



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.001234/95-36
Recurso nº : 116.938 - Voluntário
Matéria : IRPJ e outros – Exs de 1991 e 1992
Recorrente : CALÇADÔS LUZMAR LTDA
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA/MG.
Sessão de : 15 de outubro de 1998
Acórdão nº : 103-19.700

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
ARBITRAMENTO E OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO
LEGAL**

Procede o arbitramento dos lucros quando as irregularidades apuradas na escrituração (partidas mensais) são de molde a tornar inconfiável a apuração do lucro real. Incabível, no entanto, a adjudicação, à base de cálculo dos lucros arbitrados, de receitas omitidas, face à constatação de passivo fictício e suprimentos de caixa não comprovados detectados em escrituração considerada imprestável, porque, *in casu*, a presunção legal é típica do lucro real.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS/FATURAMENTO

Insubsistente o lançamento fundamentado nos Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal.

FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL - FINSOCIAL

Insubsistindo, em parte, a exigência fiscal formulada no processo relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, igual sorte colhe o recurso voluntário interposto nos autos do processo, que tem por objeto auto de infração lavrado por mera decorrência daquele.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CALÇADOS LUZMAR LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as importâncias autuadas a título de omissão de receitas caracterizadas por "passivo fictício" e "suprimentos de caixa", vencidos nesta parte os Conselheiros Márcio Machado Caldeira (Relator) e Edson Vianna de Brito que negaram provimento; e excluir a exigência da contribuição ao PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sandra Maria Dias Nunes.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES
CONSELHEIRA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: **14 JUN 1999**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SÍLVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700
Recurso nº : 116.938
Recorrente : CALÇADOS LUZMAR LTDA.

RELATÓRIO

CALÇADOS LUZMAR LTDA., com sede em Juiz de Fora/MG, a Avenida Getúlio Vargas, 363, Centro, inscrita no CGC sob o nº. 21.572.292/0001-07, recorre a este Colegiado da decisão monocrática que indeferiu parcialmente sua impugnação de fls. 373/386, 407/409 e 410/412.

Conforme peça vestibular, fls. 02/16, foi procedido o arbitramento dos lucros dos exercícios de 1991 e 1992 e, apurada omissão de receita operacional nesses mesmos períodos.

O arbitramento dos lucros foi efetuado tendo em vista que a fiscalização concluiu ser imprestável a escrituração mantida pela empresa para fins de apuração do Lucro Real.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/21, a contribuinte, tributada com base no lucro real, escriturou o seu livro Diário de forma resumida, sem contudo, escriturar o livro Caixa. A partir de setembro/90, o movimento bancário passou a ser registrado no livro Diário. Da análise dos extratos bancários verificou-se a emissão em um mesmo dia de vários cheques de valores iguais, sendo todos eles compensados e lançados a débito da conta Caixa; este fato dominou mais de 80% da movimentação bancária. Da análise da documentação apresentada pela contribuinte, constatou-se que os totais diários comprovados eram superiores/inferiores aos totais diários dos cheques compensados, resultando em saldos a comprovar, fato que motivou a intimação à contribuinte para identificar individualizadamente em sua escrita os lançamentos correspondentes a estes saldos. A contribuinte informa que os valores (saldos) remanescentes dos cheques foram transferidos para o saldo de caixa, integrando-se aos



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

demais valores desta conta, quando são superiores aos pagamentos comprovados, e que no caso de serem inferiores, a diferença apurada foi paga através de moeda corrente retirada da conta caixa. Prossegue informando que, a identificação individualizada, não pode ser realizada, já que as diferenças não são pagamentos e sim aumento ou diminuição do saldo da conta caixa, representadas respectivamente pelas saídas e entradas de disponibilidades. Também, a dificuldade de identificação das mercadorias arroladas nos livros de Registro de Inventário, culminou com a necessidade de se proceder ao arbitramento dos lucros da empresa.

Apurou-se, também, omissão de receita operacional caracterizada por aumento de capital social, em moeda corrente, efetuado pelos sócios, sem que a efetividade da entrega e dos recursos supridos fossem devidamente comprovados e, decorrente de passivo não comprovado, referente ao saldo das contas "Outras Contas", em 31/12/91, e "Fornecedores", em 31/12/90 e 31/12/91.

