

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

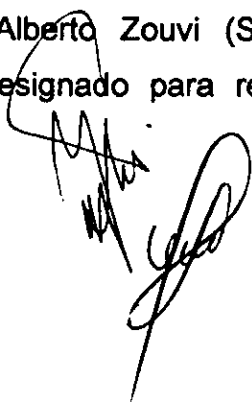
Processo nº : 10640.002096/96-11
Recurso nº : 116.917
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1992 a 1995
Recorrente : CERVEJARIA AMERICANA LTDA.
Recorrida : DRJ – JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 16 DE MARÇO DE 1999
Acórdão nº : 105-12.747

IRPJ – ARBITRAMENTO: A escrituração contábil procedida por partidas mensais, desacompanhadas de livros auxiliares que individualizem seus valores, pode ensejar o arbitramento do resultado fiscal da empresa. Erros de apuração no valor dos estoques podem ensejar o arbitramento de seu valor, nunca, porém, o arbitramento do resultado fiscal da empresa.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERVEJARIA AMERICANA LTDA.

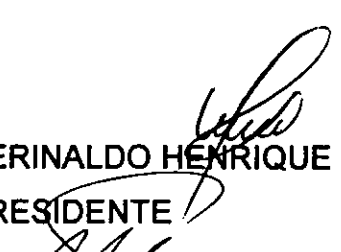
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada pelo contribuinte de CONVERTER o julgamento em diligência e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: afastar integralmente as exigências (IRPJ, IRF e Contribuição Social) relativas aos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega (Relator), Nilton Pêss e Alberto Zouvi (Suplente convocado), que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.



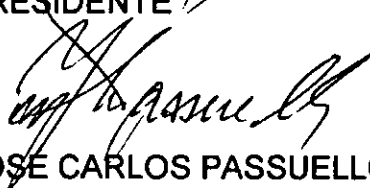
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11

ACÓRDÃO Nº : 105-12.747



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE



JOSE CARLOS PASSUELLO
RELATOR – DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

RECURSO Nº : 116.917
RECORRENTE : CERVEJARIA AMERICANA LTDA.

RELATÓRIO

CERVEJARIA AMERICANA LTDA, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela DRJ em Juiz de Fora – MG, constante das fls. 258/267, da qual foi cientificada em 18/11/1997 (fls. 273), por meio do recurso protocolado em 16/12/1997 (fls. 274).

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 91/151, na área do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica relativo aos períodos de apuração correspondentes ao exercício de 1992 e aos anos-calendário de 1992 a 1995, em função do arbitramento de seus lucros. Foram ainda exigidos, como lançamentos reflexos, o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Arbitrado (Auto de Infração às fls. 152/172) e a Contribuição Social sobre o Lucro (Auto de Infração às fls. 173/187).

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 83/88, anexo à peça vestibular, o procedimento adotado se justifica em função da constatação dos fatos a seguir sintetizados:

1. a empresa se encontrava omissa na obrigação de entrega das declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário de 1994 e 1995;

2. a fiscalizada, empresa do ramo industrial, informou não manter contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração, avaliando os produtos acabados e em elaboração, adotando os critérios

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

constantes do artigo 187 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto no. 85.450, de 04/12/1980 – RIR/80 (fls. 06);

3. inexistência do livro Registro de Controle da Produção e Estoque, modelo 3, tendo sido apresentados mapas denominados *Razão de Estoque*, cuja análise leva a supor, tratar-se de um controle permanente dos insumos utilizados na produção;

4. tendo sido constatado o registro de ajustes nos estoques constantes dos livros de Inventário de nº 03 e 04, ocorridos em dezembro de 1995 e janeiro de 1996, foi a empresa intimada a justificar o fato, tendo esta esclarecido que, em função da falta de recursos e a necessidade de contenção de despesas, mantém controles mínimos, apenas para atender à legislação; em razão disto, *"...os ajustes ocorridos nos estoques em janeiro de 1996, foi que foi elaborada uma contagem física dos estoques, para apuração de sua real quantidade e valor. Tal medida se deve ao motivo de que a empresa nunca contabilizou perdas de produção, como rótulos de papel, plástico, tampas, etc. e que estes números constavam de seus estoques de forma incorreta..."*; esclareceu ainda a fiscalizada, que, por aquele motivo, adotou o critério de contabilizar o consumo de matéria prima, de acordo com a fórmula de cada produto produzido (correspondência às fls. 49/50).

