



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

lam/

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

RECURSO Nº : 108.957

MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1987 a 1989

RECORRENTE : DOM NERY COMERCIAL LTDA.

RECORRIDA : DRF em VARGINHA-MG

SESSÃO DE : 11 de novembro de 1996

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO - DESCABIMENTO. Para que a escrituração contábil seja desclassificada e o lucro arbitrado, em razão da falta de contabilização de movimento bancário, impõe-se demonstrar, após os exames efetuados junto aos extratos bancários e à contabilidade, que, de fato, tornou-se impossível a apuração do lucro real. A simples constatação da existência de contas bancárias mantidas fora da contabilidade da pessoa jurídica não autoriza o emprego da medida extrema.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DOM NERY COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito (Relator) e Paulo Roberto Cortez. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

FORMALIZADO EM: 18 JUL 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

RECURSO Nº : 108.957

RECORRENTE : DOM NERY COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

DOM NERY COMERCIAL LTDA. recorre a este Conselho da decisão proferida pela Delegado da Receita Federal em Varginha/MG (fls. 83/87), que julgou procedente o auto de infração de fls. 01/08

2. A exigência fiscal tem por objeto o imposto de renda pessoa jurídica calculado, relativamente ao exercício financeiro de 1987, com base nas regras do lucro presumido, e, em relação aos exercícios financeiros de 1988 e 1989, com base nas regras do lucro arbitrado. No primeiro exercício o fisco constatou a existência de receita bruta de vendas, escrituradas no Registro de Apuração do ICM, em montante superior à declarada pela recorrente, excedendo, assim, ao limite permitido pela legislação vigente para ingresso no regime de tributação com base no lucro presumido. Nos exercícios seguintes, constatou-se, também, o excesso de receita bruta declarada em relação ao limite vigente para ingresso no regime de tributação simplificada, impondo-se a adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado, dada a ausência de escrituração contábil, com observância da legislação comercial e fiscal, conforme descrito às fls. 07/08.

3. O enquadramento legal que sustenta o lançamento está descrito às fls. 08.

4. O contribuinte foi cientificado da referida exigência em 11 de maio de 1992, conforme assinatura aposta no A.R. de fls. 51.

5. Em impugnação de fls. 52/57, protocolada em 28/05/92, o contribuinte alegou, em síntese:

a) a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao exercício de 1987, período-base de 1986;

b) a improcedência do arbitramento do lucro, tendo em vista possuir escrituração contábil regular.

6. Requereu, por fim, a realização de diligência de forma a se verificar a validade da sua escrituração contábil para fins de tributação com base no lucro real.

7. Em Informação Fiscal de fls. 60/61, o fiscal autuante, após rebater os argumentos contidos na peça impugnatória, opina pela manutenção do crédito tributário referente aos exercícios de 1988 e 1989, acatando, por sua vez, a preliminar de decadência argüida pelo contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

8. A autoridade de primeira instância julgou parcialmente procedente a ação fiscal, cuja decisão, de fls. 63/65, está assim ementada:

“ LUCRO PRESUMIDO - RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA

A receita bruta escriturada nos Livros Fiscais e não computada na Declaração de Rendimentos - Formulário III, deverá ser adicionada na composição do Lucro Presumido, se ultrapassar o limite estabelecido em cada período-base, será aplicada, sobre a receita bruta operacional, do dobro dos coeficientes estabelecidos no Lucro Presumido.

LUCRO PRESUMIDO - EXCESSO DE RECEITA BRUTA EM MAIS DE UM PERÍODO

No segundo ano consecutivo se a pessoa jurídica teve excesso ao seu limite fiscal não poderá optar pela tributação do lucro presumido, correto o seu arbitramento, caso a sua escrituração não for realizada dentro dos conceitos contábeis.

DECADÊNCIA DA COBRANÇA DO IMPOSTO

O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. “

9. A matéria objeto do litígio ficou circunscrita, portanto, àquela relativa aos exercícios financeiros de 1988, período-base de 1987, e 1989, período-base de 1988, cujo imposto foi determinado com base nas regras de arbitramento do lucro.

10. A recorrente apresentou, tempestivamente, recurso de fls. 70/75, aduzindo os mesmos argumentos contidos em sua peça impugnatória, no sentido de que “possui escrita contábil e que a ausência de escrituração da conta Bancos não constitui irregularidade insanável que justifique o arbitramento, tendo em vista que a movimentação do numerário se fazia exclusivamente por um banco, o Banco do Brasil, agência local.”

11. Em sua peça recursal, a recorrente requer:

a) a aceitação da tributação com base no lucro presumido em relação ao exercício de 1988/1987, primeiro ano em que se verificou excesso de receita já que o ano anterior, de 1987/1986, decaído, não pode ser tomado como base;

b) a aceitação da tributação, também, com base no lucro presumido em 1989/1988, já que, pelo lucro real, apurou prejuízo fiscal; ou

c) a aceitação da tributação pelo lucro real em ambos os exercícios, pelos fundamentos e razões expostos em sua peças impugnatória e recursal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

12. Este processo foi objeto de julgamento por esta Câmara, em sessão de 17 de novembro de 1993, cujo Acórdão de nº 107-0.773, da lavra do Conselheiro Dícler de Assunção, está assim ementado:

“ IRPJ - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NÃO APRECIÇÃO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Formalizado, na impugnação, o pedido de diligência, a autoridade julgadora não está obrigada a deferi-la, se não a entende necessária, entretanto, não poderá omitir-se na apreciação do pedido.”

