os respaldam. Essas omissões, contrariam disposição expressa do artigo 2° do Decreto-lei n°*

486/69, do artigo 160 do RIR/80 e do artigo 2° do Decreto n° 64.567/69 e tornam referidos registros imprestáveis para permitir a aferição do lucro real, na medida em que inviabilizam à fiscalização estabelecer uma conciliação entre os lançamentos e os respectivos documentos comprobatórios."

Quando o Delegado da Receita Federal tinha competência para julgar os feitos dos seus subordinados, como autoridade julgadora poderia inovar o feito desde que abrisse novo prazo para a apresentação de nova impugnação.

Entretanto, com a criação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento com atribuição de julgamento dos lançamentos efetuados pela fiscalização subordinada ao Delegado da Receita Federal, a autoridade julgadora não tem mais a atribuição de retificar o lançamento e, caso entender que deva mudar o rumo do processo administrativo fiscal, os autos devem ser remetidos para a autoridade lançadora para promover um novo lançamento.

Emerge claro nestes autos que o lançamento fundou-se na irregularidade descrita como contabilização por partidas mensais (globais) sem apoio em livros auxiliares e a autoridade julgadora de 1° grau inovou os fundamentos de fato em registros do livro Diário sem observar a ordem cronológica de dia, mês e ano e sem identificação dos documentos que respaldam os respectivos registros.

Isto significa que os fundamentos que respaldaram o lançamento não subsistiram e, assim, o argumento essencial para o arbitramento do lucro não pode prosperar.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO

De acordo com a decisão recorrida (fls. 6.299), durante a ação fiscal, a fiscalizada apresentou os seguintes livros de Registro de Inventário:

a - período-base de 1990 - Inventário de Peças da Matriz;

b - período-base de 1991 - Inventário de Estoque de Peças da Matriz e Filial;

c - ano calendário de 1992 - Inventário de Peças da Matriz e Filial, juntamente com o Inventário de Veículos Usados.

A mesma decisão reconheceu que a impugnante deixou de apresentar os seguintes livros:

a - período-base de 1990 a 1991 - Inventário de Veículos Novos e Usados;

b - ano-calendário de 1992 - embora tenha apresentado, além do Inventário de Peças, o de Veículos Novos e Usados, tanto para matriz quanto para filial, no referido ano calendário, em que optou pela apuração semestral do imposto, deixou a fiscalizada de apresentar o inventário em 30/06/92; e,

c - ano-calendário de 1993 - Inventário de Veículos Novos.

Assim, a própria autoridade julgadora de 1° grau reconhece que em todos os exercícios objeto de desclassificação da escrituração contábil, a autuada apresentou parte do Registro de Inventário devidamente escriturado e refuta o argumento da impugnante quanto ao arbitramento no ano-calendário de 1992, em cujo período foi apresentado todos os livros exigidos:

> *"Exagera a defendente ao afirmar que a fiscalização incorreu em crime de excesso de exação quando, mesmo tendo sido apresentados todos os livros de Registro de Inventário de 1992, ainda assim, arbitrou o lucro no referido ano calendário. Realmente: a) em primeiro lugar, o arbitramento não se deu pela razão única de a fiscalizada não ter apresentado o Registros de Inventários, mas pela constatação de um conjunto de deficiências na escrituração contábil e fiscal da defendente, que independentemente da constatação da falta ora tratada já seriam suficientes para autorizar o arbitramento; b) em segundo lugar, os registros de inventários referentes ao ano calendário de 1992 não se apresentaram completos, haja vista sua ausência em 30/06/92, em que pese o fato de o contribuinte ter optado pela apuração semestral do lucro."*

Verifica-se, pois, que em todos os períodos fiscalizados, a fiscalizada apresentou Registros de Inventários, ainda que parcialmente e, assim, confirma a alegação da

recorrente de que os autuantes confundiram a falta de escrituração do Registro de Inventário com a inexistência de inventário.

Entendo que tem razão a recorrente quando afirma que o levantamento dos estoque foi efetuado e registrado no livro Razão e Diário e controle magnético e, portanto, trata-se de simples erro formal de escrituração do Livro Registro de Inventário porquanto o inventário existe e, portanto, improcede a acusação de falta de inventário.

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuinte é pacifica no sentido de confirmar que a falta de escrituração do Livro Inventário não é motivo suficiente para desclassificação da escrituração comercial e arbitramento do lucro, conforme Acórdãos, cujas ementas são transcritas abaixo:

> *"FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE INVENTÁRIO E NO LALUR - Não se justifica a adoção da medida extrema de arbitramento do lucro, por falta de escrituração dos livros "Registro de Inventário" e LALUR, quando as informações de um e outro são facilmente reconstituíveis, porque: (1) com relação ao "Inventário", há registro de estoque no Diário; (2) com relação ao LALUR, o lucro líquido é igual ao lucro real, antes da compensação do prejuízo (Ac. 101-78.085/88 - DOU de 20/02/89),"*
>
> *"FALTA DE REGISTRO DE INVENTÁRIO E DISCREPÂNCIAS Não deve prosperar a tributação com base nos lucros arbitrados, primeiro com base na falta de Registro de Inventário, depois com amparo em discrepâncias nos dados desses livros, afinal recuperados pelo contribuinte. Na verdade, as falhas apontadas na escrituração não impediriam a tributação pelo lucro real (Ac. 101- 79.876 e 101-79.877/90 - DOU de 19/09/90)."*

Assim, a falta de registro do livro Inventário não é fator determinante para a desclassificação da escrituração contábil e conseqüente arbitramento do lucro tendo em vista que a recorrente apresentou o livro Registro de Inventário, parcialmente escriturado, e portanto não se trata de hipótese de falta de inventário.

BLOCOS DE NOTAS FISCAIS NÃO APRESENTADOS À FISCALIZAÇÃO

No Termo de Verificação e Constatação, às fls. 112, a fiscalização registrou as seguintes assertivas:

> *"A empresa sob ação fiscal apresentou as notas fiscais soltas, arquivadas em pastas, deixando de mostrar os blocos de notas fiscais das séries "B" (notas fiscais do número 12.501 ao 13.650) e "C" (do número 1.951 ao 2.200) utilizados no período fiscalizado, impedindo o fisco de comparar as vias fixas dos blocos com as vias arquivadas, não sendo possível, da mesma forma, ser efetuada a verificação das notas fiscais cuja numeração deixava de ser lançada no Livro Registro de Mercadorias (presumivelmente canceladas mas sem nenhuma referência no citado livro, apenas a total ausência de qualquer registro).*

Desta descrição, constata-se que as notas fiscais emitidas foram regularmente contabilizadas e que a inconformidade manifestada pela fiscalização restringe-se na falta de apresentação do bloco que impossibilitou o confronto e verificação de notas fiscais presumivelmente canceladas.

Trata-se, pois, de uma irregularidade meramente formal e que a autoridade lançadora não demonstrou qualquer relação com o fato gerador do imposto de renda e portanto, não constitui fator determinante para a desclassificação da escrituração contábil.

NOTAS FISCAIS INFORMADAS VERBALMENTE COMO CANCELADAS SEM APRESENTAÇÃO DE TODAS AS SUAS VIAS.

A irregularidade apontada neste tópico diz respeito a notas fiscais, série única, presumivelmente canceladas, que não foram registradas no Livro de Registro de Saída de Mercadorias, e que não foram apresentadas nenhuma das vias para a fiscalização.

A acusação fiscal consiste em:

> *"pela numeração dos formulários contínuos, foram utilizadas 66.546 notas fiscais série única, enquanto que a numeração lançada no Livro Registro de Saída de Mercadorias totalizou somente 64.180 notas fiscais; a diferença de 2.366 notas fiscais deveria ser apresentada à fiscalização, com todas suas vias, já que teriam sido canceladas ou reemitidas"*

Efetivamente, esta acusação é, por demais genérica, e inexistindo qualquer prova ou indícios de que os números de notas fiscais subtraídos do crivo do Fisco tenham sido utilizados para vendas não contabilizadas, não vejo como prosperar a desclassificação da escrituração contábil.

A diferença de 2.366 pode representar muitos fatos, inclusive o fato alegado pela recorrente de que há uma numeração para formulário contínuo e uma numeração para notas fiscais já que a fiscalização não esclareceu quais os números que não foram registrados nos livros fiscais e não contabilizados no livro Diário.

Por simples suspeita de que de algumas notas fiscais não foram registradas ou contabilizadas, não pode desclassificar a escrituração contábil do sujeito passivo.

Não seria demais repetir que as demais irregularidades apontadas não são determinantes para o arbitramento do lucro porque constituem infrações que poderiam ter sido adicionados ou excluídos ao lucro líquido para a apuração do lucro real.

Entendo que, efetivamente, a fiscalização apontou infrações que poderiam acarretar acréscimos ao lucro real e portanto seriam tributáveis mas o critério adotado de desclassificação da escrituração contábil e conseqüente arbitramento do lucro não é a melhor alternativa para a hipótese dos autos.

Mesmo que o arbitramento fosse viável, a aplicação da Portaria MF nº 524/93, com o incremento de 6% (seis por cento) ao mês, não poderia ter sido implementada face ao artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes caminha neste sentido conforme decidido no Acórdão n° 101-91.637, de 21 de novembro de 1997, com a seguinte ementa:

> *"IRPJ - ARBITAMENTO DO LUCRO - ALÍQUOTAS - O artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias revogou, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência para ação normativa assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional.*

Nestas condições e constatado que a própria decisão recorrida já tinha reconhecido que a escrituração contábil do sujeito passivo não era feita por partidas mensais e globais e sem apoio em livros auxiliares e, portanto, a acusação fiscal contido no Auto de Infração e Termos de Verificação e Constatação não poderia subsistir e que as demais irregularidades apontadas, por si só e individualmente, não desqualificam a escrituração contábil da recorrente, não vejo como prospera o arbitramento pretendido.

Com esta conclusão, fica prejudicado o exame dos demais tópicos.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 1998

KAZUKI SHIOBARA

RELATOR