



MINISTÉRIO DA FAZENDA

VRM

Sessão de 13 de fevereiro de 1989

ACORDÃO Nº 103-08.894

Recurso nº 93.150 IRPJ - EXS: 1985 e 1987

Recorrente: M. FERNANDES COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA (MASSA FALIDA)

Recorrida : DRF EM FORTALEZA-CE

IRPJ - PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - COMPETÊNCIA DO AUTUANTE.
A fiscalização dos impostos de competência da Secretaria da Receita Federal está a cargo das repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação direta, no domicílio dos contribuintes, não estando estes últimos obrigados a apresentar diploma de bacharel em Ciências Contábeis ao fiscalizado.

PRELIMINAR - NULIDADE DA DECISÃO - PRAZO PARA O JULGADOR PROLATAR A DECISÃO.
A infrigência do prazo previsto no art. 27 do Decreto nº 70.235/72, que determina seja o processo julgado no espaço de trinta dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento, não acarreta a absolvição de instância, já que esse prazo é cominatório e não peremptório.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - CAUSAS DO ARBITRAMENTO. Poderá a autoridade lançadora arbitrar o lucro da empresa quando a escrituração, embora mantida em sua forma exterior, contiver vícios e erros que a tornem imprestável para determinar o lucro real, ou não estiver apoiada em documentação idônea e o contribuinte não escriturar certos livros de existência obrigatória, como o LALUR, e a própria escrituração revelar evidentes indícios de fraude.

Assinatura manuscrita, provavelmente de um dos membros do colegiado julgador.

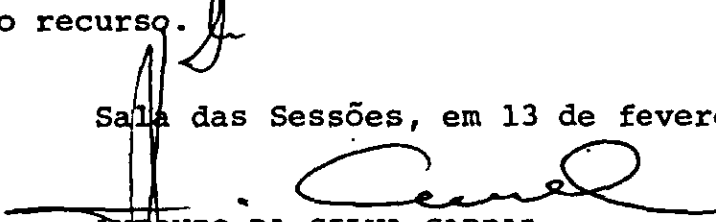
ARBITRAMENTO DO LUCRO - AUMENTO PERCENTUAL DOS COEFICIENTES DE ARBITRAMENTO. Na hipótese de o contribuinte ter seu lucro arbitrado em mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio, a porcentagem de arbitramento será aumentada em 20% sobre a última adotada.

MULTA POR INFRAÇÕES FISCAIS - ALÍQUOTA DE 150%. A multa de ofício será aplicada à alíquota de 150% sobre a totalidade ou a diferença de imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por M. FERNANDES COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA. (MASSA FALIDA).

ACORDAM os Membros da terceira Câmara do primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E
RELATOR


VISTO EM LUÍZ CARLOS PIVA
SESSÃO DE:

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

16 MAR 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, BRAZ JANUÁRIO PINTO. Ausente por motivo justificado, os Conselheiros AYRES DE OLIVEIRA e FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10380/007.122/87-41

Recurso nº 93.150

Acórdão nº 103-08.894

Recorrente: M. FERNANDES COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA (MASSA FALIDA)

R E L A T Ó R I O

M. FERNANDES COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA - MASSA FALIDA, empresa com sede na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, inscrita no CGC sob o nº 07.533.409/0001-12, não se conformando com a decisão de fls. 404/409, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

A fiscalização fazendária diz ter levado a efeito ação fiscal na empresa, abrangendo o período de setembro de 1984 a abril de 1987. De acordo com o termo de encerramento da ação fiscal (fls. 03):

"Tendo em vista a alegação de que os livros e documentos fiscais (talonários de notas fiscais) haviam sido deixados num taxi, que partiu e não foi localizado, a fiscalização se limitou a diligências realizadas junto a clientes da empresa, uma vez que as Declarações de Rendimentos apresentadas (cópias anexas) informavam a inocorrência de movimento nos períodos -base abrangidos pela fiscalização. Nas diligências realizadas, constatou-se a ocorrência de vendas de açúcar a diversos clientes, em quantidades consideráveis, tanto nos períodos-base declarados "sem movimento", como nos não declarados. Outras diligências foram efetuadas junto à Secretaria da Fazenda Estadual, comparando-se os dados constantes das GIM's (Guias de Informação Mensal) com os das Notas Fiscais examinadas e xerografadas, que se juntam ao presente processo fiscal. Tendo tomado conhecimento de que a empresa ingressara, em juízo, com pedido de concordata, comparecemos ao Cartório Botelho, que funciona no Fórum Clóvis Bevilacqua, nesta Capital, onde anotamos, à vista dos autos do processo de concordata, as receitas constantes dos balanços levantados em 31.12.86 e 22.04.87, ocasião em que constatamos que, ao invés de deferido o pedido de concordata, havia sido decretada a falência da re

querente, de cuja decisão a mesma agravou. Das receitas anotadas foram consideradas as de maior valor na elaboração do Auto de infração."

Conforme o auto de infração temos a seguinte configuração:

<u>EXERCÍCIO</u>	<u>RECEITA BRUTA</u>
1985	Cr\$ 1.805.526,000
1986	Cr\$29.299.319,000
1987	Cz\$60.530.792,00

O demonstrativo completo do arbitramento se acha às fls. 06.

Os docs. que foram anexados às fls. 07 até 381 referem-se aos resultados das diligências efetuadas pelos autuantes para poderem levar a cabo o arbitramento do lucro.

