



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP....

Sessão de 11 de abril de 1988.

ACÓRDÃO Nº 101-77-654

Recurso nº 92.157 - IRPJ - Exercícios de 1984 e 1985.

Recorrente VIAÇÃO CARAVELLE LTDA.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NOVA IGUAÇU (RJ).

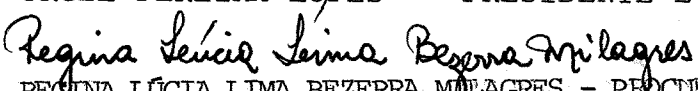
IRPJ - LUCROS ARBITRADOS - A escrituração da conta Caixa por partidas mensais, no Diário, sem o respaldo de livros auxiliares ou boletins de caixa pode comprometer, irremediavelmente, a escrituração mercantil, tornando-a imprestável para a determinação do lucro real. Não assim se o Diário contém lançamentos discriminativos com as partidas e contrapartidas desdobrando os lançamentos globais, cujo exame não foi efetuado. Outras falhas escriturais também apuradas não chegam a robustecer os pressupostos do arbitramento, desde que perfeitamente compatíveis com a tributação com base no lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIAÇÃO CARAVELLE LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 11 de abril de 1988.

  
URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE E RELATOR



REGINA LÚCIA LIMA BEZERRA MILAGRES - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM  
SESSÃO DE:

19 MAI 1988

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:  
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO AN  
CHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, ARY TORIBIO e JOSÉ  
EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10735-001.104/86-71

RECURSO Nº: 92.157

ACÓRDÃO Nº: 101-77.654

RECORRENTE: VIAÇÃO CARAVELLE LTDA.

### R E L A T Ó R I O

VIAÇÃO CARAVELLE LTDA., contribuinte jurisdicionada à D.R.F. em Nova Iguaçu - RJ, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. Em resultado de ação fiscal direta iniciada em 17.02.86, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02, com data de 16.05.86, desclassificando a escrita e arbitrando os lucros da fiscalizada nos exercícios de 1984 e 1985, anos-base de 1983 e 1984, respectivamente.

3. Apontou a fiscalização: (a) omissão no registro contábil de operações de saída de caixa constantes do Termo de Apreensão de 23.04.86; (b) falta de contabilização de receitas de prestação de serviços e de venda de ônibus; (c) falta de contabilização de parte do movimento bancário do Banco Noroeste do Estado de São Paulo S.A.; (d) escrituração da caixa por partidas mensais no Diário, sem apoio em livros auxiliares ou boletins de caixa que individualizem os lançamentos; (e) escrituração em datas posteriores às das vendas de veículos; (f) Livro de Registro de Inventário escriturado por estimativa e por valores globais, sem individualização das unidades componentes do estoque; (g) falta de controle dos bens que compõem o Ativo Imobilizado, bem como de mapas de controle das depreciações; (h) falta de controle do custo dos materiais de reposição.

7

Foi apurada, ainda, omissão de receitas de prestação de serviços e de venda de Ônibus caracterizada pela realização de depósitos bancários em nome dos sócios LEOPOLDO SERÃO e/ou BEATRIZ ALVES SERÃO, no Banco Bamerindus do Brasil, Agência de Belford Roxo, originários de receitas não escrituradas nos exercícios de 1984 e 1985, períodos-base de 1983 e 1984.

Em decorrência, foi elaborado o seguinte demonstrativo:

| <u>Receita Bruta</u>      | <u>Exercício 1984</u> | <u>Exercício 1985</u> |
|---------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Operacional (rec. Ônibus) | Cr\$ 1.161.142.600,00 | Cr\$ 3.119.735.805,00 |
| Financeira                | 25.307.257,00         | 35.746.879,00         |
| Não Operacional           | 39.800.000,00         | 54.000.000,00         |
| Base cálculo arbitramento | 1.226.249.857,00      | 3.209.482,684,00      |
| Lucro Arbitrado           | 30% 367.874.957,00    | 36% 1.155.413.766,00  |
| 50% da receita omitida    | 10.160.000,00         | 45.814.552,00         |
| Valor tributável          | 378.034.957,00        | 1.201.228.318,00      |
| Vr. tributável em ORTN    | 50.097,53 ORTN        | 49.166,06 ORTN        |
| Imposto de Renda devido   | 6% 3.005,85 ORTN      | 2.949,96 ORTN         |
| Imposto declarado         | 566,73 ORTN           | 291,75 ORTN           |
| Imposto de Renda Líquido  | 95% 2.317,16 ORTN     | 2.525,29 ORTN         |

4. Os sócios da empresa tiveram suas quotas desapropriadas pelo Estado do Rio de Janeiro pelo Decreto Estadual nº 8.711, de 09.12.84. Daí resultou litígio entre o Estado e a empresa, no Judiciário. O pagamento integral da desapropriação não foi pago. Consta que as quotas do capital da empresa acabaram sendo restituídas a seus antigos sócios, tornando-se sem efeito a desapropriação anterior.