Em decorrência da autuação procedida para o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), fls. 02/07, foram lavrados, também, autos de infração para o programa de integração social (pis), fls. 08/11, e para o fundo de investimento social (FINSOCIAL), fls. 12/16.

Tempestivamente, o sujeito passivo impugna os lançamentos, fls., 373/386, 407/409 e 410/412, alegando, em síntese, que:

- não houve impossibilidade de avaliação do estoque de mercadorias, constante de seu livro de Inventário, existindo, somente, uma dificuldade. Os registros se encontravam regularmente escriturados, sendo que qualquer dúvida no critério utilizado poderia ser prontamente esclarecida, im procedendo desta forma o arbitramento dos lucros efetuado;



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

- relativamente ao livro Diário não há a impossibilidade dos trabalhos de fiscalização em sua escrita, em especial na conta caixa, o que atesta a prestabilidade da escrituração, fato que afasta o arbitramento realizado. A fim de corroborar suas assertivas transcreve ementa do Acórdão CSRF/01-0642/86;

- embora escriturasse o livro Diário por partidas mensais, apresentava também lançamentos discriminativos, os quais não foram objeto de maiores exames por parte da fiscalização, conforme comprovam os fólios dos Diários anexos às fls. 387/406;

- a emissão de grandes volumes de cheques de mesmo valor, não registrados em livro Caixa, não se constitui em motivo para arbitramento de lucros, sendo que, se admitida qualquer irregularidade nesse sentido, esta, no máximo, se constituiria em omissão de receitas. No entanto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu que tais dados são incipientes para a perfeita caracterização do ilícito, sendo necessário um aprofundamento do trabalho fiscal, conforme deflui do Acórdão CSRF nº. 01-01.568/93;

- a concomitância de arbitramento de lucros e exigência relativa a receitas omitidas não se coaduna com a posição doutrinária e jurisprudencial, expressa no Acórdão nº. 103-04.423/82;

- ao desacreditar a contabilidade da empresa não pode a fiscalização estabelecer exigências tributárias de outra ordem, calcadas exclusivamente em presunções, oriundas de dados e elementos retirados daquela própria escrituração, que foi tida como imprestável;

- em relação aos lançamentos reflexos requer a sua vinculação ao que for decidido para o IRPJ e, argüi sobre a improcedência de exigência do FINSOCIAL em alíquota superior a 0,5% e sobre a inconstitucionalidade da exigência do pis com base nos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88.



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

A autoridade singular julgou parcialmente procedente os lançamentos, fls. 414/427, fundamentando sua decisão nos seguintes argumentos, em síntese:

- a empresa não obedecia o disposto no art. 160 do RIR/80, ou seja, não lançava no livro Diário, dia a dia, os atos e operações praticadas e, não mantinha registro individualizado das operações, dia a dia, em livros auxiliares. Ao admitir a escrituração resumida do Diário, em partidas mensais, o legislador torna obrigatória a escrituração de livro auxiliar em partidas diárias, conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº. 127/75;

- restou evidenciado que a empresa adotava a escrituração do livro Diário pelo método das partidas mensais sem contudo possuir os livros auxiliares exigidos pela legislação. Portanto, impossibilitado de verificar a veracidade dos valores registrados bem como de efetuar a auditoria da conta Caixa, elemento essencial numa fiscalização, procedeu com acerto o autuante ao optar pelo arbitramento;

- a escrituração do livro Inventário da empresa também passa ao largo do que prescreve o art. 163 do RIR/80. A contribuinte não se preocupou em discriminar as mercadorias, por códigos, marcas ou outras especificações que propiciassem a clara identificação e avaliação de seu estoque, não se podendo caracterizar de regular a sua escrita;

- o fato preponderante para o arbitramento foi a falta de escrituração do livro Caixa, que inviabilizou a verificação dos registros nessa conta, e, em particular, a movimentação de cheques que por ela transitaram. Irregular, portanto, também é a situação da contribuinte, optante pela tributação com base no lucro real, em não escriturar seu movimento bancário;

- ao desclassificar a escrita, pelos motivos já expostos, e arbitrar o lucro com base na receita bruta conhecida, não foram incluídos o aumento de capital social em moeda



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

corrente efetuado pelos sócios e o passivo não comprovado, referentes aos saldos de "outras contas" e "fornecedores", já que estes fatos consistem em omissão de receitas. Quanto à omissão de receitas a autuada não trouxe aos autos quaisquer elementos que ilidissent a ação fiscal desenvolvida. Mantida, portanto, está a omissão de receita, tributada conforme art. 400, parágrafo 6º. do RIR/80.