Na impugnação (fls. 386) o síndico suscitou, em resumo, os seguintes enunciados:

1. A auditoria iniciada a 16.07.87 e encerrada em 23.07.87 teve exatos três dias úteis para ouvir de quem que os livros tinham-se extraviado num taxi e a se limitar a diligências realizadas junto a clientes da empresa ?

2. O síndico somente veio a tomar conhecimento da fiscalização no dia do ciente do auto de infração, desconhecendo totalmente as providências anteriores tomadas pelos agentes fiscais;

3. Os livros contábeis e fiscais existem e estão de posse do MM. Juiz da falência;

4. Na realidade, a empresa sempre operou com prejuízo, em razão da sazonalidade e instabilidade do açúcar, em função das mudanças da política econômica do Governo. O que fez a empresa se manter foram os empréstimos bancários, que culminaram na falência.



Acórdão nº 103-08.894

Os balanços atestam os prejuízos. A declaração "sem movimento" intentava esconder o prejuízo do conhecimento bancário e a baixa visa va amainar os fornecedores. Nada, além disto.

Considerando que os livros estão em juízo, a empresa esperava poder pedir o restabelecimento do CGC, apresentar novas declarações sobre os prejuízos e, posteriormente, submeter-se a nova autitagem .

Na informação fiscal os autuantes alegaram que a empresa teve o início da fiscalização no dia 05.11.86 (fls. 55), que provocou a seguinte resposta da empresa, às fls. 56:

"1) A peticionária no dia 05/11/86 sofreu um termo de lavratura de Diligência no qual a comissão fiscal solicitou o atendimento de 4 itens.

2) Informamos que a documentação ali exigida foi estraviada, conforme documento anexo, expedido pela Secretaria de Segurança Pública do Estado datada de 15/09/86.

3) O item 3 do aludido termo de diligência está sendo atendido de conformidade com fotocópia em anexo."

E acrescentaram os autuantes:

"A fotocópia, a que se refere a Diligenciada, é de uma Certidão, fornecida pela Secretaria de Segurança Pública - Delegacia de Defraudações e Falsificações, anexada às fls. 54, em que se lê que o Sr. JOSELI MOREIRA JULIÃO, brasileiro, residente nesta Capital, à rua 14 de Maio nº 59, ali compareceu e formulou a seguinte queixa: que deixou, em um taxi, no dia 09 do corrente, um volume contendo Notas Fiscais, Livros Fiscais, Máquinas de Calcular, da Empresa M. Fernandes Comércio e Importação Ltda., fato ocorrido por volta das 7:00 horas, no percurso da Av. Presidente Castelo Branco até a rua Álvaro Fernandes de Alencar."



Ordão nº 103-08.894

Informaram os autuantes, ainda, que a interessada apresentara declarações de rendimentos, mas sempre no Formulário II, na qualidade de microempresa, reportando-se ao exercício de 1986, períodos-base de 01.01.85 a 31.12.85 e 01.01.86 a 19.06.86 (docs. de fls. 50/53), que continham a anotação "SEM MOVIMENTO" e a declarante havia informado o extravio dos livros e notas fiscais solicitados. Por isso, foi necessário se realizassem diligências junto a seus clientes e junto ao Fisco Estadual, que culminaram com o acervo de notas fiscais de vendas e guias informativas do ICM-GIM, anexadas ao processo, documentação esta comprobatória da FALSIDADE DAS DECLARAÇÕES CITADAS.

Com base nessas GIM's, continuaram os fiscais, apurou-se, mediante esses documentos preenchidos pela própria autuada, que ela obtivera receita bruta, na forma apontada no auto. Por outro lado, tendo chegado ao conhecimento da fiscalização que a empresa pedira concordata, foi realizada diligência junto ao Cartório Botelho, que funciona no Fórum Clóvis Bevilacqua, onde foram feitas as seguintes anotações:

"Data do Pedido de Concordata: 28.04.87;
Data decretação Falência: 18.05.87;
Distribuição: Juízo de Direito da 1ª Vara Cível;
Juiz: Dr. Francisco Maroldo Rodrigues do Nascimento;
Síndicos: 1) BANFORT, nomeação em 18.05.87;
2) Banco Francês Brasileiro, em 25.06.87;
Receita (Balanço de 31.12.86): Cz\$ 60.530.792,00;
Receita (Balanço de 22.04.87): Cz\$ 22.491.680,00;
Livros: Diário, Registro de Inventário (31.12.84 e 31.12.85), Registro de Entradas e Registro de saída;
Documentação em que se embasaram os lançamentos: Não encontrada.
No período fiscalizado, o limite da Receita Pta para registro de microempresa, fixado 10.000 OTN's, pelo valor desta em janeiro ano-base (art. 29 da Lei nº 7.256/84, era seguinte:
Exercício de 1985, ano-base de 1984: Cr\$ 75.459.8
Exercício de 1986, ano-base de 1985: Cr\$ 244.320.
Exercício de 1987, ano-base de 1986: Cz\$ 800.000.



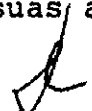
Como se vê, em nenhum dos anos-base, a Autuada poderia enquadrar-se como MICROEMPRESA, por haverem suas Receitas Brutas ultrapassado o limite estabelecido."

A seguir, os autuantes criticaram a posição do síndico, que desconheceu todos os fatos anteriores, quer de maneira propositada, quer por não ter lido o processo. Além do mais, antes dele já haviam sido convidados para atuar em juízo dois síndicos, nenhum deles tendo aceito o cargo. Com isso só poderia mesmo o atual síndico desconhecer o que já tinha sido realizado anteriormente.