5. Em 16.06.86 o sócio Leopoldo Serão Junior, através de procurador, ingressou com a impugnação de fls. 254/262. Em 11 de junho de 1986 o Administrador da empresa, nesse cargo em face da desapropriação, requereu prorrogação do prazo para impugnar, que lhe foi deferida (fls. 588/590). Em 30.06.86 o Administrador subscreveu e deu entrada da impugnação de fls. 312/324, firmada pelos antigos sócios BEATRIZ ALVES SERÃO e OLGA MARIA SERÃO PRINCIPE DE OLIVEIRA.



6. Contradita fiscal a fls. 570/585, pela manutenção do lançamento.

7. Decisão de primeiro grau a fls. 595/614, cujos "consideranda" e conclusões se transcrevem:

"CONSIDERANDO que o Auto de Infração foi lavrado contra a pessoa jurídica Viação Caravelle Ltda - CGC 30.780.217/0001-22, por ter sido constatado pela fiscalização do imposto de renda exercida no período compreendido de 01/01/83 a 31/12/84, cujos fatos apurados encontram-se discriminados no Termo de Exame de Verificação às fls. 03 a 05;

CONSIDERANDO que apresentada a impugnação, tempestivamente, fls. 254 a 262 e 312 a 324, cuja circunstância, relativamente aos antigos administradores de interferência no processo da pessoa jurídica, é perfeitamente legal, face ao disposto nos artigos 128, 129 e 135 inciso III do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172/66), pois que, os fatos que geraram as infrações capituladas no Auto de Infração são do inteiro conhecimento dos sócios, por terem sido praticados no período em que eles eram os únicos responsáveis pela infratora;

CONSIDERANDO, que, assim, com base nos artigos 14, 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, foi dado forma aos atos impugnatórios para causar e justificar os efeitos pretendidos pelas partes interessadas, definindo responsabilidades e obrigações afetas ao administrador da empresa autuada, conforme se vê dos documentos de fls. 310 e 311, sendo então submetidas a contestação fiscal, cujo manifesto constitui fls. 570/582;

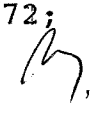
CONSIDERANDO que, pelos documentos apreendidos pelos fiscais autuantes e acostados ao processo às fls. 35/91 e 98/169, incluso nestes 48 cópias de cheques, à margem da contabilidade, assinados pelos sócios da época (exercícios financeiros de 1983 e 1984) e utilizados em sua maioria para pagamento de despesas particulares dos mesmos, vistos em destaques os de fls. 99, 104, 136 (agrupados em 4), 137 (agrupados em 4), 152, 155, 157 e 158, todos fazendo provas irrefutáveis contra os argumentos do defendente;



CONSIDERANDO que, em relação a venda dos veículos nos anos-base de 1983 e 1984, não houve como a fiscalização proceder de forma diferente ao disposto no item VI da Portaria/MF nº 22/79, visto que a autuada foi instada a apresentar demonstrativo da composição da conta "Depreciações Acumuladas", bem como as fichas de "Razão" para a perfeita identificação dos respectivos para apuração dos custos. Tendo ainda, o contador da fiscalizada, afirmado às fls. 171, que embora conste escrituradas no livro Diário e Razão de cada ano a baixa dos veículos vendidos, não há demonstrativo específico da composição da conta "Depreciações Acumuladas", sendo assim, está correto o procedimento fiscal, quanto ao valor da base de cálculo do arbitramento;

CONSIDERANDO, ainda, no capítulo da omissão de receitas, que a empresa autuada omitiu em sua escrituração contábil toda a disponibilidade comprovada nas 20 contas de cadernetas de poupança mantidas no correr dos anos de 1983 e 1984, no Banco Bamerindus do Brasil S/A - agência Belford Roxo, em nome dos sócios Leopoldo Serão e/ou Beatriz Alves Serão, cujos extratos constituem fls. 35 a 91. Intimada a justificar e comprovar com documentação hábil a origem do numerário diariamente depositado na poupança, respondeu a sócia Beatriz Alves Serão, que os depósitos eram fruto de dinheiro da Viação Caravelle Ltda. e que destinavam-se a obtenção de um fundo para atender ao pagamento do 13º salário dos empregados da empresa, fato não comprovado devidamente, por não existir qualquer lançamento contábil que justifique. Sem entrar em outras considerações, as quantias depositadas em conta dos sócios, representam parte da fêria diária da empresa, como se vê na sequência de créditos expostos nos documentos de fls. 34 e 176, bem como o depoimento de fls. 92 e 245, também correto o proceder fiscal;

CONSIDERANDO, ainda, que, com relação ao pedido de perícia contábil, não prevalece o argumento de que se serve a impugnante, pois temos junto aos autos do processo todo o material de provas e contra provas necessários a elucidação dos fatos como apurado no curso da fiscalização e enumerados na contradita do fiscal autuante, fls. 581/582, considerando PRESCINDÍVEL o pedido de perícia, ratificando-o na forma preceitua o artigo 17 do Decreto número 70.235/72;



CONSIDERANDO, finalmente, estar o processo revestido de todas as formalidades legais, tendo a observar que os processos de números 10735-001.103/86-17 e 10735-001.102/86-46, respectivamente, do IRR-FONTE e PIS, interligados o seu prosseguimento a decisão deste, que ora faço,

JULGO, no uso das atribuições que me confere o artigo 25, inciso I, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72, combinado com o artigo 72 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria Ministerial nº 653/77, PROCEDENTE o lançamento de que trata o auto de infração de fls. 02 no valor de Cr\$ 510.636,50 (quinhentos e dez mil, seiscentos e trinta e seis cruzados e cinquenta centavos) de imposto de renda da pessoa jurídica, acrescido de multa de 50% (cinquenta por cento) e juros de mora."

8. Ciente em 27.01.88 a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 618/629, protocolizado em 11.02.88. Preliminarmente, alega que é anulável a decisão recorrida pelo seu afastamento das normas que regem o devido processo legal, nomeadamente pelo afastamento parcial dos reais representantes da autuada do processo de apuração fiscal, em virtude de desapropriação que se não consumara, o que acarretou cerceamento do direito de defesa. Em segundo lugar, houve desobediência aos preceitos do direito processual tributário, ao se indeferir a prova pericial requerida. Mandam os arts. 107 e seguintes do CTN, em particular o art. 108, III, utilizar os princípios gerais de direito público, dentre os quais cabe considerar as normas do direito processual, com realce para os arts. 332 e 429 do Código de Processo Civil.

No mérito, alega que a ação fiscal olvidou os princípios constitucionais que regem a atividade exatorial, como o citado direito amplo de defesa e a vedação do confisco, como, também, o próprio art. 678 do RIR/80, Invoca o magistério de Alberto Xavier, nomeadamente quanto aos princípios inquisitório e da verdade material que dominam a atividade exatora, na constituição do crédito tributário, através do lançamento, visto como ato de aplicação do Direito (princípio da legalidade), envolvendo a interpretação da lei (atividade administrativa vinculada), a caracterização do fato previsto na

17.

hipótese normativa e a sua subsunção ao tipo legal.

Prossegue nesse diapasão, sustenta a possibilidade de ser tributada com base no lucro real e cita jurisprudência administrativa e judicial que entende favorecer suas razões, como os Acórdãos nºs. CSRF/01-0.221, 103-06.666, 101-74.976, 103-06.458 e CSRF/01-0.110, além da Súmula 76 do TFR.

Argumenta que os esclarecimentos e a escrituração dela, contribuinte, permitiram à fiscalização afirmar os seguintes fatos, todos quantificados com precisão: (a) omissão de operações de saída de caixa representada pelos 89 documentos objeto do Termo de Apreensão de 23.04.86; (b) falta de contabilização de parte do movimento bancário do Banco Noroeste do Estado de São Paulo S.A.; (c) depósitos bancários, rigorosamente totalizados em cada exercício, em nome dos sócios.

Na continuação, invoca doutrina acerca da tributação e seus fundamentos e termina pedindo a reforma da decisão de primeiro grau.

9. A fls. 631 vem cópia de Termo de Entrega e Recebimento datado de 05.01.88, por cujo intermédio se fica sabendo que o Estado do Rio de Janeiro desistiu da ação de desapropriação das quotas da recorrente.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

Quanto à preliminar de anulabilidade da decisão de primeiro grau, pela alegada inobservância das normas do devido pro-





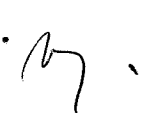
cesso legal ("due process of law"), consubstanciada no afastamento dos sócios da recorrente no processo de apuração fiscal, não assiste razão à contribuinte.

