



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

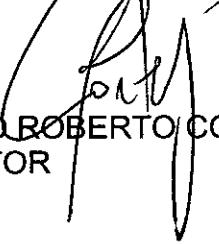
Processo nº. : 10880.007266/2002-49
Recurso nº. : 131.900
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs: 1992 a 1994
Recorrente : BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS
Recorrida : 10ª TURMA DA DRJ EM SÃO PAULO - SP
Sessão de : 14 de maio de 2003

RESOLUÇÃO Nº 101-02.400

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº. : 131.900
RECORRENTE : BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS

RELATÓRIO

BRASILATA S.A. EMBALAGENS METÁLICAS, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 162/1929, do Acórdão nº 00.436, de 26/02/2002 (fls. 123/152), prolatado pela 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos seguintes autos de Infração: IRPJ, fls. 38; PIS, fls. 52; IRFONTE, fls. 69; e Contribuição Social, fls. 80.

O lançamento de ofício foi procedido em razão do arbitramento dos lucros pela desclassificação da escrituração contábil pelo fato de que nos livros comerciais obrigatórios e auxiliares não constam as indicações das contrapartidas em cada lançamento contábil. Além disso, as contas como “caixa”, “bancos”, e “contas a pagar” encontram-se condensadas nos livros Diário e Razão.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 88/340.

A 10ª Turma de Julgamento/DRJ-SPO, decidiu pela procedência parcial do lançamento, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

“IRPJ

Ano-calendário: 1992, 1993, 1994

ARBITRAMENTO DE LUCRO. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. A falta de registro de contrapartida dos lançamentos contábeis implica a desclassificação da escrita e, conseqüente, arbitramento do lucro.

PEDIDO DE PERÍCIA. O exame dos aspectos tributários dos fatos registrados pela interessada, que afetem o lucro real, é de competência exclusiva da Fiscalização, descabendo realização de perícia no que se refere à desclassificação da escrita.



DEVOLUÇÕES DE VENDAS. Excluem-se da base de cálculo do lucro arbitrado as devoluções de vendas comprovadas.

IMPOSTO DECLARADO. Deduz-se do cálculo do IRPJ sobre o lucro arbitrado, o valor do IRPJ declarado.

RECEITAS FINANCEIRAS. A partir de 01/01/93, somente se incluem na apuração do lucro arbitrado as receitas financeiras líquidas positivas, ou seja, apenas naquilo que superarem as despesas financeiras.

GANHO DE CAPITAL. A partir de 02/01/93, na forma de tributação pelo lucro arbitrado, tributam-se em separado os ganhos de capital, deduzidos os custos comprovados.

SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA. Por falta de expressa previsão legal, exclui-se da tributação, pelo lucro arbitrado, o saldo credor de Correção Monetária apurado em balanço.

VARIAÇÃO DE ESTOQUES. Exclui-se da apuração do lucro arbitrado a variação de estoques por tratar-se de componente afeto aos custos.

JUROS ATIVOS. O registro de juros ativos entre unidades do mesmo sujeito passivo não tem reflexos no saldo da conta sintética de receitas financeiras.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRPJ. Exonera-se a multa por atraso na entrega da DIRPJ à vista da comprovação da entrega efetuada no respectivo prazo de prorrogação.

AUTOS REFLEXOS. A procedência parcial do lançamento de IRPJ implica a procedência também parcial dos lançamentos decorrentes de PIS, IR-Fonte e Contribuição Social, deduzindo-se de tais exigências os valores já recolhidos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 15/04/02 (fls. 162), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:



- a) que contratou uma empresa de renome internacional, a KPMG para realizar auditoria das suas demonstrações financeiras, apesar de inexistir qualquer obrigação legal para tanto. Tomou essa atitude porque visava construir uma imagem junto ao público investidor de seriedade administrativa e transparência de seus demonstrativos financeiros;
- b) que referida empresa de auditoria independente não constatou qualquer irregularidade em sua escrita contábil;
- c) que adotou durante todo o período, desde antes de 1988 até meados de 1994, exatamente o mesmo tipo de procedimento no que diz respeito ao registro dos lançamentos na sua contabilidade;
- d) que, de longa data a jurisprudência, tanto dos tribunais judiciais quanto do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, já firmou o preceito fundamental de que o abandono da escrita onde se apura o lucro líquido e o lucro real, para ser arbitrado o lucro tributável, somente é cabível nos casos em que as irregularidades nela encontradas sejam de tal monta que impossibilitem a determinação do lucro real;
- e) que, quando sejam encontradas irregularidades que não impeçam a apuração do lucro real, somente cabem as exigências fiscais que em cada caso incidam especificamente sobre tais irregularidades, seja a título de imposto, seja a título de penalidade;
- f) que, para justificar melhor a sua maneira de proceder, consultou a empresa Price HaterhouseCoopers, formulando alguns quesitos a respeito da matéria sub judice, cuja resposta informa o seguinte: - o sistema utilizado permite a identificação das contas envolvidas nos lançamentos contábeis, da data e da localização dos documentos comprobatórios; - as contrapartidas encontram-se identificadas mediante aposição do carimbo indicativo das contas a serem debitadas e creditadas, nos próprios documentos que deram origem aos lançamentos contábeis; - a contabilidade atende às normas contábeis e aos princípios fundamentais de contabilidade; - a contabilidade permite a apuração do lucro real; - o sistema utilizado pela recorrente para identificar as contas de lançamentos a débito e a crédito é de uso geral entre as empresas;
- g) que isso já é suficiente para demonstrar a infundada alegação fiscal, uma vez que os lançamentos contábeis identificam os documentos, inclusive sua localização, e nestes constam as contas onde eles estão lançados, a débito e a crédito. Isto também demonstra que é inverídica a alegação constante no acórdão recorrido de que *"não se discute que a contrapartida de cada lançamento contábil não é indicada no período*

analisado” e que “esse fato já foi expressamente reconhecido pela impugnante”;

- h) que, ao contrário do que afirma a fiscalização, havia um sistema de identificação da contrapartida de cada lançamento, em perfeita ordem e de fácil acesso a manuseio;
- i) que, como atesta a PriceWaterhouseCoopers, sempre tomou cuidado de apor aos documentos de suporte dos lançamentos contábeis um carimbo com indicação das respectivas contas de débito e crédito, mantendo estes em perfeita ordem cronológica e de seqüência dos registros contábeis, de maneira a permitir seu fácil manuseio não apenas pela fiscalização, usuária eventual e remota das informações contábeis, mas dos próprios órgãos gerenciais da empresa;
- j) que o Auditor-fiscal ficou na cômoda posição de não se dar ao trabalho de compulsar os documentos de suporte dos lançamentos, os quais são de fácil acesso e fácil compreensão e lhe dão tanta informação sobre as contas lançadas a débito e a crédito quanto ele teria através de uma referência à conta de contrapartida que constasse de cada lançamento em uma determinada conta;
- k) que, não encontrando no próprio lançamento contábil a conta de contrapartida, caberia ao agente fiscal aprofundar sua ação através da verificação, pelos documentos referidos nesse mesmo registro contábil, de qual conta recebeu a contrapartida, ao invés de dizer que a contabilidade não permite identificar a relação entre os lançamentos e não é prestável à apuração do lucro real;
- l) que nos dizeres do Regulamento do Imposto de Renda, somente se admite o arbitramento quando as falhas acaso existentes forem de molde a tornar a escrituração imprestável para determinar o lucro real, o que não é o caso dos autos;
- m) que o Termo de Verificação não é muito claro e explícito quando cita que algumas contas estariam condensadas nos livros Diário e Razão, ou mencionando que o livro Diário foi escriturado com lançamentos mensais de forma reduzida, ou passando do item anterior a este sem maior lógica de exposição;
- n) que o acórdão recorrido também não aborda com clareza este item do auto de infração, limitando-se a citar o parágrafo único do art. 205 do RIR/94, o qual prescreve que *“a escrituração deverá ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações”*;
- o) que não fazia os lançamentos de forma resumida e totalizados, e a PriceWaterhouseCoopers atesta que os lançamentos no Diário e Razão foram efetuados individualizada e diariamente. Também atesta que o lançamento composto de mais de um documento teve



identificada, no próprio histórico contábil, a referência à documentação de suporte;

- p) que, para melhor visualização, juntou aos autos um exemplo de seu procedimento de lançamentos contábeis, relativos ao dia 28/04/1992 (docs. 13 a 19 da impugnação), pelo que se nota: - há lançamentos individualizados e diários; - um mesmo lançamento a crédito de receita de venda de um produto pode englobar todos os documentos de vendas desse produto na mesma data; - um mesmo lançamento a débito de um mesmo cliente pode englobar todas as compras feita por ele na mesma data; - o programa fornece uma "crítica de lançamentos", pela qual se pode verificar o total dos créditos de receitas do dia e o total dos correspondentes lançamentos em contrapartida, nesse mesmo dia, a débito de cada cliente (doc. 13 da impugnação); a mesma crítica pode ser extraída com relação aos movimentos de outras naturezas na mesma data; - no Diário estão registrados os créditos e os débitos individualizadamente, e totalizado o movimento do dia (docs. 14 a 19 da impugnação);
- q) que o procedimento não violenta o disposto nos art. 204 do RIR/94 e seu correspondente art. 160 do RIR/80, assim como não contraria qualquer outra exigência legal ou regulamentar que seja pertinente, porque não ocorre na contabilidade da recorrente o registro no Diário simplesmente do total das receitas de venda de um determinado produto no mês, ou dos totais de outras contas, situação em que legalmente seria necessário o registro individualizado em livros auxiliares. Na contabilidade da recorrente, a individualização é feita diariamente no próprio Diário;
- r) que a fiscalização, ao invés de concentrar-se no cerne da questão e indicar qual seria o vício insanável existente na escrituração contábil da recorrente e o correspondente dispositivo legal que supostamente teria sido infringido, utilizou-se de alegações totalmente improcedentes;
- s) que o agravamento de coeficientes com base em portaria do Ministro da Fazenda é inválido, conforme pacífica jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes;
- t) que não havia nenhuma previsão legal dispondo sobre a inclusão, no cálculo do lucro arbitrado, de valores correspondentes aos resultados não operacionais, como também não havia nenhuma determinação prevendo que as receitas financeiras deveriam integrar a base de cálculo do lucro arbitrado. Desse modo, por completa falta de amparo legal, devem as receitas financeiras ser excluídas do cálculo do lucro arbitrado de 1992;
- u) que, nos anos-calendário de 1993 e 1994, a Portaria MF 524/93, passou a prever que os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas entre receitas de



vendas de mercadorias e serviços deveriam integrar o cálculo do lucro arbitrado;

- v) que, mesmo diante do que passou a prever essa portaria, as receitas financeiras não podem ser incluídas no cálculo do arbitramento, pois não há nenhuma base legal a suportar a norma regulamentar, e, como se sabe, a instituição de tributo depende sempre de lei para ser validamente exigida. Além disso, as receitas financeiras não se enquadram no conceito de "resultado positivo" de que trata a portaria. Portanto, não devem ser incluídas no cálculo do lucro arbitrado de 1993 e 1994;
- w) que, nos períodos abrangidos pela autuação, estava vigente para a cobrança do PIS, a sistemática da Lei Complementar n. 07/70, a qual previa expressamente que a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao mês da realização do fato gerador, devendo a exigência fiscal correspondente ser cancelada.

Às fls. 315, o despacho da DRF em São Paulo – SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.



É o Relatório.

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de auto de infração lavrado em decorrência do arbitramento dos lucros nos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, pela desclassificação da escrituração contábil, conforme Termo de Verificação abaixo resumido:

"Foi constatado que os livros contábeis obrigatórios e auxiliares (Livro Diário, Razão, Razões e Diários Auxiliares), não constam as indicações das contrapartidas em cada lançamento contábil, sendo impossível a identificação das contas envolvidas;

contas como "caixa", "bancos" e "contas a pagar", encontram-se condensadas nos livros Diários e Razão.

Do exame da escrituração contábil da empresa, esta fiscalização constatou, outrossim, que o livro Diário foi escriturado com lançamentos mensais e de forma resumida.

Ficou constatado, assim, que, no tocante à indicação de contrapartidas de lançamentos e descrição que permite sua perfeita identificação, a escrituração não apresentou as formalidades decorrentes das normas contábeis recomendadas.

(...)

Consoante dispõe o art. 62 da Lei nº 8.383/91, ao dar nova redação ao art. 14 da Lei nº 8.218/91, a tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livros ou fichas utilizadas para resumir e totalizar por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro Diário (livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação, sob pena de, não o fazendo,



terem seus lucros arbitrados. Referido dispositivo foi reproduzido no art. 205 e seus parágrafos do RIR/94.

Tendo em vista que as deficiências constatadas ensejam o arbitramento do lucro, nos termos dos arts. 399, IV-RIR/80 e arts. 203 a 205, c/c arts. 538 e 539, II e VII do RIR/94 e, após tentativas infrutíferas de identificar os lançamentos, esta fiscalização intimou o contribuinte a sanar tais irregularidades, mediante a reescrituração de sua escrita contábil (anos-calendário de 1992, 1993 e período compreendido entre janeiro e julho de 1994), conforme Termo de Constatação e de Intimação lavrado em 25/04/97, não tendo o contribuinte cumprido referida intimação."

A decisão de primeira instância, ao apreciar a matéria, reduziu em parte o lançamento, excluindo do mesmo algumas parcelas indevidamente incluídas como base de cálculo para a apuração do lucro arbitrado.

Na presente instância, a contribuinte retorna aos autos inconformada com a manutenção do arbitramento, argumentando que inexistem as irregularidades informadas no auto de infração, pois o sistema contábil utilizado, permite a identificação das contas envolvidas nos lançamentos contábeis, bem como da data e da localização dos documentos comprobatórios, sendo que as contrapartidas encontram-se identificadas mediante aposição do carimbo indicativo das contas a serem debitadas e creditadas, nos próprios documentos que deram origem aos lançamentos contábeis.

Afirma que a sua contabilidade atende às normas contábeis e aos princípios fundamentais de contabilidade, permitindo a apuração do lucro real de acordo com os parâmetros legais, pois o sistema utilizado para identificar as contas de lançamentos a débito e a crédito é de uso geral entre as empresas. Além disso, os lançamentos contábeis identificam os respectivos documentos, inclusive sua localização, e nestes são identificadas as contas onde eles estão lançados, a débito e a crédito.

No processo administrativo fiscal deve sempre prevalecer o princípio da verdade material, pois aí se procura identificar se efetivamente ocorreu



ou não o fato gerador, ou seja, o crédito tributário formalizado deve corresponder rigorosamente, à subsunção do fato concreto na respectiva hipótese de incidência. É a chamada exatidão legal do tributo.

A Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, este com as alterações advindas da Lei nº 8.748/93 e 9.532/97, garantem ao sujeito passivo da obrigação tributária a ampla defesa e o contraditório. Trata-se de direitos fundamentais que, quando violados, implicam em desrespeito a princípios como os da estrita reserva legal, do devido processo legal, da oficialidade e da verdade material, inviabilizando a almejada exatidão legal do tributo.

No caso ora em apreço, não conseguimos vislumbrar a clareza necessária para uma perfeita apreciação dos fatos em discussão.

A diligência levada a efeito pela fiscalização por determinação da DRJ em São Paulo – SP, apesar de ter respondido todos os quesitos daquela resolução, na presente instância permanecem algumas dúvidas de natureza eminentemente técnicas, as quais precisam ser esclarecidas para que se possa enfrentar o julgamento. Para exemplificar, consta do Termo de Diligência que: “Não há como identificar, apenas pela análise do valor, a contrapartida “a débito” do lançamento no valor de 100,00, pois que há dois lançamentos a débito de mesmo valor naquele dia. Sequer é possível, pela escrituração contábil, saber se um dado lançamento contém dois créditos para um débito (ou dois débitos para um crédito) ou se se trata de lançamento simples (um débito para um crédito), posto não haver indicação das contrapartidas. Não há, outrossim, como identificar a correlação existente (ou não) entre lançamentos a débito e a crédito, como no exemplo abaixo (valores fictícios), onde a coincidência de valores apenas induziria a erro:

1) Débito: 100,00
Débito: 50,00
Crédito: 150,00

ou

2) Débito: 150,00
Crédito: 50,00
Crédito: 25,00
Crédito: 75,00



Informa ainda o diligenciante que:

"não há correlação entre os 50,00 debitados no lançamento (1) e os 50,00 creditados no lançamento (2), embora tenham sido registrados no mesmo dia e com o mesmo valor (da mesma forma, em relação aos 150,00). Admitir tal tipo de escrituração seria o mesmo que reduzir a auditoria a práticas advinhatórias.

Numa situação como a acima descrita – bastante comum, aliás – tanto o Diário, como o Razão tornam-se inúteis, o que, associado ao fato de não haver Livros Auxiliares até Julho/94, torna impossível a auditoria.

O mais grave é que a sistemática adotada permite que se oculte a ocorrência hipotética de "diluição" de débitos que não tenham como contrapartidas créditos no mesmo valor, dado que não existe correlação, demonstrada nos Livros, entre ambos.

A soma de débitos e créditos se iguala, mas não há correlação entre eles. Da mesma forma, a sistemática adotada possibilita que se oculte, por falta de clareza, a existência (hipotética) de débitos (e créditos concomitantes e de mesmo valor) isolados (sem contrapartida) ou débitos correspondendo a créditos de natureza completamente distintas, sem suporte documental. Por isso, a mera coincidência de totais a débito e totais a crédito não assegura a idoneidade da escrituração, dado o caráter obscurante da mesma, sendo esse, exatamente, o alcance da afirmação constante do Termo de Verificação à fl. 210, ao dispor que "a falta de indicação das contrapartidas de cada lançamento transformou a escrituração contábil em um conjunto de débitos e créditos que, embora de valores totais coincidentes, não permitem identificar qualquer relação entre si (assim, por exemplo, se uma modificação de situação do circulante estaria ligada a uma modificação no exigível ou no ativo permanente)".

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador do tributo. Para formar sua convicção, pode o julgador determinar a



realização de diligências e, se for o caso, perícia. Na realidade, está em jogo a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

Não é o caso que encontramos no presente estágio do processo, pois, tendo em vista a necessidade de maiores esclarecimentos a respeito da escrituração contábil da recorrente para o perfeito deslinde da questão, entendo ser necessária a realização de perícia, a qual deverá ser conduzida pela autoridade preparadora local que indicará o perito da Fazenda, a quem se delega todos os poderes, inclusive para aprovação de quesitos e fixação de prazo para a sua realização e demais providências que julgar oportunas ao perfeito esclarecimento da matéria, no sentido de que resulte definitivamente esclarecido se a escrituração contábil da recorrente possuía ou não os requisitos essenciais para a apuração do lucro real, devendo para tanto, serem observados os seguintes aspectos:

a) de acordo com a legislação tributária, somente se admite o arbitramento quando as falhas encontradas tornem a escrituração imprestável para determinar o lucro real;

b) o Termo de Verificação não é muito claro e explícito quando cita que algumas contas estariam condensadas nos livros Diário e Razão, bem como menciona que o livro Diário foi escriturado com lançamentos mensais de forma reduzida, sem a existência de livros auxiliares, fato esse que a recorrente insurge-se contra, de forma veemente;

c) necessário se faz o devido esclarecimento se a escrituração da recorrente infringe o artigo 160 e seu parágrafo primeiro do RIR/80, e seu correspondente artigo 204 do RIR/94.

Para tanto, deve-se dar ciência à recorrente para que esta, querendo, (i) apresente quesitos suplementares, (ii) designe assistente para



acompanhar os trabalhos periciais, e (iii) manifeste-se sobre o resultado final da perícia.

Concluída a perícia, que os autos retornem a este Colegiado.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003



PAULO ROBERTO CORTEZ