13. Em seu voto, o i. relator propôs a anulação da decisão de primeira instância pela não apreciação do pedido de diligência formulado pelo contribuinte, por ocasião da impugnação, bem como solicitou que os autos fossem remetidos à repartição de origem, a fim de que outra decisão fosse prolatada em boa e regular forma, principalmente, no que dizia respeito ao pedido formulado, e, que o contribuinte fosse intimado para demonstrar a integração alegada entre a conta bancos e a conta caixa.

14. Em cumprimento à decisão consubstanciada no Acórdão nº 107.0773, a autoridade de primeira instância proferiu nova decisão (fls. 83/87), tendo assim se manifestado a respeito da realização da diligência:

“Quanto à realização de diligência para examinar a contabilidade da autuada, é dispensável e impertinente, pois não há dúvida quanto à não contabilização do movimento bancário. Também não há amparo legal para que se reabra prazo com o fito de conceder à autuada oportunidade para regularizar sua escrituração, visando influenciar o lançamento do crédito tributário efetivado através do Auto de Infração. Essa regularização, que até poderá ser efetuada, não ilidirá a autuação, uma vez que seria realizada após a lavratura do Auto de Infração. E como mencionou o Acórdão 105-1.342/85, não existe arbitramento condicional do lucro.”

15. Às fls. 91/98, as razões de recurso apresentadas pelo contribuinte, cujo teor peço vênia para ler em Plenário.

16. Como relator-sorteado, propus, em sessão de 19 de setembro de 1995, a conversão do julgamento deste processo em diligência (Resolução nº 107-0.107), aduzindo que:

“(…) o arbitramento de lucro é um recurso extremo, cuja utilização só é cabível na impossibilidade de determinação do lucro tributável com base nos outros critérios previstos na legislação fiscal (lucro real ou presumido) “

17. Naquela oportunidade conduzi meu voto no sentido de que o processo retornasse à repartição de origem, para que, procedendo às verificações necessárias, fosse



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

confirmada ou não, pela autoridade fiscal, a integração da conta Bancos à conta Caixa, bem como fosse elaborado parecer conclusivo sobre o assunto.

18. Em atendimento à Resolução nº 107.0107, a autoridade fiscal assim se manifestou acerca do assunto(fls. 321/323):

“ Por solicitação de diligência do Primeiro Conselho de Contribuintes, integrante do processo, a interessada apresentou para novo exame os extratos bancários da conta número 2.012-5 que mantinha na agência do Banco do Brasil de Pouso Alegre e o razão analítico da conta “Caixa”, relativos ao períodos-base de 1987 e 1988, cujas cópias xerox foram juntadas de fls. 103 a 320, para demonstrar a impossibilidade da confirmação da integração da conta “Bancos” à conta “Caixa”, conforme determina a proposta de diligência do Conselho de Contribuintes, uma vez que o referido razão, notadamente quanto ao ano de 1988, não apresenta saldos diários e os lançamentos não são individuados ou feitos em ordem cronológica, apurando somente saldos mensais.

Assim, a interessada foi intimada (fls. 321) a apresentar novo razão da conta “Caixa” com os lançamentos individuados e em ordem cronológica, com saldos diários, já incluindo no movimento de caixa os depósitos feitos em banco e os cheques emitidos para pagamento de despesas lançadas no caixa, resultando nos volumes 01 e 02, enviados como anexos ao processo, contendo, respectivamente, o razão analítico da conta “Caixa” dos anos de 1987 e 1988.

O novo razão elaborado pela interessada demonstra de forma cabal que o movimento bancário não está integrado ao caixa, uma vez que os saldos ficam credores, de forma permanente e crescente, a partir de fevereiro de 1987, atingindo os montantes de 17.290.920,47 em 31.12.87 e 98.637.309,60 em 31.12.88, provando a falta de origem na receita contabilizada dos depósitos efetuados em banco; por outro lado, muitos cheques emitidos pela empresa não foram lançados ao caixa porque não guardam relação com os pagamentos ali contabilizados, deixando evidente a existência de transações mantidas à margem da contabilidade.

Portanto, s.m.j., a falta de contabilização da conta “Bancos”, na contabilidade originária da interessada, não pode ser considerada falha sanável decorrente de adoção de técnica contábil alternativa, constituindo-se em elemento que instaura definitiva insegurança quanto à fidelidade da escrituração comercial, tornando-a imprestável para apuração do lucro real da empresa. “

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR-DESIGNADO

O arbitramento de lucro, quando efetuado "ex officio", é procedimento cuja modalidade de determinação da matéria mensável do imposto de renda - pessoa jurídica é considerada de extrema e excepcional medida, e, portanto, só é aconselhável se, após esgotados todas as investigações fiscais, revelar-se impossível a apuração do lucro real.