- relativamente ao pis haja vista a reprimenda da Lei Complementar nº. 07/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.448/88, a alíquota a ser aplicada no presente procedimento reflexivo seria de 0,75%; porém, a aplicação da alíquota de 0,75% resultaria superior a de 0,65% aplicada. Deve então ser mantida a tributação reflexa consubstanciada no auto de infração de fls. 08, cabendo à autoridade lançadora efetuar o devido lançamento da diferença, se assim o entender, sendo essa matéria exógena aos autos;

- quanto ao FINSOCIAL, com o advento da Medida Provisória nº 1.542/96 e suas reedições deve ser alterada a alíquota da contribuição para 0,5%;

- deve ser subtraída a aplicação da TRD no período de 04/02/91 a 29/07/91 e, a multa de lançamento de ofício no percentual de 100% deve ser convolada para 75%.

Em recurso voluntário interposto a este Colegiado (fls. 431/440) o contribuinte reporta-se às razões aduzidas quando de sua peça impugnaria apresentada para o IRPJ.

A Procuradoria da Fazenda Nacional em contra-razões às fls. 442 requer que seja mantida a decisão da autoridade singular.

É o relatório



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo devendo, pois, ser conhecido.

Conforme relatado, a contribuinte, optante pela tributação com base no lucro real, teve seus lucros arbitrados nos períodos base de 1990 e 1991. Os motivos determinantes do arbitramento foi a irregular escrituração do livro de Registro de Inventário, a falta de livro auxiliar (Caixa) quando sua escrituração era em partidas mensais, bem como pela falta de identificação na escrita contábil, da destinação de vários cheques emitidos.

Analisando-se o livro Diário, a partir das cópias anexadas pela recorrente durante a fase impugnatória, verifica-se que os lançamentos, a despeito de serem efetuados apenas uma vez em cada mês, com a data do último dia, não se encontram em partidas mensais. Os lançamentos estão individualizados para cada uma de suas operações, conforme se visualiza as fls. 387/406. Desta forma, apenas neste particular, não se pode considerar a escrita imprestável para fins de apuração do lucro real, devendo ser analisados os outros fatores determinantes do arbitramento.

Alega a autoridade fiscalizadora que a empresa não logrou demonstrar, em sua escrituração, os lançamentos de diversos cheques emitidos, conforme intimações efetuadas durante a fase de auditoria, consistindo este fato como um dos fatores indicativos do arbitramento, juntamente com omissão de receitas. Também este fato, isoladamente, não determina o arbitramento dos lucros pois, trata-se de indicativo de possível omissão de receita.

Quanto a irregularidade de escrituração do livro de inventário, pelo exame das cópias anexadas aos autos (fls.116/355), constata-se que os produtos comercializados



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

pela empresa são identificados por códigos. Entretanto, para cada código existem diversos preços por peça. Tal fato não permite identificar cada produto em estoque, uma vez que a cada código são arrolados produtos diversos.

Para uma auditoria de estoque, no sentido de verificar a correta determinação do lucro real feita pelo contribuinte, o livro de Registro de Inventário deve ter arrolados, com especificações que facilitem a identificação das mercadorias, os bens existentes ao final de cada período-base. Isto porque, os valores consignados neste livro constituem peça fundamental na apuração do lucro bruto das vendas de mercadorias e consequentemente do lucro real.

Assim, da forma em que foi escriturado o livro de Inventário, sem a real identificação dos produtos, não pode a fiscalização verificar se os valores ali consignados representam o verdadeiro estoque, o que impede a verificação do lucro real.

Desta forma, ante as falhas de escrituração deste livro, cabível o arbitramento dos lucros e mantida deve ser a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Quanto à imputação de omissão de receita, por suprimento de caixa incomprovado e passivo fictício, tratando-se de matéria de prova e não logrando o sujeito passivo trazer prova da presunção legal dos artigos 180 e 181 do RIR/80, devem ser mantidas as correspondentes exigências.