Com efeito, antes de mais nada, convém deixar claro que, a serem procedentes os argumentos da recorrente, nesse particular, a hipótese seria de nulidade do Auto de Infração e do Lançamento, e não de anulabilidade da decisão de primeiro grau.

Porém, mais do que esse pormenor conceptual, importa realçar que estando a empresa ou as quotas de seus sócios em processo de desapropriação, ou de expropriação, como se queira, e havendo Administrador designado pelo Estado desapropriador, ou expropriante, com todas as consequências daí decorrentes, quanto à posse e disponibilidade dos bens da sociedade, aí incluídos livros e documentos, era a esse Administrador que se poderia dirigir a fiscalização, para todos os efeitos legais, e não aos sócios, provavelmente impedidos de acesso aos livros e documentos pelo Poder expropriador, e não pelo Fisco Federal.

Assim mesmo os sócios da recorrente não se mantiveram inteiramente à margem da ação fiscal. A fls. 92/93 encontram-se esclarecimentos da sócia Beatriz Alves Serão relacionados com depósitos em cadernetas de poupança em seu nome, provenientes de recursos da empresa. De igual modo, os esclarecimentos de fls. 245/6, prestados pela mesma sócia e sobre o mesmo tema.

Ademais, a fase da defesa propriamente inaugura-se com a impugnação e, neste particular, os sócios vieram aos autos, com duas peças distintas, endossadas pelo Administrador, e juntando documentos a que tiveram acesso, com provável assentimento do Administrador, este como representante legal do Estado desapropriador, mas com inegável interesse em infirmar o lançamento, na expectativa de que a desapropriação viesse a concretizar-se definitivamente. Pois, se acaso a desapropriação se tivesse completado, o único imposto de responsabilidade dos sócios seria o que lhes coubesse nos processos decorrentes, não o devido pela pessoa jurídica nestes autos.



A segunda preliminar diz respeito ao cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da perícia requerida na impugnação.

A autoridade preparadora-julgadora examinou o pedido e indeferiu-o fundamentadamente. Com essa medida agiu plenamente de acordo com o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, onde se lhe defere competência para indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Ora, o direito à perícia, por mais importância que lhe atribua o impugnante, por mais respaldado que esteja em textos legais, obras de doutrina ou princípios de direito, não pode, no processo administrativo fiscal, sobrepor-se ao juízo de valor que a autoridade preparadora venha a formar da sua prescindibilidade ou impraticabilidade. Do contrário, o legislador não teria cogitado do que a autoridade preparadora pudesse considerar a respeito.

Improcede, portanto, mais esta preliminar.

No mérito, é inegável que a fiscalização apurou falhas gravíssimas na escrituração da recorrente.

Contudo, a questão básica a deslindar está em precisar: (a) se era viável manter a tributação com base no lucro real, tributando por essa modalidade os valores apurados na ação fiscal; ou (b) se a escrituração era de tal modo inconfiável para se determinar o lucro real que justificava seu abandono e conseqüente tributação pela modalidade do lucro arbitrado.

A fiscalização acusou a contribuinte de escriturar a conta Caixa por partidas mensais no Diário, sem apoio em livros auxiliares ou boletins de caixa que individualizassem os lançamentos.

A contribuinte não desmentiu essa imputação. Antes a confirmou, indo ao ponto de sustentar sua legitimidade. Na sua impugnação alega que essa constituiu-se em prática consubstanciada em costume de mais de um século assentado na junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro.

3.

Não cuidou de provar esse costume legal que seria próprio do Direito Comercial. Certo é, porém, que nem mesmo o costume propriamente dito, ou legislativo, prevalece "contra legem".

Ora, é do art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº 486/69, reproduzido no § 1º do 160 do RIR/80:

"§ 1º - Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-lei nº 486/69, art. 5º, § 3º)." (Grifei)

Da simples leitura do texto legal transcrito resulta evidente que a escrituração da conta Caixa, no Diário, por partidas mensais, sem o desdobramento em livros auxiliares, tal como, em certa medida, fez a recorrente, colide frontalmente com a lei.

Por outra parte, analisados as cópias das folhas do Diário juntadas aos autos, vê-se que a contribuinte discriminou os lançamentos da Conta Caixa, indicando as datas e valores, além de históricos resumidos que permitem identificar as partidas e contrapartidas.

É verdadeiro que o arbitramento dos lucros, embora não seja penalidade, mas simples modalidade de tributação, deve ser efetuado moderadamente, isto é, somente nos casos em que se apresente inviável a tributação com base no lucro real.

Nesse passo todos estão de acordo: O Fisco, os contribuintes e os tribunais administrativos e judiciais. As divergências surgem quando se trata de delimitar as situações concretas em que uma dada escrituração é ou não é confiável para servir de base à tributação pelo lucro real.

7.

No caso vertente não se tem um Diário escriturado, no seu todo, por partidas mensais, sem o apoio em livros auxiliares, hipótese que desautoriza a tributação pelo lucro real, consoante copiosa jurisprudência deste Conselho e da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. O que se tem é, apenas, a escrituração da conta caixa por uma espécie de partidas mensais.

Digo por uma espécie de partidas mensais porque nem isso ocorre nos moldes clássicos de simples registro de totais mensais.

Pois, com efeito, os lançamentos globais a débito e a crédito de Caixa, ("conforme lançamentos discriminativos nas contrapartidas"), acompanhados desses lançamentos discriminativos, conforme dito linhas acima, oferecem possibilidades de investigação que os simples lançamentos globais, sem mais nada, não permitem.

Contudo, a fiscalização deteve-se no aspecto dos lançamentos por partidas mensais, considerando essa falha, mais outras irregularidades apontadas, como suficientes para desclassificar a escrita.

Ora, na linha do entendimento de que o arbitramento dos lucros deverá constituir-se em medida extrema, a existência dos tais lançamentos discriminativos, no próprio Diário, não deveria ter sido desprezada, "ab initio", somente porque precedidos de lançamento global. Se, feita acurada investigação, os tais lançamentos discriminativos se revelassem incompatíveis com os lançamentos globais e com os dados referidos nos seus históricos, ou inverídicos, aí sim estaria patenteado o descontrole do movimento financeiro da empresa, contaminando toda a escrituração.

As outras irregularidades imputadas à contribuinte pela fiscalização também não me parecem suficientes para justificar o abandono da escrituração.

7.

A omissão de registro contábil de operações de saída de caixa, conforme Termo de Apreensão de 23.04.86, concilia-se com a tributação com base no lucro real. Se os pagamentos foram efetuados e não houve saídas de Caixa ou Bancos, houve utilização de recursos à margem da contabilidade a sugerirem omissões de receitas.

A falta de contabilização de receitas de prestação de serviços e de venda de Ônibus também se compatibiliza com a tributação com base no lucro real. Se há receitas não contabilizadas há receitas omitidas na escrituração por desviadas em proveito de alguém.

A falta de contabilização de parte do movimento bancário do Banco Noroeste do Estado de São Paulo S.A., assim como dos depósitos em Cadernetas de Poupança no Banco Bamerindus, uma vez comprovadas, traduzem conhecidas formas de omissões de receitas que não invalidam uma escrituração.

A escrituração em datas posteriores às das vendas de veículos só pode determinar: (a) postergação do pagamento do imposto, se escrituradas em exercício subsequente; (b) verificação do comportamento do saldo de caixa, se escrituradas no mesmo exercício.

O Livro Inventário, nas empresas prestadoras de serviços, perde relevância. A sua escrituração por estimativa, por valores globais, sem individualização das unidades componentes do estoque, pode acarretar, no máximo, a rejeição dos custos considerados, por falta de comprovação adequada, mas não pela defeituosa escrituração do Livro em questão.

O mesmo se pode dizer quanto à falta de controle do custo dos materiais de reposição. Pois, sempre que os contribuintes não possam demonstrar adequadamente a origem e composição de seus custos, o Fisco não tem que aceitá-los.

Finalmente, a falta de controle dos bens que compõem o Ativo Imobilizado, bem como de mapas de controle das depreciações, acarreta, obviamente, o questionamento da correção monetária

7.

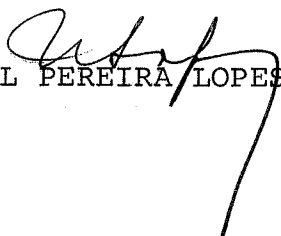
e das depreciações.

Por tudo o exposto entendo que não deve prosperar' o arbitramento dos lucros com base nos pressupostos em que foi efetuado.

A contribuinte porfia pela tributação com base no lucro real e admitiu expressamente alguns dos valores levantados pela fiscalização.

Como os exercícios em causa ainda não foram beneficiados pela decadência, podendo, por conseguinte, serem objeto de novo lançamento, não se sabe se ela verificou se eventuais lançamentos com base no lucro real, à luz das normas de regência, não lhe serão mais desvantajosos.

Isto posto, rejeito as preliminares argüidas e, no mérito, dou provimento ao recurso.

  
URGEL PEREIRA/LOPES - RELATOR.