5. novamente intimada a prestar esclarecimentos adicionais, informou a empresa que desde 1991, adota a aludida sistemática, tendo realizado em dezembro de 1995, apenas uma contagem parcial de seus estoques, a qual determinou o primeiro ajuste efetuado no Inventário (documento às fls. 68).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11

ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

6. a seguir, a autoridade fiscal elenca uma série de dispositivos da legislação tributária concernentes às regras de apuração dos resultados da pessoa jurídica, relacionadas ao registro de estoques, o qual pressupõe a sua contagem física (artigo 182 do RIR/80, artigo 14 do Decreto-lei nº 1.598/1977, subitem 2.3 do Parecer Normativo CST nº 06/1979, artigo 51 da Lei nº 8.383/1991, Instrução Normativa RF nº 56/1992, artigo 3º da Lei nº 8.541/1992, Instrução Normativa SRF nº 98/1993 e artigo 37, § 6º da Lei nº 8.981/1995), para concluir que o procedimento adotado pela fiscalizada não encontra amparo nas leis comerciais e fiscais e tornam os resultados apurados a partir de dezembro de 1991, não confiáveis para determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, visto que os seus custos foram afetados pela falta de cotejamento dos estoques físicos com as quantidades registradas no livro de Inventário;

7. acrescenta o autor do feito que os livros Diário de nº 08 e 09, onde se acham registradas as operações dos anos de 1991 e 1992, foram escriturados pelo método das partidas mensais, sem a utilização de livros auxiliares para registro individuado, relativamente às contas cujas operações são numerosas, como "Caixa", "Bancos", "Clientes", etc., contrariando o artigo 160, § 1º do RIR/80;

8. por fim, destaca o autuante que no ano-calendário de 1993, foi constatada uma série de outras irregularidades na escrituração contábil da contribuinte, tais como passivo não comprovado nas contas de "Fornecedores", "Empréstimos" e "Obrigações Tributárias e Previdenciárias", falta de comprovação de despesas concernentes a variações monetárias passivas, e lançamentos, como despesas com juros, de valores utilizados para pagamento (liquidação) de empréstimos bancários, conforme demonstrativos e documentação anexada aos

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

autos. Por todo o exposto, concluiu a autoridade fiscal, não restar outra alternativa a não ser o abandono da escrita do contribuinte e a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social com base no lucro arbitrado.

Em impugnação tempestivamente apresentada (fls. 189/196), a autuada se insurgiu contra o lançamento, citando diversos julgados versando sobre a matéria e trazendo os argumentos a seguir sintetizados:

1. cerceamento do direito de defesa, uma vez que não recebeu cópia do Relatório Fiscal citado no Auto de Infração;

2. a escrituração da empresa atende todos os requisitos da legislação tributária, tanto no concernente ao livro Diário, quanto aos livros auxiliares e os da escrituração fiscal, os quais mantêm regularmente registrados;

3. o agente fiscal confundiu período de apuração, com exercício, quando da aplicação dos percentuais de arbitramento do lucro, contrariando as normas previstas em portarias do Ministro da Fazenda que regulam a matéria, em flagrante prejuízo para a fiscalizada.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a exigência, reduzindo, de ofício, o percentual da multa aplicada (artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, c/c artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/1966 – CTN, e AD(N) COSIT nº 01/1997), conforme Decisão de fls. 258/267.

Com relação à preliminar de cerceamento do direito de defesa, o julgador monocrático, afasta a alegação da impugnante, reportando-se ao próprio

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

Relatório de fls. 83/88, onde consta, ao seu final, a assinatura de um dos sócios da fiscalizada, o qual, na oportunidade, tomou ciência e recebeu uma via do documento.

Quanto ao mérito, a decisão em comento se acha assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

LUCRO ARBITRADO

Hipóteses de Arbitramento. Dever de Escriturar - Arbitra-se o lucro quando a pessoa jurídica optar pela tributação com base no lucro real sem a devida escrituração auxiliar ao livro Diário, tendo este sido escriturado por partidas mensais.

