



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001422/93-84
Recurso nº. : 110.067
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1989 e 1990
Recorrente : BRASIL FLOWERS S/A.
Recorrida : DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 10 de dezembro de 1997
Acórdão nº. : 108-04.806

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL: Incabível o arbitramento do lucro tributável quando a contribuinte comprova possuir escrituração contábil, em condições de recomposição quanto à sua forma ou conteúdo, que possibilite ao fisco, por meio de procedimentos de auditoria, a apuração da matéria tributável e a conseqüente determinação do lucro real.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BRASIL FLOWERS S/A.

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 OUT 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ ANTONIO MINATEL, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806
Recurso nº. : 110.067
Recorrente : BRASIL FLOWERS S/A.

RELATÓRIO

Contra a recorrente foi lavrado auto de infração de fls. 12/18, para exigência do imposto de renda pessoa jurídica e acréscimos legais, por ter a fiscalização constatado irregularidades na escrituração contábil da empresa, falta de apresentação de Livro de Inventário e Diário em partidas mensais, o que motivou o arbitramento do seu lucro tributável, nos exercícios de 1989 e 1990 nos valores de CZ\$142.119.100,00 e CZ\$20.098.666,00, respectivamente.

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação que foi protocolizada em 13/09/93, em cujo arrazoado de fls. 52/65 alegou em síntese o seguinte:

a) tem sua escrituração fundamental mantida corretamente e, naqueles aspectos formais onde há irregularidades, elas, de modo algum invalidam os registros feitos, tão pouco impossibilitam a constatação da veracidade e correção das declarações anuais de rendimentos apresentadas;

b) é mantida pela impugnante escrituração regular em livros e controles apropriados, os quais foram colocados à disposição da autoridade fiscal para os exames considerados necessários. Descabe, em absoluto, a alegação aduzida acerca da não observância do art. 157 do RIR/80, evidenciado que está o seu estrito cumprimento;

c) ainda que seja alegada qualquer irregularidade formal, a documentação apresentada pela impugnante é suficiente para a perfeita aferição do lucro real. A jurisprudência administrativa e judiciária se sedimentaram no sentido de

Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

que a desclassificação da escrita só é justificável quando há, comprovadamente, vícios, erros ou deficiências de tal ordem que a torne imprestável, como instrumento eficaz para a determinação do lucro e, ainda, com evidentes provas de sonegação. Em outras palavras, se a autoridade fiscal dispuser de meios hábeis para a correta verificação da situação contábil do contribuinte, como de fato dispunha no caso em questão, não há que se falar em desclassificação da escrita;

d) que embora a contabilização tenha sido efetuada mensalmente com a data do último dia de cada mês, os lançamentos contábeis foram feitos individualmente, podendo, pela leitura do Livro Diário, ser identificado perfeitamente cada lançamento;

e) para transparência das operações financeiras, toda entrada e saída de numerário é efetuada através da conta bancária, sendo que a conta caixa é utilizada como fundo fixo, para apenas atendimento à pequenas despesas;

f) na conta bancos, embora contabilizada em cada último dia do mês, é identificado o valor de cada cheque emitido e cada depósito efetuado, sendo perfeitamente identificado o saldo diário pelo extrato bancário;

g) transcreve acórdãos deste Conselho e da esfera judicial para consolidar seu entendimento que as falhas sanáveis na escrituração não podem acarretar medida extrema do arbitramento do lucro;

h) quanto a falta de escrituração do Livro de Inventário, a empresa não adota procedimento de contabilidade de custos, em virtude de ter como atividade exclusiva o cultivo e venda de flores. Este tipo de produto não comporta estocagem e que tinha a movimentação de compra e venda com controles internos, relação de estoques e fichas kardex e que as fichas kardex extraviadas foram localizadas dias após a última visita do fisco;

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'J' and the other 'Gd'.

Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

i) que adubos, fertilizantes, defensivos e plásticos utilizados para estufa, são materiais de manutenção das instalações e correção de solo, sendo o registro contábil de sua efetiva utilização perfeitamente apropriável como despesa;

j) que não industrializa quaisquer mercadorias, restringindo as suas atividades ao cultivo e venda de rosas, não podendo ser levada em consideração as afirmações do fisco de que a empresa não possui contabilidade de custos coordenada e integrada com a contabilidade geral, visto que sua própria atividade não comporta tal sistema de custo;

~~l) que o fisco deveria ao constatar irregularidade formal na escrituração da empresa intimá-la a regularizar tal situação dentro de determinado prazo antes de lançar mão da medida extrema que é a desclassificação da escrita;~~

m) não concorda com a inclusão da variação monetária ativa na base de cálculo do arbitramento, por estar o fisco inovando o que é definido em lei;

n) requer a realização de perícia, tendo em vista que não houve aprofundamento no exame dos documentos e informações por parte do fisco, enumerando seus quesitos e indicando seu perito;

Às fls. 404/408 o autor do feito manifesta-se pela manutenção do lançamento.

Em 07/11/94 foi prolatada a Decisão 101/94, fls. 411/421, onde a autoridade julgadora, repelindo as alegações apresentadas pela autuada, manteve integralmente a exigência lançada, estando suas conclusões sintetizadas no seguinte ementário:

“Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Lucro Arbitrado.

A escrituração resumida, por partidas mensais, do livro Diário e dos livros auxiliares, bem como a inexistência do livro Registro de



Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

Inventário, enseja a desclassificação da contabilidade da contribuinte, dando lugar ao arbitramento de seu lucro.

Na determinação do lucro arbitrado devem ser observadas as determinações expressas na Portaria MF nº 22/79, tanto em relação aos percentuais de arbitramento como em relação à adição das receitas não operacionais.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificada em 31/01/95, AR de fls. 424, e irresignada com a Decisão de Primeira Instância, apresentou recurso voluntário que foi protocolizado em 02/03/95, em cujo arrazoado de fls. 426/436 volta a repisar os mesmos argumentos já expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

VOTO

Conselheiro: NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A exigência fiscal consubstanciada por meio do auto de infração de fls. 12/18, de cuja decisão em primeira instância a pessoa jurídica vem recorrer, consta caracterizada como arbitramento do lucro tributável nos exercícios de 1989 e 1990, por ter sido considerada imprestável a contabilidade, em virtude da falta de apresentação do Livro Registro de Inventários e da escrituração do Diário em partidas mensais, sem o suporte de livros auxiliares detalhados.

A empresa Brasil Flowers S/A., nos exercícios de 1989 e 1990, ao ser tributada pelo regime do Lucro Real, declarações às fls. 19/37, deveria, para apresentação dos resultados do período, manter escrituração contábil em boas condições, respeitando as técnicas e normas contábeis, apurando o lucro líquido do exercício, demonstrando seu efetivo resultado, apurado a cada ano, adotando as condutas impostas pela legislação comercial e fiscal.

Tem este Conselho sistematicamente firmado posição de que o arbitramento como forma de apuração do lucro tributável é medida extrema, que somente se justifica na hipótese de absoluta imprestabilidade da escrita do contribuinte, como forma de apuração do lucro real. Assim, pequenos senões que poderiam ser corrigidos pela empresa a tempo, não justificam, em absoluto, a adoção do arbitramento.



Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

A jurisprudência deste tribunal, traduzida pelas ementas a seguir, demonstram que cabe ao Fisco esgotar todos os meios de verificação, no intuito de apurar o lucro real, antes de concluir pela imprestabilidade da escrituração contábil, com sua conseqüente desclassificação:

*"Acórdão nº: CSRF/01-02.201
Sessão de : 07 DE JULHO DE 1997*

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA - A desclassificação da escrituração contábil somente deve ocorrer quando apurados inúmeras deficiências, que não são aqueles que constam da escrituração, e que são totalmente evitadas de vícios absolutamente incontornáveis.