Os livros já tinham sido solicitados anteriormente à própria petição de concordata preventiva, e a empresa não os apresentara. Pelo contrário, conforme correspondência de fls. 56, a empresa informara que a documentação tinha sido extraviada. E acrescentaram:

"Realmente, em diligência junto ao Cartório Botelho, pelo expediente do qual corre o processo falimentar, efetuada pelo Auditor-Fiscal Juarez de Lima Meneses, que, também, subscreve o Auto de Infração, pouco ou quase nada colheu com base na escrituração dos livros ali existentes, mormente porque desacompanhada da documentação comprobativa dos lançamentos, imprestável, por isso, aos fins pretendidos - abandono do arbitramento e apuração dos resultados com base no Lucro Real. Ressalte-se que o livro Registro de Inventário somente contém os inventários levantados em 31.12.84 (mercadorias: açúcar cristal, no total de 17.584 sacos, no montante de Cr\$ 511.019.120) e em 31.12.85 (mercadorias no valor de Cr\$ 1.625.684)."

A respeito da alegação de que a empresa sempre operou com prejuízos, os fiscais lembraram que isto não passa de mera alegação, pois não há escrituração para comprovar tal fato, fundamentada em documentação confiável, e a empresa nem sequer apresentou declaração com base no lucro real para poder afirmar semelhante coisa. Quando o fez, foi com base no Formulário II e, assim mesmo, com falsa declaração "SEM MOVIMENTO". Além disso, depois de solicitar a baixa da CGC, comunicando o encerramento de suas atividades, em 20.07.86, c



Acórdão nº 103-08.894

tinuou a praticar atos de mercancia até abril de 1987, conforme os anexos aos autos. A alegação de que continuou com a inscrição no Fisco Estadual, ao invés de beneficiar a autuada ainda a compromete mais, pois demonstra seu intento de, apesar de solicitar a baixa do CGC, por ter cessado suas atividades, continuar operando.

No tocante à alegação do síndico, no sentido de que a declaração "SEM MOVIMENTO" tinha por objetivo ocultar à rede bancária os prejuízos apurados e que a baixa no CGC se dera para amainar os credores, tudo isto serve, ao contrário, para mostrar o procedimento fraudulento da autuada e não explica nada perante o imposto de renda. Note-se nas declarações de rendimentos o responsável assina sabendo, conforme os dizeres aí impressos, que a declaração é a pura expressão da verdade. Deste modo não se compreende venha, agora, alegar que a expressão "SEM MOVIMENTO" foi apenas para despistar os bancos e os credores.

Ressaltaram, ainda, que a empresa operou de setembro de 1984 a abril de 1987, "mas nenhum centavo, quer como tributo, quer como contribuição, recolheu aos cofres federais. Note-se que as contribuições para o PIS e para o FINSOCIAL incidem, de acordo com a atividade da empresa, sobre o Faturamento/Receita Bruta. Nenhum recolhimento foi comprovado."

A autoridade preparadora determinou diligência junto ao Cartório Botelho, "objetivando apurar se os Livros Fiscais/Contábeis e respectivos documentos comprobatórios dos lançamentos, em que se assenta a escrituração da autuada, preenchem os requisitos que permitam tributação com base no Lucro Real" (doc. de fls. 396).

A fiscalização intimou a empresa a apresentar os livros contábeis e fiscais e a respectiva documentação, conforme termo de fls. 398. Por falta de atendimento a esta intimação, a fiscalização procedeu a nova intimação, que se encontra às fls. 400. Finalmente, a fiscalização foi atendida e procedeu ao axame, no escritório do síndico, de livros e demais documentação.



Acórdão nº 103-08.894

Em razão desta diligência foi elaborada a informação fiscal de fls. 402, da qual ressalto o seguinte trecho:

"Em atendimento à intimação, reiteradamente feita, foram-nos somente exibidos os livros das escritas comercial e fiscal mencionados no Termo de Verificação, que se anexa às fls. 401. Deixaram, pois, de ser-nos exibidos, por inexistirem, consoante se conclui do que no Termo de Verificação se contém, os seguintes livros e documentos solicitados: Caixa, Razão, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), Documentos comprobativos dos assentamentos contábeis e fiscais relativos às operações realizadas e comprovantes dos recolhimentos das contribuições para PIS/FATURAMENTO E FINSOCIAL. Ressalte-se que o Diário apresentado não passa de um amontoado de cifras, sem comprovação, não tendo sido elaboradas as demonstrações financeiras: 1) balanço patrimonial; 2) Demonstração de lucros ou prejuízo acumulados; 3) demonstração do resultado do exercício, consoante o disposto no § 4º do art. 7º da DL número 1598/77 (artigo 172 do RIR/80)."