Não basta, como no caso em exame, a constatação pura e simples de que o contribuinte não contabilizou o movimento bancário, sobretudo quando os autos não esclarecem a dimensão deste movimento, para que a escrita seja desclassificada e o lucro arbitrado, cujo lançamento foi instruído apenas pelo extratos bancários.

Os autos revelam a existência de contabilidade mantida pela recorrente. Logo, ao invés do arbitramento puro e simples, poderia a fiscalização ter-se aprofundado em seus exames, oportunidade em que eventualmente teria constatado a existência de receitas mantidas à margem da escrituração regular, conforme ocorreu na fase de julgamento colegiado mediante a realização de diligência. Entretanto, ainda assim a autuação deveria tomar por base o lucro real. Afinal, omissão de receita, por si só, tampouco a falta de escrituração de movimento bancário, apenas, não autoriza a desclassificação da escrita e a adoção da medida extrema. Por outro lado, se dos exames junto à contabilidade restasse evidenciada a impossibilidade de apuração do lucro real, deveria a Fiscalização lavrar o pertinente termo de verificação, conforme disposto no artigo 641 do RIR/80, instruindo a lavratura do auto com todos os demonstrativos alusivos aos exames efetuados, onde, necessariamente, estariam discriminados, por rubricas, os valores movimentados e que acarretaram a desclassificação da contabilidade.

Não obstante aquela oportunidade, entendeu a fiscalização que o simples fato de a empresa não registrar, contabilmente, o movimento bancário (que se resume em uma só conta corrente mantida em apenas um estabelecimento bancário) instaurou-se insegurança quanto à apuração do lucro real, ensejando o arbitramento do lucro da recorrente. Ora, se sequer foi esboçada qualquer tentativa por parte da Fiscalização de se apurar o lucro real (os autos não dão conta disto), como afirmar ser impossível sua determinação?

A instrução do feito mediante lavratura de termo próprio, certificando os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

fatos autorizativos do arbitramento, anterior à lavratura do auto de infração, uma vez colocados à disposição da fiscalização os elementos solicitados em termo de início de ação fiscal, mormente a escrituração contábil, sem dúvida garantiria maior segurança ao lançamento. Mencionado termo, como já referido, deveria demonstrar que, em razão do volume de operações bancárias (saques, depósitos, aplicações, descontos de títulos, etc.), o resultado tributável não merecia crédito em razão da natureza e destinação dos valores movimentados, impondo-se, por conseguinte, a adoção do lucro arbitrado. Afinal, trata-se de acusação cujo ônus pertence à Fiscalização e por isso cabe a ela demonstrar de maneira definitiva a ocorrência da hipótese que norteou o seu procedimento.

De fato, a falta de contabilização de movimentação de contas bancárias, conforme já decidiu este Colegiado em alguns de seus arestos, poderá instaurar insegurança quanto à fidelidade do lucro real. Todavia, não basta tomar conhecimento deste fato e, em seguida, sem qualquer exame subsidiário, devidamente demonstrado nos autos, abandonar a escrita e arbitrar o lucro. É mister que da omissão de registro contábil resultem, de fato, comprovadamente, consequências tais que tornem impossível a apuração ou reconstituição do lucro real. E nos autos, isto não está evidenciado.

Conquanto a falta de escrituração de movimento bancário constitua um forte indício de que a contabilidade não traduz a verdade patrimonial ou reitoral, o que é contrário aos princípios contábeis e à legislação comercial e fiscal, é preciso que esse procedimento acarrete danos ao resultado tributável eleito pelo sujeito passivo.

Se os autos não dão conta que, de fato, a falha cometida pela recorrente implicou a impossibilidade de se apurar o lucro real, inavendo as providências fiscais retrocomentadas, o lançamento se revela totalmente inseguro, incerto, sobretudo por consistir em medida extrema e excepcionalíssima de determinação da base de cálculo do imposto.

Este entendimento encontra-se também exarado no voto que proferi, como Relator, em Sessão de 18 de outubro de 1994, acolhido pela Câmara à unanimidade, cujo acórdão recebeu o nº. 107-1.641, do qual não divirjo por se tratar de semelhante questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para declarar insubsistente o lançamento de ofício.

Sala das Sessões (DF), em 11 de novembro de 1996.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO EDSON VIANNA DE BRITO, RELATOR

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Inicialmente, cumpre observar que a exigência contida nos autos, objeto do litígio, diz respeito ao imposto de renda - pessoa jurídica relativo aos exercícios financeiros de 1988, período-base de 1987, e 1989, período-base de 1988, calculado com base nas regras de arbitramento.