Hipóteses de Arbitramento. Ausência de Levantamento Físico de Estoque – A escrituração do livro Registro de Inventário, sem o devido cotejo com o estoque físico existente retira da contabilidade o poder de conferir realidade nela apontada."

A questão dos coeficientes adotados para o arbitramento, foi apreciada pela autoridade julgadora singular, com o fundamento de que a partir do ano-calendário de 1992, com a edição da Lei nº 8.383/1991, o período de apuração dos resultados da pessoa jurídica passou a ser mensal, sistemática aplicável também ao arbitramento dos lucros; entretanto, por ausência de uma normatização que viesse substituir as regras contidas na Instrução Normativa SRF nº 108/1980, o percentual de 15% da receita bruta, aplicado ao período-base de 1991, foi majorado em 20% para os períodos de apuração do ano-calendário de 1992, permanecendo fixo ao longo do ano (18%).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

Em relação ao ano-calendário de 1993, observou-se o disposto nos artigos 7º da Portaria MF nº 524/1993 e 8º da Instrução Normativa SRF nº 79/1993, fazendo-se incidir, em relação ao período mensal anterior, o percentual de agravamento de 6%, limitado ao dobro do coeficiente inicial (no caso, 30%), o que determinou que fosse este o percentual adotado a partir de outubro de 1993, estando correto, portanto, o procedimento fiscal, neste particular.

Através do recurso de fls. 275/286, instruído com os documentos de fls. 287/341, a contribuinte vem de requerer a este Colegiado, a reforma da decisão de 1º grau, trazendo os mesmos argumentos de mérito contidos na impugnação, acrescentando, em síntese, o seguinte:

1. o arbitramento dos lucros, por se constituir medida extrema, somente pode ser admitido em caso de inexistência de escrita, ou havendo escrituração, essa seja infundada, cercada de falsidade ou má-fé, sendo vedada, portanto, sua utilização pelo fisco quando o contribuinte mantenha escrita, mesmo quando esta se apresenta falha ou imperfeita, mas passível de retificação, segundo o que dispõe o artigo 148 do Código Tributário Nacional;

2. não procede a alegação de que os livros Diário referentes aos anos de 1991 e 1992 foram escriturados pelo método das partidas mensais sem a utilização de livros auxiliares para o registro individualizado, contida na decisão ora recorrida, uma vez que a empresa mantinha, para aquele fim, *Sumários de Fichas de Contabilidade*, devidamente registrados na Junta Comercial, conforme cópias anexas (fls. 324/337);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

3. com relação ao controle de estoques, admite a recorrente, que, efetivamente, contabilizou o consumo de seus insumos, no período de 1991 a 1995, de acordo com a fórmula de produção de cada produto; entretanto, os demais itens dos estoques – produtos acabados e em elaboração – possuíam os devidos controles físicos; releva ainda notar que, pelas dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa, os estoques de insumos sempre foram de valores irrelevantes, pois as compras se limitavam ao mínimo necessário para consumo imediato, além do que, a aludida ausência de levantamento físico, privilegiou o fisco pois a recorrente postergou a apropriação de despesas, tais como quebras, perdas de estoque, etc.

4. invocando a jurisprudência favorável à tese da defesa, a recorrente volta a contestar a adoção dos coeficientes de arbitramento constantes do procedimento fiscal, particularmente com relação aos percentuais de agravamento utilizados, sob o argumento de que estes só poderiam ser alterados a cada exercício financeiro, e não, a cada período de apuração mensal, como contido no Auto de Infração;

Para encerrar, a contribuinte se insurge contra a multa de ofício, de 75%, já reduzida pela decisão recorrida, por entender indevida e se constituir em confisco tributário, vedado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, por não se tratar, a espécie dos autos, de reprimir fraude fiscal; requer ainda exame pericial, com fulcro no artigo 5º, inciso LV da CF/1988 e no artigo 17, e seu parágrafo único, do Decreto nº 70.235/1972, visando confirmar as suas alegações de defesa, formulando, para tanto, os quesitos constantes das fls. 285, os quais leio em sessão.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

Às fls. 343, consta contra-razões do representante da Procuradoria da Fazenda Nacional ao recurso interposto, pugnando pela integral manutenção da decisão de primeiro grau.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

V O T O V E N C I D O

CONSELHEIRO LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA - RELATOR

O recurso é tempestivo e, tendo em vista haver sido o sujeito passivo intimado da decisão de primeira instância, em data anterior à edição da Medida Provisória nº 1.621-30, publicada no D.O.U. de 15/12/1997, não sujeita a sua admissibilidade ao depósito instituído pelo artigo 32 do citado diploma legal. Desta forma, deve ser conhecido.