Na decisão, o Delegado da Receita Federal confirmou o arbitramento, pelos seguintes fundamentos:

- 1) pelas diligências feitas pelos fiscais ficou comprovada a ocorrência de vendas de mercadorias a diversos clientes, em quantidades consideráveis, tanto nos períodos declarados "SEM MOVIMENTO" como nos períodos que não foram objeto de declaração de rendimentos;
- 2) apesar de haver declarado o encerramento de suas atividades, em 20.07.86, apesar do pedido de baixa de sua inscrição no CGC, apesar de suas declarações com a anotação "SEM MOVIMENTO" nos períodos-base de 1985 e 1986, e omitindo declarações de rendimentos nos demais períodos abrangidos pela fiscalização, a empresa continuou a operar até abril de 1987. Tal atitude caracteriza o intuito de fraude, confirmando-se, desta forma, Crime de Sonegação, conforme previsto no art. 743, incisos I e II do RIR/80;
- 3) é improcedente a tentativa da autuada de tornar sem



efeito o termo de diligência de fls. 55, onde a comissão fiscalizadora solicitou os livros fiscais e contábeis, bem como a resposta ao aludido termo, que consta às fls. 56, na qual a empresa informaya o extravio dos livros e documentos, corroborado pela Certidão de Queixa, constantes de fls. 54;

4) a diligência mandada realizar no Cartório onde tramita o processo falimentar apurou, defenitivamente, que os livros e documentos lá existentes não satisfazem as exigências legais para apuração dos resultados com base no lucro real.

No recurso voluntário a empresa mencionou o que chamou de "preliminares", a saber:

- 1ª preliminar: de acordo com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 o auto de infração será lavrado por servidor competente. Para que o servidor seja competente, deverá satisfazer a 'determinados requisitos de ordem funcional e de ordem legal. No caso, tendo o auto sido lavrado por Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, não há dúvida de que o requisito funcional foi cumprido, mas não o requisito legal. O exame ou a interpretação de peças contábeis de qualquer natureza no interesse da fiscalização tributária é privativa dos agentes fiscais titulares do diploma de contador, devidamente regularizado perante o Conselho Regional de Contabilidade da sua jurisdição. É o que prescreve o art. 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 27.05.46, regulamentado pela Resolução nº 560/83, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu art. 3º, item 36 e no seu § 1º. "Os Srs. Autuantes não fizeram prova dessa titularidade e a Recorrente se reserva o direito de fazer a prova em contrário em circunstanciado memorial, por cuja apresentação, de logo protesta."

- 2ª preliminar: estabelece o art. 27 do Decreto nº 70.235/72 que o processo será julgado no prazo de trinta dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento. A impugnação da autuada foi protocolizada em 28.09.87 e julgada em 04.07.88, o que ultrapassa o prazo de 30 dias.



Acórdão nº 103-08.894

Quanto ao mérito, apontou, em resumo, o seguinte:

a) embora suas declarações tenham sido feitas com a anotação "SEM MOVIMENTO", se as tivesse apresentado com lucro real negativo o resultado seria o mesmo já que em ambas as hipóteses o fato gerador do imposto de renda não chegou a se constituir;

b) a empresa mantinha escrita contábil, que foi por eles examinada no Cartório Botelho. Existindo escrita contábil não se permite o arbitramento, conforme se vê pela leitura do art. 399 do RIR/80, o qual favorece a recorrente porque:

- o inciso I desse dispositivo autoriza o arbitramento quando o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantenha escrita contábil, ou quando deixar de levantar balanços e demonstrativos de resultados. "Foram os próprios Autuantes que afirmaram no item III do Termo de Encerramento de Fiscalização, que a Recorrente possui escrituração regular da qual eles extraíram in formações dos Balanços encerrados em 31.12.86 e 31.12.87."

- os incisos II e III tratam de hipóteses diversas do caso em julgamento;

- o inciso VI prevê a desclassificação de escrita, quando contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para apuração do lucro real. os autuantes não apontaram nenhum vício, erro nem fraude que incidem sobre a escrita da empresa. Não o fizeram porque nos balanços levantados os resultados operacionais foram negativos.

c) De acordo com o Acórdão nº 101-72.900/84, deve a fiscalização observar se a empresa "reune condições para se tributar com base no lucro real e somente à falta de escrituração regular e de elaboração das demonstrações financeiras, possa ficar justificado o lançamento de ofício do tributo..." Na mesma linha são os Acórdãos nºs 101-73.778/82 e 101-74.976/84.

d) Na Câmara Superior de Recursos Fiscais houve pronun-
ciamento, conforme consta do Acórdão nº CSRF/01-9.017/79, no seguin-
te sentido:

"IRPJ - ARBITRAMENTO: trata-se de mero ins-
trumento que objetiva determinar o lucro tri-
butável, sem qualquer conotação penal. Por
se tratar de medida externa, somente se jus-
tifica quando impraticável o aproveitamento
da escrita."

No presente caso, o arbitramento foi feito com a fina-
lidade de penalizar a autuada, porque:

- a sua escrita contábil apesar de examinada pelos au-
tuantes, foi desprezada, sem que fossem apresentadas razões para
sua desclassificação;

- o arbitramento foi feito mediante a aplicação de alí-
quotas progressivas para cada um dos exercícios objeto do arbitra-
mento, quando a jurisprudência determina que se aplique apenas uma
alíquota quando o arbitramento alcançar mais de um exercício;

- ainda não satisfeitos, aplicaram os fiscais a pena
máxima para a multa: 150%.

Por tudo isso, solicita se dê provimento ao recurso.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 02.08.88 (AR de fls. 418), enquanto a protocolização deste ocorreu em 29.08.88 (doc. de fls. 422).

Passo, assim, à apreciação do recurso.

PRELIMINARES DE NULIDADE

A empresa levanta duas preliminares de nulidade. Desde logo, estas preliminares não poderiam ter sido levantadas, por ferirem a regra processual inserida no art. 245 do Código de Processo Civil, o qual determina o seguinte:

"Art. 245 - A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

Parágrafo único - Não se aplica esta disposição às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão, provando a parte legítimo impedimento."