Recurso negado

*Acórdão nº.: CSRF/01-1.819
Sessão de 20 de Fevereiro de 1995
IRPJ - ARBITRAMENTO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO ESCRITURADO "X" REGISTROS DE CAIXA - DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA.*

A desclassificação de escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração do lucro real da empresa. No caso dos autos, o fisco tinha plenas condições de apurar a matéria tributável, diante os levantamentos por ele feitos, sem necessidade de desclassificar a escrita.

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

*Acórdão nº.: CSRF/01-1.820
Sessão de 20 de Fevereiro de 1995
ARBITRAMENTO - Incabível o arbitramento dos lucros dos últimos cinco exercícios de pessoa jurídica que durante a fase de fiscalização, que durou mais de 22 (vinte e dois) meses, apresentou todos os livros e documentos solicitados e não detectou o Fisco qualquer irregularidade na escrituração ou no preenchimento das declarações de rendimentos apresentadas, ainda que decorrente de resposta genérica do gerente da empresa de que se encontrava impossibilitado de atender à intimação para nova apresentação de livros e documentos, em função de incêndio ocorrido em depósito distante da sede da pessoa jurídica, quando o bom senso e a lógica*

Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

indicava que grande parte dos elementos solicitados se encontrava na sede da empresa e na sua filial.

Recurso especial a que se dá provimento.

Acórdão nº. : CSRF/01-1.683

Sessão de 16 de Maio de 1994

*ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL -
DESCCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA - Não pode prosperar
lançamento tributário que tenha por base lucro arbitrado sob o
fundamento de que a pessoa jurídica mantinha
registros paralelos de parte de suas operações, quando tal assertiva
não está comprovada nos autos do processo. A simples existência
de balanços cujos resultados foram adulterados pode, no máximo, se
constituir no indício de que irregularidades foram praticadas,
servindo, desta forma, como indicativo de que as investigações
deveriam ser aprofundadas com vistas à coleta do elemento
probatório, não se apresentando aqueles elementos, isoladamente,
como suficientes para tornar imprestável a escrituração mantida pela
pessoa jurídica, da qual foram extraídos os elementos utilizados para
preenchimento da declaração de rendimentos apresentados de forma
oportuna à receita federal.*

*Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por
unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso."*

No caso em tela, vejo que não pode prosperar a exigência fiscal tendo em vista que o Fisco não esgotou todos os meios à sua disposição, seus procedimentos de auditoria, para constatar a veracidade do Lucro Contábil da empresa e por conseqüência, o Lucro Real dos períodos fiscalizados.

Com efeito, não consta dos autos nenhuma intimação para que a ora recorrente efetuasse a recomposição ou demonstrasse as contas principais de sua escrituração, lançada por partidas mensais, que não estavam respaldadas em livros auxiliares detalhados.

Afirma a empresa que no Diário cada lançamento, efetuado no último dia do mês, informa de maneira farta o histórico do fato contábil contabilizado e que toda a movimentação de numerário é feita por bancos, sendo a conta Caixa utilizada apenas como fundo fixo, para suprir despesas de pequena monta.



Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

Além disso, a falta do Livro Registro de Inventários poderia ser superada pelo fisco em sua auditoria, pela análise dos elementos que dispunha, notas fiscais, fichas de controle de estoque, etc., porque o saldo dos estoques de produtos acabados, insumos e material de embalagens no final dos períodos-base de 1988 e 1989 foi é igual a zero, como podemos perceber nas declarações de rendimentos de fls. 20 e 27, não influenciando diretamente a determinação do resultado do exercício naqueles períodos.

Assim manifesta-se Alberto Xavier a respeito de arbitramento :

“Em matéria de lucro arbitrado há, pois, que distinguir a atividade administrativa de declaração de pressupostos da aplicação da base de cálculo subsidiária ou de segundo grau, definida em lei, da atividade administrativa de natureza instrutória indiciária, que ocorrerá subsidiariamente à verificação da impossibilidade de aplicação da própria base de cálculo substitutiva.