Preliminarmente, há que ser analisado o exame pericial reclamado pela recorrente, o qual, baseado no atual artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/1993, não se aplica a esta instância administrativa. Entretanto, considerando o disposto no artigo 5º, inciso LV da CF/1988, deve ser objeto de apreciação por este Colegiado, como pedido de diligência.

Como tal, devem ser afastados, de início, os quesitos que dispensam exame adicional, como aqueles que versam sobre a manutenção da escrituração da empresa, de acordo com as leis comerciais e fiscais, já que tal conclusão é da competência dos órgãos julgadores, à vista dos elementos constantes dos autos, se constituindo no próprio julgamento; e, como se verá a seguir, entendo que o processo já se acha devidamente instruído. Outros, por irrelevantes para o deslinde da questão, não justificam a realização de diligência, tais como, a verificação de registro de fórmulas de produtos no Ministério da Agricultura ou se a empresa apropria seus custos de acordo com o artigo 187 do RIR/80; por fim, a questão relativa à manutenção de livros e fichas auxiliares para registro individualizado das operações realizadas em 1991 e 1992, trata-se de matéria

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

de provas, as quais poderiam ser carreadas aos autos, pela própria recorrente, como de fato foram, no caso dos *Sumários de Fichas de Contabilidade*, a serem apreciadas oportunamente.

Em função do exposto, voto no sentido de rejeitar o pedido de diligência.

Passo à análise das questões de mérito:

Conforme visto no relatório, a recorrente teve seus lucros arbitrados pela autoridade fiscal nos períodos de apuração correspondentes ao exercício de 1992 e aos anos-calendário de 1992 a 1995, pela verificação de deficiências insanáveis (em sua escrituração contábil), no dizer do autor do feito, na forma descrita no relatório de fls. 83/88.

Tais deficiências compreendem a escrituração do livro Diário pelo método das partidas mensais, sem a utilização de livros auxiliares para registro individuado das operações, nos anos de 1991 e 1992; a constatação de passivo não comprovado e de despesas igualmente não comprovadas, além de liquidação de empréstimos bancários registrada como despesas de juros, ocorridos no ano-calendário de 1993; apropriação de custos com insumos por estimativa, em função da empresa não efetuar levantamento físico dos estoques existentes por ocasião do encerramento de todos os períodos de apuração objeto do arbitramento, uma vez que o consumo de matéria-prima e materiais de embalagem, era estimado com base na composição das fórmulas dos produtos de sua fabricação, como informado pela própria recorrente. Ademais, a contribuinte, por ocasião do início da fiscalização, se achava omissa na obrigação da entrega das declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário de 1994 e 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

Pode se concluir do exposto, que o deslinde da questão ora posta consiste em se averiguar, diante da peça acusatória, dos argumentos da defesa e dos elementos de prova contidos nos autos, se a escrituração da pessoa jurídica fiscalizada era mantida de acordo com as leis comerciais e fiscais e/ou se esta continha vícios, erros ou deficiências que a tornassem imprestável para determinar o lucro real, uma vez que o procedimento fiscal teve enquadramento legal nos artigos 399, incisos I e IV do RIR/80, 539, incisos I e II do RIR/94, e 47, inciso II da Lei nº 8.981/1995.

A questão da ausência de controle de estoques, elemento comum a todos os períodos objeto do arbitramento, e por isto, o mais relevante, merece anteceder as demais, na apreciação.

Inicialmente releva analisar o conceito de lucro real, o qual adotado pela fiscalizada para apurar seus resultados, foi glosado pelo procedimento fiscal, ao impor o arbitramento dos lucros. O termo *real*, na linguagem comum, significa o que existe de fato, verdadeiro.