Como na sessão de julgamento discutiu-se a impossibilidade de se tributar a omissão de receita, identificada pelas formas previstas nos artigos 180 e 181 do RIR/80, e ficando este relator vencido nesta matéria, por entender cabível a exigência, como posta no auto de infração, acrescento os argumentos expostos na seqüência.



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

Como foi explicitado anteriormente, a desclassificação da escrita para se calcular o imposto devido sob a forma do arbitramento dos lucros, deveu-se somente pela imprestabilidade do livro de "Registro de Inventário", este um dos fatores determinantes para confiabilidade da escrituração.

Assim, os registros contábeis estão de conformidade com a legislação comercial e fiscal, à exceção da apuração do custo dos produtos vendidos.

As provas constituem meios de se buscar a verdade dos fatos e, não existe limitação expressa referente às provas que podem ser produzidas no processo administrativo, especialmente quando se impera o princípio da verdade material.

Não havendo limitação, aplica-se o artigo 332 do Código de Processo Civil, onde se admitem como provas todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos. Entre estes meios de prova estão as presunções legais dos artigos 180 e 181 do RIR/80, quando se presume omissão de receita a existência de passivo fictício e suprimentos de caixa incomprovados.

Estes meios de prova não são específicos para a tributação com base no lucro real. São formas de se apurar a verdade dos fatos, através de presunções não afastadas pelo sujeito passivo.

No caso, a desclassificação da escrita não teve relação com os registros contábeis relativamente a suprimentos ou registros no passivo da empresa, a irregularidade teve como base a inconfiabilidade do livro de "Registro de Inventário", que não permitiu o exame, somente do custo dos produtos vendidos.

Assim, utilizou-se a fiscalização de meios de prova legalmente admitidos e efetuou a tributação com base no lucro arbitrado e as omissões, também dentro da
MSR



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

sistemática de arbitramento, não havendo, como mencionado na sessão de julgamento, mistura dos dois sistemas de apuração, lucro arbitrado e lucro real. As provas é que foram extraídas da contabilidade e constituem meios legais e legítimos, como forma de se buscar a verdade dos fatos.

Com estes fundamentos, mantive o meu voto no sentido de negar provimento quanto às omissões de receita.

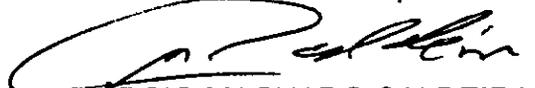
Os lançamentos decorrentes, com exceção do PIS/Faturamento, devem ser mantidos, uma vez procedente a imputação de omissão de receitas e dado a inexistência de fatos ou argumentos outros a ensejar conclusão diversa.

Entretanto, com relação ao PIS, a autuação teve como base os Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88 declarados inconstitucionais. Assim, devem ser cancelados os lançamentos efetuados com supedâneo nestes dispositivos, por serem diversos a base de cálculo e a alíquota da contribuição, com a prevista na Lei Complementar nº 7/70 (alterada pela Lei Complementar nº 17/73).

O fato do valor da exigência constituir-se em valor inferior ao devido, não é fator determinante da manutenção da tributação, uma vez que os fundamentos legais são outros e não cabe aos órgãos de julgamento modificar a caracterização da exigência, sob pena de se revestirem em autoridades lançadoras.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a contribuição para o PIS/Faturamento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998


MARCIO MACHADO CALDEIRA



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

VOTO VENCEDOR

Conselheira Designada: SANDRA MARIA DIAS NUNES.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. A ele conheço.

No que pesem os argumentos tecidos pelo ilustre Conselheiro Relator Dr. Márcio Machado Caldeira, peço venia para dele discordar pois, no caso de arbitramento de lucro com fundamento na desclassificação da escrita contábil, descabe o lançamento de omissão de receita por presunção legal, apurada nessa mesma escrituração.

De fato, a Recorrente, optante pela tributação com base no lucro real, teve seus lucros arbitrados porque irregular a escrituração do livro de Registro de Inventário, pela inexistência de livro auxiliar uma vez que sua escrituração encontrava-se em partidas mensais, bem como pela falta de identificação da destinação de vários cheques emitidos. Analisado os autos, este Colegiado entendeu cabível o arbitramento apenas em relação à escrituração irregular do Registro de Inventário, fato que impossibilitou a fiscalização de verificar os valores ali consignados e, por conseguinte, a verificação do lucro real.