Este regime de tributação foi utilizado pelo fisco, tendo em vista a constatação da existência de receita bruta, em montante superior ao limite permitido para ingresso e permanência no regime de tributação com base no lucro presumido, bem como a impossibilidade da adoção da tributação com base no lucro real, uma vez que a falta de contabilização do movimento bancário, verificada na escrituração da contribuinte, infringia o disposto no art. 12, *caput*, primeira parte, do Código Comercial, e no art. 2º da Lei nº 2.354/54, instaurando insegurança quanto à fidelidade da escrituração comercial.

Já tive oportunidade de manifestar-me a respeito dessa matéria, afirmando que a exigência do imposto de renda, calculado segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro arbitrado está em consonância com as disposições contidas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), recepcionada pela Constituição com eficácia de Lei Complementar, que ao tratar da base de cálculo do imposto de renda, dispôs que esta seria representada pelo montante real, presumido ou arbitrado.

Em consonância com esta disposição, a legislação ordinária do imposto de renda tradicionalmente adota essa formulação para efeito de determinação da base de cálculo do imposto das pessoas jurídicas.

A determinação do imposto, segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro arbitrado, é efetuada pela autoridade tributária, quando a pessoa jurídica deixa de cumprir às obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, quando for o caso.

Sua aplicação é restrita, portanto, aos casos em que, entre outros, inexistente ou apresenta-se impraticável a escrituração comercial do contribuinte. Escrituração essa, que como se sabe, é pressuposto básico, para efeito de adoção do regime de tributação com base no lucro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

real, uma vez que a determinação da matéria tributável, neste regime, tem o seu termo inicial representado pelo resultado contábil (lucro ou prejuízo) apurado em consonância com as disposições da legislação comercial e fiscal.

A legislação do imposto de renda, como é cediço, impõe às pessoas jurídicas sujeitas a tributação com base no lucro real, a obrigatoriedade de manter escrituração de todas as suas operações, observando, para tanto, as disposições das leis comerciais e fiscais, bem como conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei nº 486/69, art. 4º). Esta obrigatoriedade decorre do fato de que a determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, está sujeita à verificação pela autoridade tributária mediante o exame de livros e documentos de sua escrituração.

O arbitramento é, pois, medida de caráter extremo, cuja utilização somente é cabível nos casos previstos em lei e nos estritos limites ali contidos.

No presente caso, a alegação da recorrente no sentido de que a ausência da escrituração da conta Bancos não constituiria irregularidade insanável, uma vez que toda a movimentação bancária transitava pela conta Caixa, não foi confirmada, consoante verifica-se do teor da diligência solicitada por esta Câmara, através da Resolução nº 107.0.107, bem como do exame das folhas do livro razão da conta Caixa, relativa aos anos de 1987 e 1988, anexadas ao processo.

Assim, tendo sido constatada receita bruta em montante superior ao previsto na legislação de regência para ingresso ou permanência no regime de tributação com base no lucro presumido, correto o procedimento fiscal em arbitrar o lucro tributável, dada a imprestabilidade da escrituração contábil efetuada em desacordo com as normas constantes da legislação comercial e fiscal.

No que respeita aos demais argumentos levantados pela recorrente, entendo serem os mesmos desprovidos de qualquer fundamento jurídico, pelas razões a seguir expostas:

- a) o instituto da decadência refere-se à perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a um determinado exercício, não havendo qualquer vedação no que se refere à utilização, quando disponíveis, de dados e informações que possam repercutir na apuração da base de cálculo de exercícios subseqüentes;
- b) o regime de tributação com base no lucro presumido é um regime simplificado de apuração da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica. A opção por este regime de tributação, quando atendidos os requisitos da lei, é de inteira responsabilidade do contribuinte, cabendo a ele avaliar as vantagens e desvantagens da sua adoção, não sendo possível, após exercida a opção, argüir a existência de prejuízo fiscal, como se houvesse sido adotada a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

tributação com base no lucro real, como forma de afastar a tributação com base no lucro arbitrado, dada a opção indevida em razão do excesso de receita bruta, pelo regime de tributação simplificada.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1996.

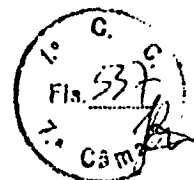


EDSON VIANNA DE BRITO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

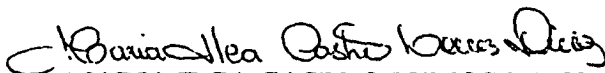


13

INTIMAÇÃO

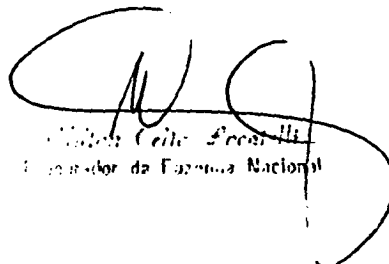
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 18 JUL 1997


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Ciente em 30/7/97

RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL


Rodrigo Pereira de Mello
Procurador da Fazenda Nacional



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



lam/

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

RECURSO Nº : 108.957

MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1987 a 1989

RECORRENTE : DOM NERY COMERCIAL LTDA.