Já do ponto de vista da legislação tributária, o lucro real, base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, se contrapõe aos conceitos de lucro presumido e lucro arbitrado, exceções à regra geral da aludida base imponible; ou seja, na impossibilidade de apuração do lucro real (no sentido mesmo da linguagem comum, *verdadeiro*), ou por faculdade prevista em lei, pode o contribuinte presumir um lucro ou tê-lo arbitrado e, a partir destes, apurar o tributo devido.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

O artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977 conceitua lucro real como o lucro líquido do período-base, com os ajustes prescritos ou autorizados pela legislação.

Portanto, ao partir do lucro líquido, o que eqüivale na lei comercial, ao resultado do período, o legislador ordinário quis que a tributação das pessoas jurídicas, como regra, se desse sobre resultados verdadeiros, apurados segundo as normas da legislação comercial, com os ajustes da lei fiscal.

Feito este preâmbulo, retorno à análise do processo.

Diz a contribuinte textualmente em sua correspondência de fls. 63, que: *"o consumo de matéria prima de cada produto foi contabilizado de acordo com as fórmulas de cada produto"* e que tal procedimento é adotado desde o ano de 1991. Em nenhum momento posterior buscou a recorrente negar a afirmativa, se limitando a justificar a falta de controle dos custos efetivos de seus insumos - quer permanente, quer através de contagens físicas periódicas dos estoques a serem inventariados - ou minimizar seus efeitos nos resultados apurados.

A ausência destes controles determinou a apuração das diferenças nos estoques de insumos em dezembro de 1995 e em janeiro de 1996, quando a contribuinte passou a efetuar levantamentos físicos, motivando o registro no livro de Inventário, de ajustes visando adequar o estoque físico ao contábil. Citadas diferenças alcançam o total de 632 toneladas de matérias-primas diversas e mais de 17 milhões de unidades de embalagens, entre rolhas metálicas e rótulos, conforme demonstrativo de fls. 84 e 85.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

Constitui fato assente em auditoria contábil e fiscal, a importância da conta representativa dos estoques da pessoa jurídica, por esta refletir diretamente nos seus custos e, por sua vez, em seus resultados tributáveis. Tanto que se constata facilmente, através de levantamentos físicos de estoques, a existência de omissão de receita por compras ou vendas sem documentação fiscal.

Conforme já mencionado pelo Relatório Fiscal, o procedimento adotado pela fiscalizada contrariou o disposto no artigo 14 do Decreto-lei nº 1.598/1977 (matriz legal dos artigos 182 do RIR/80 e 231 do RIR/94), o subitem 2.3 do Parecer Normativo CST nº 06/1979, e o artigo 4º da Instrução Normativa RF nº 56/1992, além da legislação citada no aludido relatório, que determina a apuração da base de cálculo do tributo, de acordo com as leis comerciais e fiscais.

Do exposto, conclui-se, necessariamente, que a escrituração mantida pela fiscalizada não permite a determinação do lucro real em sua inteireza, pois os custos nela registrados não são verdadeiros, no sentido de que foram apurados com base em estimativas não autorizadas pela lei, comprometendo a fidedignidade dos resultados nela demonstrados. Ou como entendeu este Colegiado, em julgamento prolatado em processo onde foi apreciado matéria similar, através do Acórdão nº 101-73.862/82, assim ementado, já invocado pela autoridade julgadora singular:

***PARTIDAS MENSAIS – INVENTÁRIO POR ESTIMATIVAS –**
Registros contábeis feitos de forma global, em lançamentos por partida mensal única, sem o apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares devidamente autenticados, e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

bem assim inventário de mercadorias tomado, em grosso, por estimativa, contrariam, na determinação do lucro real, as disposições das leis comerciais e fiscais e acarretam desprezo à escrituração com o inevitável arbitramento do lucro para efeitos tributários." (destaquei).

Resta apreciar as demais motivações argüidas pelo autuante para o arbitramento, aplicáveis a períodos de apuração distintos.