Só agora, já no final do processo, a empresa vem alegar as duas nulidades, que deveria ter invocado desde a impugnação. Por outro lado, as nulidades invocadas não são daquelas que devam ser declaradas de ofício nem a empresa provou o legítimo impedimento para não tê-las alegado.

Em segundo lugar, somente agora a empresa resolveu atacar as pessoas dos agentes fiscais. Por que não o fez antes, a fim de que eles tivessem oportunidade de se defender? Este é um Tribunal, no qual se procura fazer justiça e, se, de um lado, esta Câmara sempre considera nula uma decisão em que o julgador singular agrava a exigência ou cria outro fundamento jurídico para decidir, por



que haveria de não dar o mesmo tratamento quando o ato foi praticado contra o Fisco ?

Ainda que se quisesse levar a sério as duas "nulidades" invocadas pela recorrente, não teriam elas qualquer possibilidade de prosperar, conforme segue.

A primeira "preliminar" diz respeito à nulidade do auto de infração por ter sido realizado por funcionário que, embora realizando a exigência de ordem funcional (sic) não preenche a exigência de ordem legal (sic). E que exigência legal é esta desobedecida pelo autuante ? Responde a autuada: é o não cumprimento do disposto no art. 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 26.05.46, que criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu atribuições do Contador e do Guarda-livros, e cujo teor é o seguinte:

"Art. 25 - São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contá-bil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perfícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanentes ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica, conferida por lei aos profissionais de contabilidade."

Em nenhum momento se tratou do tema "trabalhos técnicos de contabilidade". Além disso, se todo fiscal devesse, como diz a recorrente, "fazer prova de ter diploma de contador", as outras categorias profissionais também teriam direito de exigir diploma do autuante, quando fosse atuar na respectiva área: os advogados exigiriam que ele provasse que tem diploma de bacharel em Direito, os



economistas que tivesse diploma de Economista, os estatísticos, idem. Quando, por exemplo, fosse lavrar um auto de infração envolvendo lucro imobiliário, haveria de provar que tem diploma de engenheiro, quando fosse lavrar um auto sobre incentivos fiscais ao florestamento, deveria provar que tem diploma específico. E assim, de diploma em diploma, quando algum mortal estivesse com tamanho cabedal de conhecimento talvez não lhes restassem senão alguns dias antes de morrer.

A empresa parece desconhecer o que dispõe a L E I a respeito da matéria:

"Art. 641 - A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos fiscais de tributos federais, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei número 2.354/54, art. 7º, 1)".

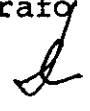
Como se sabe, o cargo de Fiscal de Tributos Federais foi transformado no de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional pelo Decreto-lei nº 2.225/85.

"Art. 642 - Os fiscais de tributos federais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

§ 1º - Iniciada a perícia contábil nos termos deste artigo, os fiscais de tributos federais ficam obrigados a fazer, dentro do prazo de 10 (dez) dias, a necessária comunicação à repartição a que estiverem jurisdicionados."

Por conseguinte, a competência para os fiscais do Ministério da Fazenda procederem a perícias contábeis não tem origem em simples órgão de classe, mas é conferida pela própria lei.

Note-se este outro trecho constante do parágrafo único



Acórdão nº 103-08.894

co do art. 643 do RIR/80:

"A autoridade tributária poderá proceder à fiscalização da escrituração do contribuinte durante todo o curso do período-base, ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto, e impor as multas previstas na legislação pelo descumprimento de obrigações acessórias."

Leia-se este outro artigo do RIR/80:

"Art. 646 - O disposto no art. 642 não exclui a competência dos Superintendentes, Delegados e Inspetores da Receita Federal para determinarem, em cada caso, a realização de exame de livros e documentos de contabilidade ou outras diligências, pelos fiscais de tributos federais."

A lei em momento algum exige que o fiscal tenha diploma de contador. Esqueceu-se a recorrente que o fiscal ocupa um "cargo público", muito acima de um simples contador e dele se exige curso público, no qual o candidato se submeterá a provas não só sobre Contabilidade, mas também sobre Economia, Direito e Estatística, entre outras. O AUDITOR FISCAL DE TRIBUTOS FEDERAIS é mais do que um simples contador, ainda, porque sua investidura não lhe é conferida por um órgão de classe, mas pela lei. Exerce um múnus público, bem mais importante de que um simples contador. Para fiscalizar não lhe basta ter noções de contabilidade, mas deve ser profundo conhecedor do Direito e o art. 649 prevê penalidade para o fiscal que cometer evidente erro grosseiro, inclusive de Contabilidade, conforme se lê no § 1º do art. 649: do RIR/80:

"A aplicação das penas de que trata este artigo terá lugar, também, quando o auto ou o ludo de exame for julgado improcedente, em virtude de propositado abuso de autoridade ou evidente erro grosseiro, praticado pelo fiscal de tributos federais."

A lei prevê penalidade específica para quem impedir o



Acórdão nº 103-08.894

trabalho de fiscalização que vem sendo realizado por qualquer fiscal, tenha ou não diploma de Contabilidade, conforme se lê no art. 651 do RIR/80, cujo parágrafo 1º determina:

"§ 1º - Considera-se como embaraço à fiscalização a negativa não justificada da exibição de livros auxiliares de escrituração, tais como o Razão, o Conta-correntes e outros registros específicos pertinentes ao ramo de negócio da empresa."