Ocorre, assim, um processo de progressiva adaptação à realidade: num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau - que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta; num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade da apuração da própria base subsidiária - a receita bruta - a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo.

A passagem de uma fase para a fase subsequente depende sempre, da demonstração, pelo Fisco, dos respectivos pressupostos legais no cumprimento do seu dever de fundamentação dos atos administrativos: a imprestabilidade da escrituração, para legitimar a substituição do lucro real pelo percentual da receita bruta como base de cálculo legal do tributo; a impossibilidade de apuração da receita bruta, para legitimar a substituição da sua prova direta por uma prova indiciária.

Coloca-se o problema central de saber em que casos é legítima a afirmação de que os “vícios, erros ou deficiências” dos

Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

lançamentos contábeis tornam a escrituração imprestável para determinar o lucro real.

A referida expressão da lei revela desde logo que a escrituração pode conter vícios, erros ou deficiências sem que tal fato arraste automaticamente a sua desclassificação global, com a conseqüente legitimidade da faculdade de arbitrar o lucro, se tais irregularidades não a tornarem imprestável para determinar o lucro real. Assim se o Fisco, no exercício do seu poder-dever de investigação, tiver meios de comprovar as parcelas de lucro erroneamente escrituradas pelo contribuinte, deve ele suprir officiosamente tal vício, erro ou deficiência, restaurando a verdade material e efetuando as necessárias retificações.

Na escrituração composta por centenas, milhares ou milhões de lançamentos contábeis o vício de um ou mais não afeta por si só o valor probatório do conjunto. É, em matéria de escrituração mercantil, aplicação do velho brocardo "utile per inutile non vitiatur", que de há muito é critério pacífico na interpretação dos negócios jurídicos. Da mesma maneira que na teoria geral de contratos o vício de uma cláusula não afeta necessariamente a validade do todo, a não ser que se comprove a absoluta indivisibilidade do negócio, também, no domínio do valor probatório da escrituração mercantil, os vícios dos lançamentos isolados em que ela se traduz só afetam o valor probatório do conjunto se forem suscetíveis de afetar a sua adequação ao objetivo principal que visa, ou seja, a determinação do lucro real.

Torna-se, pois, necessário distinguir com o maior rigor os vícios dos lançamentos contábeis individualmente considerados da imprestabilidade da escrituração no seu conjunto. Os primeiros, sejam de ordem substancial ou formal (por exemplo, por violação às regras do artigo 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969) esgotam a sua eficácia na modificação do regime probatório dos fatos concretos a que se referem. Assim, lançamentos evitados de erro substancial ou não registrados com individualização e clareza não podem prevalecer-se da regra do artigo 9º, parágrafo 1º, do Decreto-lei 1.598/77, segundo a qual a escrituração faz prova da sua inveracidade. Em tais casos pode legitimamente o Fisco recusar o valor probatório de tais lançamentos, independentemente de uma demonstração específica da sua inveracidade. O que não pode é extrair desses vícios, por mais numerosos que sejam, a conseqüência de substituir aprova direta da base de cálculo primária pelo arbitramento.



Processo nº. : 10640.001422/93-84
Acórdão nº. : 108-04.806

Esta substituição só pode ocorrer se os vícios dos lançamentos arrastarem a imprestabilidade da escrituração no seu conjunto.”

Assim, pela ocorrência da possibilidade da recomposição da escrita quanto a diversos aspectos e a superação, pelo uso de controles paralelos, de vícios que a mesma continha, quanto aos lançamentos apoiados em livros auxiliares também resumidos, entendo que o arbitramento foi medida precipitada, tendo o Fisco as condições, mesmo que mínimas, de efetuar seus procedimentos de auditoria para conferência do lucro real.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso de fls. 426/436.

Sala das Sessões - DF, em 10 de dezembro de 1997.


NELSON LOSSÓ FILHO