RECORRIDA : DRF em VARGINHA-MG

SESSÃO DE : 11 de novembro de 1996

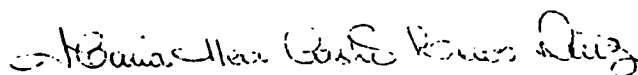
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO - DESCABIMENTO. Para que a escrituração contábil seja desclassificada e o lucro arbitrado, em razão da falta de contabilização de movimento bancário, impõe-se demonstrar, após os exames efetuados junto aos extratos bancários e à contabilidade, que, de fato, tornou-se impossível a apuração do lucro real. A simples constatação da existência de contas bancárias mantidas fora da contabilidade da pessoa jurídica não autoriza o emprego da medida extrema.

Recurso provido.

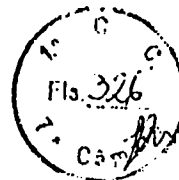
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DOM NERY COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito (Relator) e Paulo Roberto Cortez. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA .
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



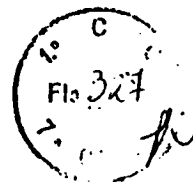
2

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

FORMALIZADO EM: 18 JUL 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



3

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543
RECURSO Nº : 108.957
RECORRENTE : DOM NERY COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

DOM NERY COMERCIAL LTDA. recorre a este Conselho da decisão proferida pela Delegado da Receita Federal em Varginha/MG (fls. 83/87), que julgou procedente o auto de infração de fls. 01/08

2. A exigência fiscal tem por objeto o imposto de renda pessoa jurídica calculado, relativamente ao exercício financeiro de 1987, com base nas regras do lucro presumido, e, em relação aos exercícios financeiros de 1988 e 1989, com base nas regras do lucro arbitrado. No primeiro exercício o fisco constatou a existência de receita bruta de vendas, escrituradas no Registro de Apuração do ICM, em montante superior à declarada pela recorrente, excedendo, assim, ao limite permitido pela legislação vigente para ingresso no regime de tributação com base no lucro presumido. Nos exercícios seguintes, constatou-se, também, o excesso de receita bruta declarada em relação ao limite vigente para ingresso no regime de tributação simplificada, impondo-se a adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado, dada a ausência de escrituração contábil, com observância da legislação comercial e fiscal, conforme descrito às fls. 07/08.

3. O enquadramento legal que sustenta o lançamento está descrito às fls. 08.

4. O contribuinte foi cientificado da referida exigência em 11 de maio de 1992, conforme assinatura aposta no A.R. de fls. 51.

5. Em impugnação de fls. 52/57, protocolada em 28/05/92, o contribuinte alegou, em síntese:

a) a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao exercício de 1987, período-base de 1986;

b) a improcedência do arbitramento do lucro, tendo em vista possuir escrituração contábil regular.

6. Requereu, por fim, a realização de diligência de forma a se verificar a validade da sua escrituração contábil para fins de tributação com base no lucro real.

7. Em Informação Fiscal de fls. 60/61, o fiscal autuante, após rebater os argumentos contidos na peça impugnatória, opina pela manutenção do crédito tributário referente aos exercícios de 1988 e 1989, acatando, por sua vez, a preliminar de decadência argüida pelo contribuinte.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

8. A autoridade de primeira instância julgou parcialmente procedente a ação fiscal, cuja decisão, de fls. 63/65, está assim ementada:

" LUCRO PRESUMIDO - RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA

A receita bruta escriturada nos Livros Fiscais e não computada na Declaração de Rendimentos - Formulário III, deverá ser adicionada na composição do Lucro Presumido, se ultrapassar o limite estabelecido em cada período-base, será aplicada, sobre a receita bruta operacional, do dobro dos coeficientes estabelecidos no Lucro Presumido.

LUCRO PRESUMIDO - EXCESSO DE RECEITA BRUTA EM MAIS DE UM PERÍODO

No segundo ano consecutivo se a pessoa jurídica teve excesso ao seu limite fiscal não poderá optar pela tributação do lucro presumido, correto o seu arbitramento, caso a sua escrituração não for realizada dentro dos conceitos contábeis.

DECADÊNCIA DA COBRANÇA DO IMPOSTO

O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. "

9. A matéria objeto do litígio ficou circunscrita, portanto, àquela relativa aos exercícios financeiros de 1988, período-base de 1987, e 1989, período-base de 1988, cujo imposto foi determinado com base nas regras de arbitramento do lucro.

10. A recorrente apresentou, tempestivamente, recurso de fls. 70/75, aduzindo os mesmos argumentos contidos em sua peça impugnatória, no sentido de que "possui escrita contábil e que a ausência de escrituração da conta Bancos não constitui irregularidade insanável que justifique o arbitramento, tendo em vista que a movimentação do numerário se fazia exclusivamente por um banco, o Banco do Brasil, agência local."

11. Em sua peça recursal, a recorrente requer:

- a) a aceitação da tributação com base no lucro presumido em relação ao exercício de 1988/1987, primeiro ano em que se verificou excesso de receita já que o ano anterior, de 1987/1986, decaído, não pode ser tomado como base;
- b) a aceitação da tributação, também, com base no lucro presumido em 1989/1988, já que, pelo lucro real, apurou prejuízo fiscal; ou
- c) a aceitação da tributação pelo lucro real em ambos os exercícios, pelos fundamentos e razões expostos em sua peças impugnatória e recursal.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



5

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

12. Este processo foi objeto de julgamento por esta Câmara, em sessão de 17 de novembro de 1993, cujo Acórdão de nº 107-0.773, da lavra do Conselheiro Dícler de Assunção, está assim ementado:

“ IRPJ - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NÃO APRECIÇÃO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Formalizado, na impugnação, o pedido de diligência, a autoridade julgadora não está obrigada a deferi-la, se não a entende necessária, entretanto, não poderá omitir-se na apreciação do pedido.”

13. Em seu voto, o i. relator propôs a anulação da decisão de primeira instância pela não apreciação do pedido de diligência formulado pelo contribuinte, por ocasião da impugnação, bem como solicitou que os autos fossem remetidos à repartição de origem, a fim de que outra decisão fosse prolatada em boa e regular forma, principalmente, no que dizia respeito ao pedido formulado, e, que o contribuinte fosse intimado para demonstrar a integração alegada entre a conta bancos e a conta caixa.

14. Em cumprimento à decisão consubstanciada no Acórdão nº 107.0773, a autoridade de primeira instância proferiu nova decisão (fls. 83/87), tendo assim se manifestado a respeito da realização da diligência:

“Quanto à realização de diligência para examinar a contabilidade da autuada, é dispensável e impertinente, pois não há dúvida quanto à não contabilização do movimento bancário. Também não há amparo legal para que se reabra prazo com o fito de conceder à autuada oportunidade para regularizar sua escrituração, visando influenciar o lançamento do crédito tributário efetivado através do Auto de Infração. Essa regularização, que até poderá ser efetuada, não ilidirá a autuação, uma vez que seria realizada após a lavratura do Auto de Infração. E como mencionou o Acórdão 105-1.342/85, não existe arbitramento condicional do lucro.”

15. Às fls. 91/98, as razões de recurso apresentadas pelo contribuinte, cujo teor peço vênia para ler em Plenário.

16. Como relator-sorteado, propus, em sessão de 19 de setembro de 1995, a conversão do julgamento deste processo em diligência (Resolução nº 107-0.107), aduzindo que:

“(…) o arbitramento de lucro é um recurso extremo, cuja utilização só é cabível na impossibilidade de determinação do lucro tributável com base nos outros critérios previstos na legislação fiscal (lucro real ou presumido) ”

17. Naquela oportunidade conduzi meu voto no sentido de que o processo retornasse à repartição de origem, para que, procedendo às verificações necessárias, fosse

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

confirmada ou não, pela autoridade fiscal, a integração da conta Bancos à conta Caixa, bem como fosse elaborado parecer conclusivo sobre o assunto.

18. Em atendimento à Resolução nº 107.0107, a autoridade fiscal assim se manifestou acerca do assunto(fls. 321/323):

“Por solicitação de diligência do Primeiro Conselho de Contribuintes, integrante do processo, a interessada apresentou para novo exame os extratos bancários da conta número 2.012-5 que mantinha na agência do Banco do Brasil de Pouso Alegre e o razão analítico da conta “Caixa”, relativos ao períodos-base de 1987 e 1988, cujas cópias xerox foram juntadas de fls. 103 a 320, para demonstrar a impossibilidade da confirmação da integração da conta “Bancos” à conta “Caixa”, conforme determina a proposta de diligência do Conselho de Contribuintes, uma vez que o referido razão, notadamente quanto ao ano de 1988, não apresenta saldos diários e os lançamentos não são individuados ou feitos em ordem cronológica, apurando somente saldos mensais.

Assim, a interessada foi intimada (fls. 321) a apresentar novo razão da conta “Caixa” com os lançamentos individuados e em ordem cronológica, com saldos diários, já incluindo no movimento de caixa os depósitos feitos em banco e os cheques emitidos para pagamento de despesas lançadas no caixa, resultando nos volumes 01 e 02, enviados como anexos ao processo, contendo, respectivamente, o razão analítico da conta “Caixa” dos anos de 1987 e 1988.

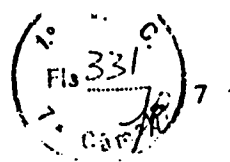
O novo razão elaborado pela interessada demonstra de forma cabal que o movimento bancário não está integrado ao caixa, uma vez que os saldos ficam credores, de forma permanente e crescente, a partir de fevereiro de 1987, atingindo os montantes de 17.290.920,47 em 31.12.87 e 98.637.309,60 em 31.12.88, provando a falta de origem na receita contabilizada dos depósitos efetuados em banco; por outro lado, muitos cheques emitidos pela empresa não foram lançados ao caixa porque não guardam relação com os pagamentos ali contabilizados, deixando evidente a existência de transações mantidas à margem da contabilidade.

Portanto, s.m.j., a falta de contabilização da conta “Bancos”, na contabilidade originária da interessada, não pode ser considerada falha sanável decorrente de adoção de técnica contábil alternativa, constituindo-se em elemento que instaura definitiva insegurança quanto à fidelidade da escrituração comercial, tornando-a imprestável para apuração do lucro real da empresa. ”

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR-DESIGNADO

O arbitramento de lucro, quando efetuado "ex officio", é procedimento cuja modalidade de determinação da matéria mensável do imposto de renda - pessoa jurídica é considerada de extrema e excepcional medida, e, portanto, só é aconselhável se, após esgotados todas as investigações fiscais, revelar-se impossível a apuração do lucro real.

Não basta, como no caso em exame, a constatação pura e simples de que o contribuinte não contabilizou o movimento bancário, sobretudo quando os autos não esclarecem a dimensão deste movimento, para que a escrita seja desclassificada e o lucro arbitrado, cujo lançamento foi instruído apenas pelo extratos bancários.

Os autos revelam a existência de contabilidade mantida pela recorrente. Logo, ao invés do arbitramento puro e simples, poderia a fiscalização ter-se aprofundado em seus exames, oportunidade em que eventualmente teria constatado a existência de receitas mantidas à margem da escrituração regular, conforme ocorreu na fase de julgamento colegiado mediante a realização de diligência. Entretanto, ainda assim a atuação deveria tomar por base o lucro real. Afinal, omissão de receita, por si só, tampouco a falta de escrituração de movimento bancário, apenas, não autoriza a desclassificação da escrita e a adoção da medida extrema. Por outro lado, se dos exames junto à contabilidade restasse evidenciada a impossibilidade de apuração do lucro real, deveria a Fiscalização lavrar o pertinente termo de verificação, conforme disposto no artigo 641 do RJR/80, instruindo a lavratura do auto com todos os demonstrativos alusivos aos exames efetuados, onde, necessariamente, estariam discriminados, por rubricas, os valores movimentados e que acarretaram a desclassificação da contabilidade.

Não obstante aquela oportunidade, entendeu a fiscalização que o simples fato de a empresa não registrar, contabilmente, o movimento bancário (que se resume em uma só conta corrente mantida em apenas um estabelecimento bancário) instaurou-se insegurança quanto à apuração do lucro real, ensejando o arbitramento do lucro da recorrente. Ora, se sequer foi esboçada qualquer tentativa por parte da Fiscalização de se apurar o lucro real (os autos não dão conta disto), como afirmar ser impossível sua determinação?

A instrução do feito mediante lavratura de termo próprio, certificando os

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



8

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

fatos autorizativos do arbitramento, anterior à lavratura do auto de infração, uma vez colocados à disposição da fiscalização os elementos solicitados em termo de início de ação fiscal, mormente a escrituração contábil, sem dúvida garantiria maior segurança ao lançamento. Mencionado termo, como já referido, deveria demonstrar que, em razão do volume de operações bancárias (saques, depósitos, aplicações, descontos de títulos, etc.), o resultado tributável não merecia crédito em razão da natureza e destinação dos valores movimentados, impondo-se, por conseguinte, a adoção do lucro arbitrado. Afinal, trata-se de acusação cujo ônus pertence à Fiscalização e por isso cabe a ela demonstrar de maneira definitiva a ocorrência da hipótese que norteou o seu procedimento.

De fato, a falta de contabilização de movimentação de contas bancárias, conforme já decidiu este Colegiado em alguns de seus arestos, poderá instaurar insegurança quanto à fidelidade do lucro real. Todavia, não basta tomar conhecimento deste fato e, em seguida, sem qualquer exame subsidiário, devidamente demonstrado nos autos, abandonar a escrita e arbitrar o lucro. É mister que da omissão de registro contábil resultem, de fato, comprovadamente, consequências tais que tornem impossível a apuração ou reconstituição do lucro real. E nos autos, isto não está evidenciado.

Conquanto a falta de escrituração de movimento bancário constitua um forte indício de que a contabilidade não traduz a verdade patrimonial ou reditual, o que é contrário aos princípios contábeis e à legislação comercial e fiscal, é preciso que esse procedimento acarrete danos ao resultado tributável eleito pelo sujeito passivo.

Se os autos não dão conta que, de fato, a falha cometida pela recorrente implicou a impossibilidade de se apurar o lucro real, inavendo as providências fiscais retrocomentadas, o lançamento se revela totalmente inseguro, incerto, sobretudo por consistir em medida extrema e excepcionalíssima de determinação da base de cálculo do imposto.

Este entendimento encontra-se também exarado no voto que proferi, como Relator, em Sessão de 18 de outubro de 1994, acolhido pela Câmara à unanimidade, cujo acórdão recebeu o nº. 107-1.641, do qual não divirjo por se tratar de semelhante questão.

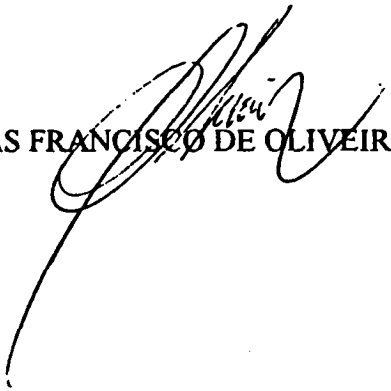
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES



PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para declarar insubsistente o lançamento de ofício.

Sala das Sessões (DF), em 11 de novembro de 1996.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



10

PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41

ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO EDSON VIANNA DE BRITO, RELATOR

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Inicialmente, cumpre observar que a exigência contida nos autos, objeto do litígio, diz respeito ao imposto de renda - pessoa jurídica relativo aos exercícios financeiros de 1988, período-base de 1987, e 1989, período-base de 1988, calculado com base nas regras de arbitramento.

Este regime de tributação foi utilizado pelo fisco, tendo em vista a constatação da existência de receita bruta, em montante superior ao limite permitido para ingresso e permanência no regime de tributação com base no lucro presumido, bem como a impossibilidade da adoção da tributação com base no lucro real, uma vez que a falta de contabilização do movimento bancário, verificada na escrituração da contribuinte, infringia o disposto no art. 12, *caput*, primeira parte, do Código Comercial, e no art. 2º da Lei nº 2.354/54, instaurando insegurança quanto à fidelidade da escrituração comercial.

Já tive oportunidade de manifestar-me a respeito dessa matéria, afirmando que a exigência do imposto de renda, calculado segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro arbitrado está em consonância com as disposições contidas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), recepcionada pela Constituição com eficácia de Lei Complementar, que ao tratar da base de cálculo do imposto de renda, dispôs que esta seria representada pelo montante real, presumido ou arbitrado.

— Em consonância com esta disposição, a legislação ordinária do imposto de renda tradicionalmente adota essa formulação para efeito de determinação da base de cálculo do imposto das pessoas jurídicas.

A determinação do imposto, segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro arbitrado, é efetuada pela autoridade tributária, quando a pessoa jurídica deixa de cumprir às obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, quando for o caso.

Sua aplicação é restrita, portanto, aos casos em que, entre outros, inexistente ou apresenta-se impréstável a escrituração comercial do contribuinte. Escrituração essa, que como se sabe, é pressuposto básico, para efeito de adoção do regime de tributação com base no lucro

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

real, uma vez que a determinação da matéria tributável, neste regime, tem o seu termo inicial representado pelo resultado contábil (lucro ou prejuízo) apurado em consonância com as disposições da legislação comercial e fiscal.

A legislação do imposto de renda, como é cediço, impõe às pessoas jurídicas sujeitas a tributação com base no lucro real, a obrigatoriedade de manter escrituração de todas as suas operações, observando, para tanto, as disposições das leis comerciais e fiscais, bem como conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei nº 486/69, art. 4º). Esta obrigatoriedade decorre do fato de que a determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, está sujeita à verificação pela autoridade tributária mediante o exame de livros e documentos de sua escrituração.

O arbitramento é, pois, medida de caráter extremo, cuja utilização somente é cabível nos casos previstos em lei e nos estritos limites ali contidos.

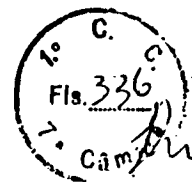
No presente caso, a alegação da recorrente no sentido de que a ausência da escrituração da conta Bancos não constituiria irregularidade insanável, uma vez que toda a movimentação bancária transitava pela conta Caixa, não foi confirmada, consoante verifica-se do teor da diligência solicitada por esta Câmara, através da Resolução nº 107.0.107, bem como do exame das folhas do livro razão da conta Caixa, relativa aos anos de 1987 e 1988, anexadas ao processo.

Assim, tendo sido constatada receita bruta em montante superior ao previsto na legislação de regência para ingresso ou permanência no regime de tributação com base no lucro presumido, correto o procedimento fiscal em arbitrar o lucro tributável, dada a imprestabilidade da escrituração contábil efetuada em desacordo com as normas constantes da legislação comercial e fiscal.

No que respeita aos demais argumentos levantados pela recorrente, entendo serem os mesmos desprovidos de qualquer fundamento jurídico, pelas razões a seguir expostas:

- a) o instituto da decadência refere-se à perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a um determinado exercício, não havendo qualquer vedação no que se refere à utilização, quando disponíveis, de dados e informações que possam repercutir na apuração da base de cálculo de exercícios subsequentes;
- b) o regime de tributação com base no lucro presumido é um regime simplificado de apuração da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica. A opção por este regime de tributação, quando atendidos os requisitos da lei, é de inteira responsabilidade do contribuinte, cabendo a ele avaliar as vantagens e desvantagens da sua adoção, não sendo possível, após exercida a opção, argüir a existência de prejuízo fiscal, como se houvesse sido adotada a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**



PROCESSO Nº : 10660/000.573/92-41
ACÓRDÃO Nº : 107-03.543

tributação com base no lucro real, como forma de afastar a tributação com base no lucro arbitrado, dada a opção indevida em razão do excesso de receita bruta, pelo regime de tributação simplificada.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1996.


EDSON VIANNA DE BRITO