A questão da escrituração do livro Diário por partidas mensais, sem a utilização de livros auxiliares para o registro individualizado das operações relativas aos anos de 1991 e 1992, foi contestada pela ora recorrente, desde a fase impugnatória; já naquela ocasião a contribuinte argumentou manter livro Razão, ou fichas utilizadas para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, não trazendo, entretanto, qualquer elemento de prova do alegado. Relevante observar que o Termo de Início de Fiscalização (fls. 01/03), intimou a empresa, de forma redundante até, a exhibir, os livros contábeis e fiscais, os livros auxiliares da escrituração e o livro Razão.

Na fase recursal, volta a defesa a alegar a improcedência da acusação fiscal, desta vez, dizendo manter, no aludido período, *Sumários de Fichas de Contabilidade*, devidamente registrados na Junta Comercial, onde se encontravam individualizadas aquelas operações; anexa, para comprovar, as cópias de fls. 324 a 337. Compulsando-se os documentos, verifica-se que se tratam de meros termos de abertura de livros que encadernam as tais fichas, além de declarações de alteração da razão social. Como os termos citados são lavrados na própria ficha, as cópias juntadas também permitem conhecer sua natureza: coerentemente com seu título, o formulário é sucinto, trazendo apenas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

duas colunas ("Débito" e "Crédito"), com campos para indicação do documento contábil, a contrapartida do lançamento e o valor, não constando o histórico, também omitido no registro do Diário, pela falta de individualização das operações nele registradas.

Inobstante se poder entender que a ausência do histórico do lançamento não constitui óbice à aceitação das aludidas fichas como livro auxiliar a suprir a ressalva contida no § 1º do artigo 160 do RIR/80 (§ 1º do artigo 204 do RIR/94), nenhuma das cópias carreadas aos autos se acha preenchida com o registro de operações nas contas movimentadas no período, a permitir que seja verificado se os valores totalizados por períodos mensais, coincidem com aqueles registrados globalmente no livro Diário; desta forma, rejeito os documentos juntados pela recorrente, como elementos de prova.

As demais questões levantadas pela peça de acusação (omissão de receita, pela constatação de passivo não comprovado, registro de despesas inexistentes e improvadas no ano-calendário de 1993, e falta de entrega das declarações de rendimentos dos anos-calendário de 1994 e 1995), são estranhas à matéria tratada nos autos, somente justificando sua incorporação à descrição dos fatos, como reforço da tese do autuante de que a escrituração da fiscalizada continha vícios, erros e deficiências, a justificar o arbitramento do lucro. Desta forma e tendo em vista que a recorrente não se pronunciou sobre a matéria, acolho-a como verdadeira, sem, no entanto, influenciar o julgamento a ser prolatado no presente litígio.

Quanto à tese da defesa de que o arbitramento não pode ser adotado pelo fisco, quando o sujeito passivo mantém escrituração, mesmo imperfeita, mas passível de retificação, a teor do disposto no artigo 148 do CTN, a mesma não procede, uma vez que o dispositivo invocado é inaplicável à espécie

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11

ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

dos autos, seja porque este se dirige às situações em que o cálculo do tributo tenha por base o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o qual não se coaduna com o fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica - que é complexivo e considera o resultado econômico de uma série de operações realizadas ao longo de um lapso de tempo – seja porque o assunto ora tratado, se acha regulado por legislação ordinária perfeitamente consentânea com o conceito da base de cálculo do tributo, contido no artigo 44 da aludida lei complementar.

No concernente aos argumentos relativos à questão dos coeficientes de arbitramento adotados no procedimento fiscal, em que a recorrente em nada inovou no recurso em relação à peça impugnatória, entendo que o julgador singular enfrentou devidamente a matéria, ao esclarecer que a partir do ano-calendário de 1992, o tributo de que se trata passou a ter períodos de apuração mensais, carecendo de se adaptar a normatização infra-legal existente, a qual interpretava dispositivos da lei aplicada à espécie relacionada a período de apuração anual. Com efeito, o artigo 7º da Portaria MF nº 524/1993 e o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 79/1993, determinaram o agravamento mensal do coeficiente, quando a pessoa jurídica tivesse seu lucro arbitrado em mais de um período mensal, deixando de prevalecer, portanto, a regra contida na legislação anterior, de aplicação anual do agravamento. Relevante observar que os citados atos normativos constaram do enquadramento legal contido na peça vestibular, sendo omitidos pela defesa, ao laborar sua tese, a qual se reporta tão-somente aos atos anteriores à alteração introduzida pela Lei nº 8.383/1991.