Contudo, em relação à omissão de receita constatada pela falta de comprovação da efetividade da entrega e dos recursos utilizados no aumento de capital, e a não comprovação do passivo exigível com fundamento no art. 181 do RIR/80, o lançamento não procede. É certo que a omissão de receitas no regime do lucro arbitrado há de ser tributada (§ 6º do art. 400 do RIR/80), contudo, mediante prova direta da omissão. Ora, o art. 181 do RIR/80 trata de hipótese em que ao Fisco é autorizado o lançamento por presunção legal uma vez "provada por indícios na escrituração do contribuinte", a omissão de receita. A escrituração do contribuinte, portanto, há de ser analisada segundo as regras do lucro real, regime de tributação que contempla as diversas hipóteses de presunções legais: saldo credor de caixa, passivo fictício,



Processo nº : 10640.001234/95-36

Acórdão nº : 103-19.700

suprimentos de caixa fornecidos pelos sócios/acionistas quando a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstrados e distribuição disfar-

çada de lucros. Nesses casos, a escrituração é condição indispensável para a configuração da hipótese de incidência da norma. Se desclassificada a escrita por vício ou erros que a tornam imprestável, não há como aceitar as infrações nela detectadas por presunção para sustentar a tributação com fundamento no lucro arbitrado. Nesta linha de idéias, a jurisprudência administrativa. Confira-se:

Havendo arbitramento, descabe adjudicar, à base de cálculo do arbitramento, suprimentos de caixa incomprovados. (Ac. 103-04.423/82).

Procede o arbitramento dos lucros quando as irregularidades apuradas na escrituração são de molde a tornar inconfiável a apuração do lucro real. Incabível, no entanto, a adjudicação, à base de cálculo, dos lucros arbitrados de receitas omitidas, face à apuração de saldos credores de caixa detectados em escrituração considerada imprestável. (Ac. 105-6.258/91).

Comprovada a imprestabilidade da escrituração contábil para apuração do lucro real e se conhecida a receita bruta, tem procedência o arbitramento do lucro com base nessa receita. Desclassificada a escrituração contábil, por imprestável, e conseqüente arbitramento do lucro, não há como utilizar elementos constantes dessa escrituração para apurar omissão de receitas, seja a título de passivo fictício, suprimento de caixa, falta de contabilização ou para elaboração de fluxo de caixa. (Ac. 102-28.332/93).

Feitas essas considerações, e mantido o arbitramento dos lucros em decorrência da desclassificação da escrituração por imprestável, é de se excluir da base tributável as importâncias au tuadas a título de omissão de receitas caracterizada por "passivo fictício" e "suprimentos de caixa".

Quanto à exigência da contribuição ao Programa de Integração Social, é de se cancelar o lançamento em decorrência da Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal, que retirou do mundo jurídico a hipótese de incidência contida nos autos. Não se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

14

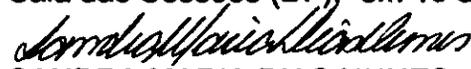
Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

trata, à evidência, de alíquota maior ou menor na determinação da exação, e sim de inconsistência na fundamentação legal (art. 142 do CTN).

No que se refere à exigência do FINSOCIAL, e considerando que a recorrente não apresentou qualquer defesa específica, não lhe resta outra sorte senão a do processo relativo do imposto de renda da pessoa jurídica. Assim, deve-se ajustar a matéria tributável ao decidido em relação àquele (IRPJ).

Isto posto, voto no sentido de que se conheça o recurso por tempestivo e interposto na forma da lei para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da tributação as importâncias autuadas a título de omissão de receitas caracterizada por "passivo fictício" e "suprimentos de caixa"; excluir a exigência do PIS/Faturamento; e ajustar a exigência do FINSOCIAL.

Sala das Sessões (DF), em 15 de outubro de 1998.


SANDRA MARIA DIAS NUNES



Processo nº : 10640.001234/95-36
Acórdão nº : 103-19.700

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **14 JUN 1999**


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em **30.6.1999.**


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL