



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Recurso nº : 144.079
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex(s): 1997
Recorrente : AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 07 de julho de 2005
Acórdão nº : 103-22.032

IRPJ. LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS. INTIMAÇÃO. RECUSA. ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO EM FASE DE JULGAMENTO. Ainda que o arbitramento não tenha caráter punitivo, é incabível a desconstituição do lançamento de ofício, efetuado com base no lucro arbitrado, se o contribuinte, desrespeitando a ordem legal para apresentar a escrita comercial no decorrer da fiscalização, somente a exhibe em fase recursal.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - ARBITRAMENTO E OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. Quando o Fisco promove o arbitramento do lucro sobre a receita informada na DIPJ, não procede a tributação simultânea do lucro que se arbitrou sobre suposta receita omitida, calculada a partir da constatação da existência de compras não transcritas no Livro de Registro de Entradas, porque esse raciocínio implica a inclusão das compras no cômputo do lucro arbitrado, em contrariedade ao mandamento que veda a utilização de elemento diverso da receita, quando esta é conhecida. Na hipótese, não prevalece a tese de que o Fisco estaria atingindo a totalidade da realidade tributável, assim reunindo, na receita conhecida, a receita informada e a receita supostamente omitida, detectável mediante presunção, tomando como indício a omissão do registro fiscal das compras. Em tema referente ao arbitramento do lucro, receita conhecida é aquela alcançável por prova direta, pois o fato indiciário da suposta receita omitida se torna determinante do lucro arbitrado, o que se resvala na ilegalidade do aproveitamento de um fato não autorizado pela norma, na aplicação de um percentual distinto do estipulado pelo legislador ou na adoção simultânea de elementos excludentes entre si, em afronta ao art. 51 da Lei nº 8.981/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a tributação da verba autuada a título de "omissão de receitas", bem como ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ, vencido o Conselheiro Cândido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

Rodrigues Neuber, que negou provimento integral, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

Recurso nº : 144.079
Recorrente : AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por AROESTE COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, de nº 4.138 (fls. 710/723), que julgou procedentes os auto de infração de imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ (fls.02 a 11), PIS (fls.12 a 17), contribuição social sobre o lucro – CSSL (fls. 18 a 25) e contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS (fls. 26 a 31), com ciência da autuada em 26.01.2000.

A fiscalização iniciou-se no dia 23.08.1999, com a intimação da recorrente para apresentar livros e documentos fiscais referentes ao ano de 1996. As exigências do IRPJ e da CSSL estão fundamentadas na recusa da fiscalizada em exibir ao Fisco os livros Diário, Razão e Lalur, apesar de reiteradas requisições, o que implicou arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, na forma do artigo 16 da Lei nº 9.249/95, e na imputação de omissão de receita, nos termos dos artigos 16 e 24, § 1º, da mesma lei, caracterizada pela falta de registro, no Livro de Entradas, das aquisições de mercadorias para a revenda. Importa anotar que este segundo fato acarretou as autuações reflexas por infração à legislação do PIS e da Cofins.

Ainda na fase das investigações, o Senhor Percival Costa e Silva, sócio da autuada, providenciou a entrega ao agente fiscal de uma declaração assinada pelo contador, segundo a qual os livros não apresentados foram roubados, quando da invasão de um estabelecimento da recorrente, à noite, por ladrões armados que renderam o vigia, carregando, além de dinheiro, veículos e outros bens de valor, alguns objetos e documentos guardados em cofres, arrombados pelos assaltantes, conforme o Boletim de Ocorrência em fls. 47/48, do dia 02.11.98. Todavia, realça o agente fiscal,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

em termo de fls. 32 a 39, que não há menção aos livros e documentos fiscais, no relato à autoridade policial dos bens roubados. Acrescenta, ainda, que, não obstante a intimação para a reconstituição da escrita, datada de 07.10.1999, o sócio da fiscalizada respondeu, em fl. 107, que estava impossibilitado de fazê-lo, diante da inexistência da documentação que lastreava a escrituração, levada pelos autores do ilícito. A Fiscalização também esclarece que a recorrente não comprovou a publicação do extravio do material em jornal de grande circulação, nem a comunicação devida ao órgão do Registro de Comércio e à repartição fiscal de seu domicílio.

No arbitramento do lucro, o Fisco aproveitou as bases de cálculo mensais do PIS e da Cofins, informados na DIRPJ.

No que diz respeito à receita omitida, a Fiscalização promoveu diligências na fornecedora SKOL CARACU, requisitando-lhe o rol das vendas efetuadas no ano de 1996 à recorrente, obtendo dados que evidenciam 405 operações comerciais, sendo 404 com pagamento a vista e apenas uma com vencimento para o dia seguinte ao da emissão da nota-fiscal. Descreve o autuante que nenhuma dessas aquisições está transcrita no Livro de Registro de Entradas e que a fiscalizada, pelo depoimento de seu sócio (fl. 107), afirmou que os recursos utilizados nas referidas compras não escrituradas eram oriundos das vendas realizadas no curso do ano-calendário. No mais, o entendimento do Fisco ganhou reforço quando do confronto entre o total das vendas constantes do Livro de Registro de Saídas para o ano de 1996, no montante de R\$ 397.482,20, e a importância relativa à soma das compras omitidas no mesmo período, de R\$ 3.073.254,80, de acordo com a exposição em fl. 34. Partindo da informação do próprio sócio de que as compras não registradas têm origem nas vendas, concluiu o Fisco que as mercadorias fornecidas por SKOL CARACU foram adquiridas com receitas não submetidas à tributação.

Inconformada com a autuação, a fiscalizada impugnou o feito em fls. 640/646, em 25/02/2000. Ciência da decisão de primeira instância em 20.08.2003, em fl. 728, cuja ementa é a seguinte:

Acas/



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: ARBITRAMENTO DOS LUCROS. ROUBO E DESTRUIÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Ante a alegação de roubo e destruição dos livros e documentos, bem como a impossibilidade declarada pelo contribuinte de reconstituir sua escrituração, o arbitramento é o único método possível para determinação das bases tributáveis. Inexistindo arbitramento condicional, inócua é a pretensão do contribuinte em apresentar sua escrituração, mormente se esta não reúne as condições necessárias à tributação segundo as regras do lucro real.

BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO. RECEITAS OMITIDAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. Inadmissível o arbitramento dos lucros tão só a partir das receitas declaradas, se os livros fiscais do contribuinte e a DIRPJ entregue evidenciam serem os recebimentos reconhecidos inferiores àqueles necessários para fazer face aos pagamentos efetuados no período.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COFINS. PIS. Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base a mesma forma de apuração que ensejou o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Lançamento Procedente”

Em 18.09.2003, a fiscalizada recorreu a este Colegiado, em fls. 731 a 751, arrolando um único bem para a admissão deste recurso, em fl. 752 – um automóvel modelo Kombi, fabricado em 1996 – esclarecendo, em fl. 759, que está inativa desde julho de 2002, nada mais possuindo em seu ativo. Por outro lado, em fls. 635 a 637, observa-se que o Fisco, de ofício, atendendo ao disposto no art. 64 da Lei nº 9.532/97, regulamentado, na época da autuação, pela então vigente IN SRF nº 143/98, arrolou bens que compõem uma lista de 37 automóveis, uma vez que o crédito tributário constituído ultrapassou 30% do patrimônio da pessoa jurídica. No entanto, na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

interposição do presente recurso, em setembro de 2003, já vigia a norma regulamentar do art. 12 da IN SRF nº 264/2002, pelo qual o prévio arrolamento realizado pela repartição lançadora, com a finalidade de acompanhar o patrimônio do sujeito passivo, traduz a presença de requisito para o seguimento de recurso voluntário.

Nesta oportunidade, a recorrente alega que possuía os documentos fiscais e contábeis, desprezados pela autoridade lançadora, que os considerou insuficientes e não confiáveis, indicando cópias do Livro Diário, em fls 649 a 688, introduzidas nos autos para o conhecimento do órgão *a quo*. No mais, repudiando o arbitramento a partir do valor das compras, tal a contrariedade à regra do art. 541 do RIR/94, a recorrente rejeita o método utilizado pelo Fisco, mediante o qual as aquisições foram somadas às receitas declaradas, uma vez que as primeiras representam entradas e as últimas significam saídas, insinuando, daí, que o total das compras deveria ser subtraído do montante das vendas, em vez de adicionado.

A autuada também aponta o que vê como falha da Fiscalização, no ponto em que, no termo de fls. 35/36, efetuou-se a subsunção da omissão do registro de compras ao art. 228, parágrafo único, alínea "a", do RIR/94, distintamente da capitulação no auto de infração. Para o arremate da suposta irregularidade, a defesa expressa que o suporte indiciário da falta de registro de compras, na construção da presunção legal de omissão de receitas, somente surgiu no cenário jurídico com o advento da Lei nº 9.430/96, sendo inaplicável para o ano-calendário fiscalizado. Em suas palavras, o Fisco "misturou" a legislação aplicável ao caso eleito para arbitrar, confundindo arbitramento de lucro e reclamação por omissão de receitas, somando vendas com o total de compras declaradas e não declaradas. Invocando os mesmos argumentos expostos contra outro lançamento, relativo ao ano-calendário 1995, a recorrente tece considerações a respeito do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, concluindo que o *fato tomado como tributável não se subsume às normas tidas como infringidas*, acrescentando que os conceitos apresentados pelo Fisco, além de confusos, estariam repletos de uma insegurança que contamina o todo, impedindo a autuada de defender-se adequadamente.

Acas/



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31

Acórdão nº : 103-22.032

Repetindo frases já pronunciadas na impugnação, a recorrente reage com as seguintes indagações: Como se justifica a presunção de que toda a mercadoria adquirida foi vendida? Não haveria estoques? Estaria correta a relação fornecida pela SKOL CARACU?

No ataque à decisão recorrida, a autuada aponta, no pronunciamento da relatoria, a ausência de negativa de que as compras e as vendas estavam registradas no Diário, embora o julgador tenha mantido a autuação, sustentando-se na assertiva de que as aquisições amparavam-se, na maior parte, em empréstimos obtidos pela AROESTE com pessoas ligadas, conforme revela a análise do livro comercial, o que levaria, segundo o voto condutor, à indagação sobre a origem e a efetividade dos aportes. Ora, esta linha de entendimento pressupõe que a acusação está incorreta - argumenta a autuada - porque, então, seria o caso de omissão de receita, o que torna ilegítima a tributação por arbitramento.

Continuando, a defesa reclama da opinião do órgão *a quo*, quando este fundamenta o arbitramento na constatação do irrisório valor da receita declarada, em comparação com as compras não lançadas no Livro de Entradas, de onde nasceu a presunção, construída pelo Fisco, de uma receita omitida, suprimida da escrituração no Livro de Registro de Saídas. A insignificância das vendas declaradas em face das compras não escrituradas não justificaria a soma entre compras e vendas na inclusão da base de cálculo do arbitramento, realçando que o lançamento, desse modo, não conferiu certeza e liquidez ao crédito tributário.

A autuada ainda se refere a acórdão desta Câmara, em cuja ementa se descreve o repúdio ao somatório dos valores relativos a compras não escrituradas, e, ao final, encerrando severas críticas ao uso de presunções, porque podem constituir juízos de certeza que não passam de meras probabilidades, sem a precisão exigida pela tipicidade cerrada, requer que seja recebido, processado, conhecido e provido o recurso, estendendo-se os efeitos às exigências reflexas.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

VOTO

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Sem sombra de dúvida, a autuada não entregou ao Fisco o Diário, o Razão e o Lalur, que lhe foram reiteradamente exigidos, à luz do que consta nos termos lavrados em 23.08.1999 (fl. 41), 14.09.1999 (fl. 42) e 23.09.1999 (fl.43). Além disso, o sócio Percival Costa e Silva confirmou o teor da narrativa em fl. 45, segundo a qual teriam sido roubados os livros e documentos não exibidos ao exame do agente público com atribuições para proceder à auditoria contábil-fiscal. Por si só, a entrega do Diário na fase da impugnação não pode prevalecer para desconstituir o lançamento de ofício, efetuado mediante o arbitramento do lucro. O contrário seria concordar com a atitude de quem, desrespeitando as instituições e o interesse coletivo, escondeu do Fisco a escrituração, quando obrigada a apresentá-la, objetivando ulterior anulação da autuação que se curvou à sistemática do lucro arbitrado, com a simples entrega dos livros em fase recursal. Nesse sentido, cabe trazer o apoio do acórdão nº 103-20774, prolatado nesta Câmara, Relator Neicyr de Almeida, DOU de 11.01.2002, em cuja ementa se lê:

"IRPJ. LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS. INTIMAÇÃO. RECUSA. ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO NA FASE DE JULGAMENTO RECURSAL. ARGUMENTO DE CONDICIONALIDADE. DESCABIMENTO. O arbitramento não é algo que se possa subordinar à matroca da parte que lhe deu causa. A recusa ou a inexistência de livros e documentos impede a auditoria - não o arbitramento do lucro. O seu acolhimento ulterior implicará das duas uma: ou se empreende uma celeridade meteórica às operações fiscais e aos julgamentos em suas diversas instâncias, ainda com amparo em legislação complementar que oferte maior elasticidade aos prazos decadenciais em casos de recusa ou embaraço às ações do Fisco; ou se exime de tributos, paradoxalmente, todos aqueles cidadãos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

que obrarem contra os cânones democráticos que os agasalham e os protegem. Eis um dualismo e uma antinomia execráveis.

IRPJ. ARBITRAMENTO. LIVROS OU DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS. FASE DE JULGAMENTO. APRESENTAÇÃO. ACOLHIMENTO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS NEGATIVOS. Em face do instituto da decadência, o acolhimento de livros ou documentos obrigatórios na fase de julgamento implicará exoneração do crédito tributário constituído, por arbitramento, sem mais possibilidades temporais de realização de auditoria fiscal regular. A intercessão das variáveis, não atendimento à intimação = | a | ; exoneração da exigência = | b | ; impossibilidade de se realizar auditoria fiscal regular = | c | , desaguará na operação: -a -b -c = (-abc), denotando perdas arrecadatórias irrecuperáveis, além de aflorar a repudiada injustiça contributiva - fiscal."

Igualmente elucidativo é o acórdão nº 103-20070, também desta 3ª Câmara, DOU de 17.12.1999, Relatora Lúcia Rosa Silva Santos, assim ementado:

"IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - O lançamento efetuado de acordo com as normas legais, notificado o sujeito passivo, só pode ser alterado nas formas estabelecidas no art. 141 do CTN. A apresentação dos livros na fase impugnatória não tem o condão de tornar sem efeito o lançamento, posto que não há arbitramento condicional".

Irrepreensível, portanto, o arbitramento, na forma do art. 16 da Lei nº 9.249/95, em razão da recusa do contribuinte, valendo-se da receita bruta revelada pela autuada na declaração de imposto de renda.

A segunda questão reside na tributação de receitas presumidas a partir de fatos tomados como indícios.

Não dispunha a Fiscalização da escrita comercial para o trabalho de auditoria, motivo por que lhe restou a alternativa do arbitramento do lucro. Alberto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

Xavier¹ soube perceber, com extrema nitidez, o contorno das hipóteses cuja ocorrência torna obrigatório, na forma da lei, o uso desse recurso substitutivo:

“Caso, porém, o contribuinte não tenha cumprido o seu dever de colaboração, pela inexistência ou insuficiência do “instrumento de medição de renda”, que é a contabilidade, a lei teve que optar por mecanismos subsidiários a que designou genericamente por “arbitramento”, mas que na realidade se decompõem, primeiro, na designação de uma base de cálculo substitutiva (um percentual da receita bruta) e, depois, na impossibilidade de determinação desta, na utilização do recurso à prova indiciária”.

Na mesma obra, adverte o autor português quanto à vedação ao aproveitamento de fato indiciário diverso da receita bruta, no cálculo do lucro arbitrado, quando esta não é conhecida. Eis as palavras do doutrinador²:

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

Com efeito, a norma não admite outra interpretação, a teor do art. 51 da Lei nº 8.981/95, caput, *in verbis*:

*“Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, **quando não conhecida a receita bruta**, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:*

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

¹ Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Forense, 1998, pág. 136.

² Ob. cit. pág. 129.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.”

Das lições colhidas do eminente doutrinador, a base de cálculo substitutiva ao lucro real, num primeiro passo, é calculada a partir de um percentual sobre a receita bruta conhecida. Somente nos casos em que esta receita é desconhecida, o procedimento legal terá que se desvencilhar de sua prova direta - que não existirá, na hipótese - para tomar qualquer dos elementos previstos nos incisos do dispositivo acima, os quais servirão de indícios do lucro tributável. A experiência, porém, é farta na demonstração de equívocos, ordinariamente cometidos quando a receita não é alcançável senão por meios indiretos, uma vez que o fato indiciário da suposta receita omitida, por via indireta, será o elemento determinante do lucro, o que pode resvalar na ilegalidade da utilização de um fato não autorizado pela norma ou na aplicação de um percentual distinto do estipulado pelo legislador, em contrariedade ao disposto no art. 51 da Lei nº 8.981/95. Esse quadro não fugiu da previdente repreensão de Alberto Xavier³, abaixo reproduzida:

“Do que anteriormente se expôs resulta a necessidade de manter nitida a distinção entre o arbitramento administrativo como meio de prova (indiciário ou não) dos casos de substituição da prova, por força da

³ Ob. cit. pág. 132.
Acas/



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

própria lei, mediante a adoção de bases de cálculo substitutivas que, por normas dispositivas de direito material – por ficção legal – colocam as novas bases de cálculo (percentual da receita bruta, por exemplo), no lugar e nas vezes das bases objeto de ficção (lucro real).
Todavia, os novos fatos, tal como construídos pela lei, por exemplo, a receita bruta, carecem de juízos probatórios diretos, cuja impossibilidade determinará o recurso subsidiário à prova indiciária.” (os grifos não estão no original)

Veja-se, agora, a situação examinada: o atuante presumiu uma receita auferida e mantida à margem da tributação, em decorrência da verificação da ausência de registros de compras no livro fiscal. Um segundo fato também conduziu o agente público a idêntica conclusão: o total das compras não registradas superou a receita declarada. Depois de elaborada a presunção de uma receita tributável omitida ao Fisco, delineou-se, segundo o juízo do atuante, a parcela da base substitutiva ao lucro real correspondente à omissão presumida. Ora, é evidente que essa parcela decorreu da descoberta das compras não lançadas no livro de entradas. Ou seja, é certo que as compras constituíram os fatos indiciários de uma provável receita tributável, conforme descreve o termo de constatação, em fl. 39. Da dedução anterior, obteve-se o lucro relacionado à receita supostamente omitida. Visto de outro ângulo, fica cristalino que o presente arbitramento se fundamentou em dois fatos distintos, a receita declarada, obtida por prova direta, e as compras não escrituradas, fatos indiciários da receita supostamente omitida, em afronta ao mandamento legal que veda a adoção simultânea de elementos excludentes entre si. Por mera lógica, a existência da receita tributável carece de juízos probatórios diretos, pois o fato conhecido e utilizado como indício de uma provável receita desconhecida será o mesmo que acabará indiciando o lucro tributável, o que, não raro, agride a lei, infringindo-se a ordem estabelecida sob a desculpa de que se está calculando a base substitutiva a partir do somatório entre a receita declarada, conhecida pelo Fisco, e a presumida, que estava desconhecida.

Já se destacou que o erro supramencionado é bastante freqüente nas exigências fiscais que conjugam a sistemática do lucro arbitrado a presunções de omissão de receitas, válidas quando o contribuinte está sob o comando da legislação do lucro real, mas enganosas, se aproveitadas fora de seu ambiente normativo. *In*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

casu, a ânsia de capturar uma suposta receita omitida, mediante prova indireta, acabou repercutindo na utilização cumulativa da receita declarada e de outro fato indiciário do lucro arbitrado, intentando contra o caráter proibitivo da simultaneidade de critérios. Não é por outro motivo que a jurisprudência administrativa, em regra, não recepciona o uso de presunções de omissão de receitas nas autuações que promovam o arbitramento do lucro. O presente lançamento está contaminado dessa falha, o que fere a certeza e a liquidez do crédito constituído.

Restou serena a conclusão de que, sem apreciar a contabilidade e, daí, saindo da sistemática do lucro real, o agente se valeu do dispositivo regulamentar previsto no artigo 228, parágrafo único, aliena "a", do RIR/94, cuja incidência só tem sentido quando se adota a escrituração comercial, o que caracterizou, afóra o comportamento paradoxal, a inusitada e irregular concomitância de metodologias. Esta Câmara conserva em seus anais o entendimento já consolidado de repúdio ao emprego de presunções específicas à apuração do lucro real, se a tributação seguiu às normas do lucro arbitrado, a exemplo do decidido no acórdão nº 103-19.949, DOU de 22.06.1999, Relatora Sandra Maria Dias Nunes, com a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - ARBITRAMENTO E OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - Procede o arbitramento dos lucros quando as irregularidades apuradas na escrituração (partidas mensais) são de molde a tornar inconfiável a apuração do lucro real. Incabível, no entanto, a adjudicação, à base de cálculo dos lucros arbitrados, de receitas omitidas, face à constatação de passivo fictício e suprimentos de caixa não comprovados detectados em escrituração considerada imprestável, porque, in casu, a presunção legal é típica do lucro real. "

O que sobressai das linhas acima redigidas é a convicção de que o agente imaginou que os valores não transcritos no livro de entradas não estariam contabilizados. E caminhando nessa direção, uma vez inexistente a contabilização, razoável seria a presunção de que tais compras eram originárias de receitas anteriores não submetidas à incidência das normas tributárias. Para a surpresa de todos, todavia, a recorrente apresentou um livro Diário, na impugnação da exigência. Já defendemos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.001269/00-31
Acórdão nº : 103-22.032

que a escrita comercial, exibida em fase recursal, não pode ser admitida para desconstituir o lançamento. Ainda que o arbitramento não tenha caráter punitivo, a anuência ao pleito da autuada poderia estimular, no meio social, a repetição do desrespeito ao ordenamento jurídico e às instituições que perseguem a realização dos interesses da coletividade, mediante a prática de embaraços ao funcionamento regular do aparelho estatal, com a própria atuação, e a geração de dificuldades dirigidas à obtenção de vantagens ilegítimas. Entretanto, não há amparo à rejeição aos dados constantes da escrituração, assim como não é admissível que, a partir dos elementos contábeis, o Fisco tenha como concreto o que só se pode imaginar como possível, sem a prévia execução de diligências que rejeitem o que lá está consignado ou confirmem o que se supôs, dando-se ao acusado a oportunidade de reagir em momento processual estabelecido em lei, conforme as regras do devido processo legal. Sem sombra de dúvida, diversa foi a atitude da relatoria, na decisão proferida pelo órgão *a quo*, ao surpreender-se com a constatação de que o valor contabilizado, referente às compras de mercadorias, ultrapassou a soma entre o total das aquisições transcritas e não transcritas no livro de entradas, derrubando a expectativa de que o montante omitido no livro fiscal igualmente estaria ausente na contabilidade. Destruída a presunção da imaginária receita omitida e fulminado o lucro que lhe é referente, a autoridade julgadora de primeira instância imiscuiu-se em aspectos contábeis que não interessam à lide, argumentando que a maior parte do volume das compras está lançada em contrapartida a empréstimos de pessoas ligadas, fato que sugeriria uma omissão de receitas que não foi sequer objeto de investigação e, por conseqüência, não imputada à recorrente.

Em suma, pelo que relatei, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, excluindo do lançamento a tributação da verba correspondente à receita que o Fisco considerou omitida, estendendo os efeitos dessa exclusão às exigências reflexas.

Sala das Sessões, DF, em 07 de julho de 2005

FLÁVIO FRANCO CORRÊA