Por fim, passo a analisar a alegação da recorrente de que a multa de ofício imposta na autuação - cujo percentual foi reduzido para 75% na decisão de 1º grau - constitui confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV da CF/1988,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11

ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

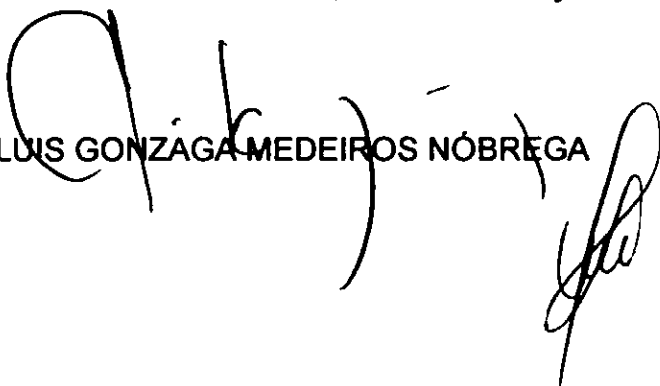
somente podendo ser aplicada nos casos de constatação de fraude, sonegação, contrabando e descaminho.

De início, constata-se o equívoco da defesa, ao invocar o dispositivo constitucional, pois tal regra do ordenamento jurídico pátrio se dirige ao legislador nacional, em todos os seus níveis, no sentido de evitar que se utilize tributo, e não multa, com efeito confiscatório. Ademais, a multa de ofício aplicada tem previsão legal (artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/1991, alterado pelo artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996), atendendo, pois, aos requisitos contidos no artigo 107, inciso V do CTN. Há ainda a ser considerado que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, a teor do artigo 136 do mesmo CTN, bastando sua constatação, para se tornar cabível a imposição da penalidade.

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, conheço do recurso, por atender os pressupostos de admissibilidade, para, rejeitando a preliminar argüida, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 16 de março de 1999


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11

ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO José Carlos Passuello – RELATOR DESIGNADO

O preciso relatório lido em plenário pelo Ilustre Relator, Dr. Luiz Gonzaga Medeiros Nóbrega, me oferece a informação de que o arbitramento imposto pela fiscalização alcançou os exercícios de 1992 a 1996, segundo sua descrição, exercício de 1992 e anos calendários de 1992 a 1995.

A divergência constatada alcança exclusivamente os exercícios de 1994 a 1996, anos-calendário de 1993, 1994 e 1995.

Mais especificamente, a parte do Relatório que me chamou atenção é aquela assim expressa:

"4. tendo sido constatado o registro de ajustes nos estoques constantes dos livros de Inventário de nº 03 e 04, ocorridos em dezembro de 1995 e janeiro de 1996, foi a empresa intimada a justificar o fato, tendo esta esclarecido que, em função da falta de recursos e a necessidade de contenção de despesas, mantém controles mínimos, apenas para atender à legislação; em razão disto, "...os ajustes ocorridos nos estoques em janeiro de 1996, foi que foi elaborada uma contagem física dos estoques, para apuração de sua real quantidade e valor. Tal medida se deve ao motivo de que a empresa nunca contabilizou perdas de produção, como rótulos de papel, plástico, tampas, etc. e que estes números constavam de seus estoques de forma incorreta..."; esclareceu ainda a fiscalizada, que, por aquele motivo, adotou o critério de contabilizar o consumo de matéria prima, de acordo com a fórmula de cada produto produzido (correspondência às fls. 49/50).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11

ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

5. novamente intimada a prestar esclarecimentos adicionais, informou a empresa que desde 1991, adota a aludida sistemática, tendo realizado em dezembro de 1995, apenas uma contagem parcial de seus estoques, a qual determinou o primeiro ajuste efetuado no Inventário (documento às fls. 68);"

De outra feita, a autoridade julgadora, sobre a matéria, assim ementou sua decisão:

"Hipóteses de Arbitramento. Ausência de Levantamento Físico de Estoque – A escrituração do livro Registro de Inventário, sem o devido cotejo com o estoque físico existente retira da contabilidade o poder de conferir realidade nela apontada."