Inútil continuar citando mais outros dispositivos, pois já ficou bem claro que o Conselho de Contabilidade nada tem a ver com serviço de fiscalização, nem o art. 25 do Decreto-lei 9.295/46 tem pertinência para o caso, pois não se está discutindo acerca do que deve ser considerado "trabalho técnico de contabilidade."

Por fim, ainda que existisse lei a respeito, dever-se-ia observar o disposto no art. 195 do C.T.N., segundo o qual:

"Art. 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores ou da obrigação de exibí-los.

Parágrafo único - Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

A segunda preliminar diz respeito à aplicação do art. 27 do Decreto nº 70.235/72: o processo será julgado no prazo de 30 dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento.

Esta matéria não é nova e tem sido levantada pelos advogados contra o próprio Poder Judiciário, que deixa um processo sem julgamento durante anos a fio.



Seria inútil repetir tudo quanto já se disse sobre o assunto.

A matéria se resume em dois pontos: (a) os contribuintes se acham injustiçados porque para eles é observado com rigor o prazo do art. 15, para as impugnações, e o prazo do art. 33, para a apresentação dos recursos voluntários, enquanto para o fisco não se dá atenção para o prazo do art. 27, todos do Decreto número 70.235/72; (b) para os Tribunais a explicação está, sempre, no facto de os julgadores serem em pequeno número para a apreciação de enchente de processos, que torna humanamente impossível um juiz ou mesmo um Tribunal apreciar, no devido tempo, todos os processos.

A solução para a questão, como sempre, está no meio termo. Costumam os estudiosos distinguir o prazo preclusivo do prazo cominatório. Quando se tem um prazo preclusivo, a não obediência ao limte temporal estabelecido gera a preclusão do direito; quando se está diante de um prazo meramente cominatório, isto é, de um prazo cuja inobservância não acarreta a preclusão, mas uma penalidade qualquer, não ocorre a preclusão do direito.

Em termos práticos, quando o julgador não julga um processo no prazo do art. 27 do Decreto nº 70.235/72, o que acontece? Comete tão somente possível infração no campo administrativo, de tal modo que, se ficar concretizada a desídia na apreciação do feito, poderá sofrer uma pena administrativa. Já a desobediência ao prazo do art. 15, ou do art. 33, ambos do Decreto nº 70.235/72, acarreta a preclusão do direito de pleitear perante a autoridade administrativa ou perante o Conselho de Contribuintes.

Cito, por todos, e meramente a título de exemplo, um julgado desta Câmara consubstanciado no Acórdão nº 103-02.344, de 12.09.78, cujo Relator da matéria foi o então Presidente, o Conselheiro HARRY CONRADO SCHÜLER, que escreveu:

"Improcede a pretendida absolvição de instância.



O patrono da recorrente - advogado que é - não deveria ignorar que são cominatórios, e não peremptórios, os prazos para as autoridades e funcionários praticarem os atos inerentes a suas funções. Trata-se de matéria sujeita a correção administrativa, de parte das autoridades superiores, desde que configurada "a desídia, a longa inércia, a mora injustificada", insinuada pela recorrente, mas não demonstrada com fatos, nem acusada a autoridade hierárquica.

É sabido que as repartições da Secretaria da Receita Federal sofreram significativa redução de pessoal, a partir de 1967, apesar do que vêm cumprindo suas funções com muito mais rapidez do que anteriormente quando, pelo mesmo motivo de falta de pessoal e recursos materiais, processos pendiam de julgamento, em 1º e 2º grau, durante mais de 20 anos.

Não é ignorado que, em geral, muito mais demorados são os julgamentos do Poder Judiciário, apesar do merecido respeito que a todos inspira, estando as causas igualmente na insuficiência de juizes e de pessoal de cartórios, concorrendo com uma rotina mais formal e demorada. Apesar disso, lá os advogados não costumam postular a absolvição da instância por descumprimento de prazos estabelecidos nas leis processuais para a prática dos atos judiciais.

A demora administrativa na decisão não prejudica mais o sujeito passivo do que a Fazenda Nacional. Isso porque durante o litígio não correm os juros e muitas vezes o fisco é surpreendido por remissões e anistias que favorecem os que deixaram de recolher o tributo devido. É verdade que a lei reserva a correção monetária para manter a integridade do crédito tributário o mesmo essa correção tem sido inferior à inflação.

Certo é que muitos contribuintes preferem litigar, para retardar o recolhimento do tributo devido e aplicar o correspondente numerário em negócios mais lucrativos. Caso quisesse a recorrente acautelar a correção monetária, bastaria que depositasse a quantia que entendesse devida."



Mais não é preciso dizer, pois a tradição desta Câmara tem sido a de adotar, sempre, esta ordem de idéias.

Rejeito, pois, as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância.

Passo ao mérito.

A CAUSA DO ARBITRAMENTO

Por que a empresa sofreu arbitramento do seu lucro ?

A explicação está no auto de infração: "ARBITRAMENTO DE LUCRO DECORRENTE DE OMISSÃO TOTAL DE RECEITAS". Em outros termos, a empresa não apresentou, sequer, receitas, quando, na realidade, as obteve. Apesar de apresentar declaração de rendimentos, mentiu para o Fisco, declarando com a expressão "SEM MOVIMENTO", nos exercícios de 1986 e 1987 e FALTA DE APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS alusivas aos períodos-base de 09/84 a 12/84 e 01/87 a 04/87.