Por oportuno, é de se esclarecer que o presente voto vencedor nada tem a ver com os períodos-base de 1991 e 1992, quando o arbitramento se deu devido a escrituração com base em partidas mensais (fls. 86).

Para os anos-calendário de 1993 em diante, o arbitramento se deu por erros de avaliação ou apuração dos estoques e se baseou, em parte, na descrição dos fatos trazida a fls. 86, assim expressa:

"Para os anos-calendários de 1993 e 1994 a Lei nº 8.541/92, art. 3º e IN SRF nº 98/93 determinam que os balancetes mensais devem ser levantados de acordo com as leis comerciais e fiscais. Relativamente ao ano-calendário de 1995, a Lei nº 8.981/95, art. 37, parágrafo 6º dispõe que as pessoas jurídicas deverão determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social de acordo com as leis comerciais e fiscais."

E, mais adiante:



21



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11

ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

"(...) visto que, os seus custos foram afetados de maneira irremediável pela falta de cotejamento dos estoques físicos com as quantidades registradas no inventário"

Com base nestes pressupostos se deu o arbitramento, uma vez que a recorrente confessou haver procedido ajustes no valor dos estoques para adequá-los a valores corretos, já que não fazia a conferência física periódica.

No meu entender, é de se ver se falhas ou erros na avaliação dos estoques é condição suficiente para ser desqualificada a contabilidade da empresa e procedido o arbitramento de seus resultados.

Quanto aos períodos em que houve a constatação de contabilização por partidas mensais, acompanho o I. Relator no seu voto.

Quanto, porém, à desclassificação da escrita por erros na apropriação dos estoques, entendo ser motivo não suficientemente relevante a ponto de contaminar totalmente a fidelidade contábil dos registros da empresa.

Entendo que cabia à fiscalização aprofundar a ação fiscal na tentativa de apurar as diferenças existentes. Isso, aceitando os lançamentos de ajuste ou procedendo a correção que fosse possível, para, ajustando o lucro real de cada período, proceder a tributação na sistemática de lucro real das eventuais diferenças constatadas.

Dessa forma, por não encontrar entre as situações elencadas na legislação de regência como ensejadoras do arbitramento, a situação descrita; por entender não ser ela suficiente para extrair a confiabilidade que se presume dos registros contábeis e, principalmente, por revestir situação típica de falha

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10640.002096/96-11
ACÓRDÃO Nº : 105-12.747

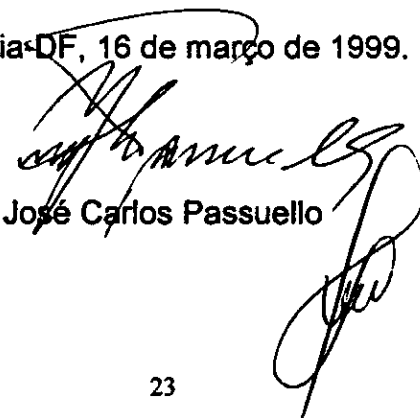
facilmente reparável pela tributação de eventual insuficiência de tributo ou de sua postergação, uma vez que a irregularidade apontada se transmite de exercício para exercício, sendo custo no ano seguinte ao acréscimo tributado, não vejo como prosperar a exigência na forma pretendida pela autoridade lançadora.

Entendo que falha na avaliação dos estoques pode ensejar o seu arbitramento (arbitramento no valor dos estoques) na forma do art. 236 do RIR/94, mas não propiciar o arbitramento dos resultados, como pretendido pela fiscalização.

A fiscalização poderia tentar calcular as diferenças nos estoques e na falta de contabilidade integrada, promover o arbitramento do valor dos estoques, tributando eventuais insuficiências. Nunca, porém, confundir o conceito de arbitramento do valor dos estoques com arbitramento do resultado da empresa.

Assim, diante do que consta do processo, voto, acompanhando o I. Relator quando mantém a exigência baseada em arbitramento por defeitos da contabilidade calcada em partidas mensais sem a discriminação dos valores individuais e, abrindo dissidência, voto por dar provimento ao recurso relativamente aos exercícios em que o arbitramento se deu com base em irregularidades na avaliação dos estoques da recorrente.

Brasília-DF, 16 de março de 1999.



José Carlos Passuello