O FUNDAMENTO LEGAL apresentado pela fiscalização foi o art. 399, IV, do RIR/80, que permite a autoridade fiscal arbitrar o lucro 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."

Note-se que os fiscais acusam a empresa de omitir a totalidade de suas receitas e não apenas lucros. A fiscalização tinha necessariamente que chegar onde chegou, pois a recorrente não lhe deu nenhuma oportunidade de conhecer, sequer, as receitas.

Não há dúvida que a empresa é a autora da informação prestada às fls. 56, na qual ela dizia que se sentia impossibili-



tada de apresentar os livros e documentos exigidos pelo fisco por terem sido extraviados. Às fls. 54 foi inserida cópia de queixa realizada pela autuada, na qual ela dizia que um tal de Joseli Moreira Julião "deixou em um taxi, no dia .09 do corrente, um volume contendo Notas Fiscais, Livros, Fiscais, 1 Máquina de Calcular, da Empresa M. Fernandes Comércio e Importação Ltda..."

O documento foi, apenas, uma queixa, mas quem opera em matéria processual sabe muito bem que este é um expediente utilizado frequentemente para os contribuintes explicarem sua desídia em relação a seus deveres fiscais. De resto, o furto não ficou comprovado.

Neste caso não se poderia apelar para as relações de rendimentos, conforme sôi acontecer, pois essas declarações de rendimentos eram falsas. Elas se apresentavam com a inscrição SEM MOVIMENTO, mas os fiscais verificaram que isto era falso. Bastou, para tanto, examinar as Guias Informativas Mensais do ICM para apurar rem vultosas importâncias sendo movimentadas pela empresa.

Ora, o que fez o fisco ? Baseou-se nas receitas declaradas pela empresa nessas Guias Informativas Mensais - ICM e arbitrou o lucro, pois ficou provado que as declarações apresentadas com a rubrica SEM MOVIMENTO eram falsas.

A recorrente, no entanto, vem sustentando a tese de que os livros contábeis e fiscais existem e que, portanto, torna-se possível apurar o lucro real. De imediato, cabe ressaltar que tal afirmação contradiz sua declaração inicial de que os livros e documentos não existiam, por terem sido extraviados.

Também não tem sentido a alegação de que a empresa sempre operou com prejuízos, de tal sorte que a declaração na qual se dizia "sem movimento" equivaleria a dizer que operava com prejuízo.

Ora, não se precisa fazer muito esforço para se per



ceber que uma coisa é "não ter movimento" e outra é ter movimento, mas "apurar prejuízos". Além do mais, prejuízos não se presumem. Provam-se. Até o momento a empresa não demonstrou a existência de qualquer prejuízo. Pelo contrário, a farta documentação acostada aos autos pelos fiscais demonstra que ela operou com lucros e bastante lucros. Por fim, com alegaram os fiscais, se a empresa nem sequer apresentou declaração com base em lucro real como falar em prejuízos ? Certamente queria se referir aos contábeis, mas se escondeu suas operações perante o fisco, como pode, agora, dizer que operou com prejuízo contábil ?

A empresa chega ao cinismo de confessar que suas declarações de rendimentos com a rubrica "SEM MOVIMENTO" tinham por objetivo ocultar dos bancos e dos credores o seu movimento. Logo, operou, e, não apresentando prova em contrário, pelo menos as receitas descobertas pelo esforço da fiscalização foram recebidas. Além do mais, teve a coragem de solicitar a baixa do CGC, em razão de cessação das atividades, e, ao mesmo tempo continuar operando.

A respeito, especificamente, da escrituração, anota-se o seguinte:

a) apesar de o Diário constar em Cartório, conforme disse a fiscalização esse livro não passa de um amontoado de números e anotações sem qualquer documentação comprobatória;

b) de acordo com o Relatório da Diligência mandada realizar pela autoridade preparadora (fl. 402), ficou patente a inexistência do Caixa, do Razão e do Livro de Apuração do Lucro Real. Ora, esta Câmara tem decidido que a falta do LALUR enseja o arbitramento do Lucro. Cito, a título de exemplo, o Acórdão número 103-04.109/82, que considerou motivo para se arbitrar o lucro a falta do LALUR;

c) a empresa, segundo a fiscalização, não recolhia o PIS e o FINSOCIAL, duas contribuições que estão intimamente ligadas com a escrituração;



Acórdão nº 103-08.894

d) apresentou declarações de rendimentos, mas declarações falsas, pois acusava falta de movimento, quando foi apurado movimento comercial vultosos;

e) de acordo com o depoimento fiscal de fls. 402, faltaram as seguintes demonstrações financeiras:

- balanço patrimonial;
- demonstrações de lucros e prejuízos acumulados;
- demonstração do resultado do exercício, consoante o disposto no § 4º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Que escrituração é esta, que nem as demonstrações financeiras apresenta ? Será necessário que fiscal possua diploma de Contabilidade para saber que o RIR/80 autoriza e prevê o arbitramento do lucro em todos estes casos ?

Há outra circunstância a embasar o arbitramento: apesar de possuir certos livros, inclusive o Diário, a empresa não possui a documentação correspondente, o que torna imprestável qualquer escrituração, pois conforme consta do § 1º do art. 174 do RIR/80:

"§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte do fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

Por conseguinte, sem fundamento a afirmativa da empresa, no recurso voluntário, no sentido de que "existindo, como de fato existe escrita contábil esta tem predominância, para fins de tributação pelo Imposto de Renda sobre o lucro arbitrado."

Pode parecer que os fiscais tenham caído em contradição, pois no termo de encerramento se reportaram a balanços levantados em dezembro de 1986 e de 1987, enquanto na diligência de folhas



Acórdão nº 103-08.894

alegaram que a empresa não levantara as demonstrações financeiras nos livros que estavam em Cartório.

Uma coisa é existir balanço nos autos do processo de falência e outra coisa é existir balanço nos livros comerciais e da empresa. Conforme se sabe, um dos deveres do Síndico da massa falida, segundo determina o art. 63, V, da Lei de Falências (Decreto-lei nº 7.661/45), é:

"V - designar, comunicando ao Juiz, perito contador, para proceder ao exame da escrituração do falido, ao qual caberá fornecer os extratos necessários à verificação dos créditos, bem como apresentar, em duas vias, o laudo de exame procedido na contabilidade."

O item XIX, por sua vez, impõe ao síndico o dever de apresentar relatório, no qual, entre outras coisas:

"b) dará o valor do passivo e do ativo, analisando a natureza deste."

Todos os demais deveres do síndico como, por exemplo, o levantamento de inventário, a realização do ativo, acompanhamento das operações e dos contratos que se cumprem mesmo após a decretação da falência, e a necessidade de, ao final, prestar contas de sua administração etc., levam necessariamente a recomposição da escrita do falido para o balanço de abertura levam necessariamente a que o síndico reorganize as contas do falido. Por isso nada de estranhar que os fiscais, ao chegarem no Cartório se deparassem com levantamentos contábeis. Mas isto não significa que a empresa tenha sua escrita regular.

A recorrente somente agora, no recurso voluntário, resolveu atacar a questão das alíquotas progressivas, utilizadas no arbitramento.

Já ocorreu a preclusão a respeito desta matéria.



Para que a recorrente não se sinta injustiçada, no entanto, lembra-se que o Ministro da Fazenda já baixou as Portarias nºs 22/79, 76/79, 264/81 e 217/83, com base no disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 400 do RIR/80, e seguidamente esses atos vêm adotando a sistemática de, na hipótese de o contribuinte ter seu lucro arbitrado em mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio, a porcentagem do arbitramento ser aumentada de 20% sobre a última adotada, desprezadas as possíveis frações.

A recorrente, por outro lado, apenas disse que a jurisprudência dominante só admite uma alíquota uniforme quando o arbitramento alcançar mais de um exercício, mas não citou que jurisprudência é esta. O que a jurisprudência atesta é a impossibilidade de haver majoração do coeficiente com relação a arbitramento que envolvam exercícios anteriores à Portaria nº 22/79.

Esta Portaria, ao contrário, determina textualmente, no seu item II, alínea "f":

"f - mesmo que o arbitramento do lucro de diversos exercícios seja realizado à mesma época, as percentagens de arbitramento para cada um dos exercícios serão adotadas isoladamente, respeitando-se as determinações contidas nas letras anteriores deste item."

É o caso da recorrente. Dentro de um mesmo quinquênio teve seu lucro arbitrado por mais de um exercício. Embora o arbitramento do lucro, nesses exercícios, tenha sido feito à mesma época, é cabível a diversificação de alíquotas.

A MULTA DE 150%

Essa modalidade de multa está prevista no art. 728, inciso III, do RIR/80, nestes termos:

"III - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do



imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Entendo que no caso em julgamento ficou concretizada a fraude, enquanto os meios ilícitos empregados pelo contribuinte tiveram por objetivo esconder do Fisco a existência mesma do fato gerador, quer pela afirmativa de não possuir livros, quer pela declaração em Formulário II, quer pelo fato de vir declarando sob a rubrica "sem movimento", fazendo-se passar, além disso, como microempresa, quando, em realidade, apresentara vultoso movimento de vendas.

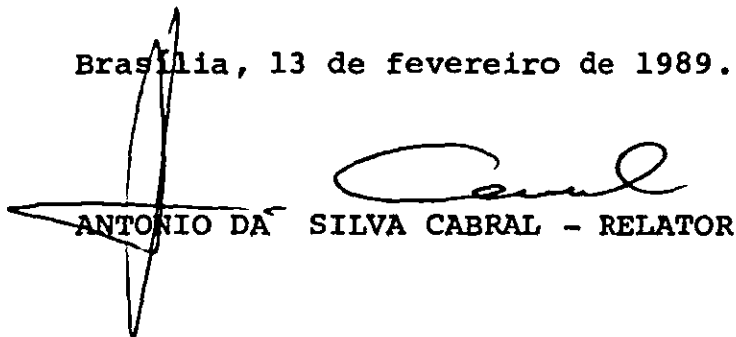
Há ainda, o agravante de a empresa ter solicitado a baixa do CGC, alegando cessação de atividade, quando continuava operando.

Os fiscais apontaram, ainda, crime de sonegação fiscal, caracterizada pelo art. 743, inciso I e II do RIR/80.

De qualquer forma, também em relação a esta matéria subsiste a questão da do prequestionamento. A empresa não contestou, no momento oportuno, a cobrança da multa.

Assim sendo, voto no sentido de serem rejeitadas as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão do primeiro grau e, no mérito, por se negar provimento ao recurso.

Brasília, 13 de fevereiro de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR