

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02

RECURSO Nº : 110.156

MATÉRIA : IRPJ - Exercícios de 1991 e 1992, períodos de apuração de 1993

RECORRENTE: COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS ATLÂNTICA LTDA.

RECORRIDA : DRJ EM FLORIANÓPOLIS/SC

SESSÃO DE : 18 de março de 1997

ACÓRDÃO Nº : 103-18.454 RD/103-O.811 e RP/103-O.148

IRPJ - COMPRAS NÃO REGISTRADAS - A simples constatação de omissão de compras na escrituração do contribuinte, a despeito de constituir-se em irregularidade que pressupõe omissão de receita na data de seus pagamentos, não autoriza a tributação de receitas omitidas pelo somatório dos valores não escriturados, por irreal a base de cálculo e o período de apuração, necessitando de um aprofundamento da auditoria para verificar o real valor omitido.

ARBITRAMENTO DE LUCROS - BASE DE CÁLCULO - O somatório dos depósitos bancários não constitui base de cálculo para o arbitramento dos lucros porquanto, tratando-se de uma presunção legal de determinação de lucro, deve obedecer aos critérios previstos na legislação, não cabendo a seu aplicador presumir o faturamento da empresa.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (ILL) - Dependendo a destinação dos lucros do assentimento dos sócios, incabível a exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido na data do encerramento do balanço.

PIS, FINSOCIAL E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - O decidido para os lançamentos do IRPJ estende-se a estes lançamentos decorrentes na medida em que não há fatos ou argumentos a ensejar conclusão diversa.

MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - Cancelando-se as exigências que deram origem a esta multa, igualmente deve a mesma ser cancelada, aliado ao fato de que não é aplicável nos lançamentos de ofício, quando a declaração foi apresentada antes da ação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO - Deve ser convalidada ao percentual de 75% tendo em vista as disposições da Lei nº 9.430/96, combinado com o disposto no artigo 106, Inc. II, letra "c" do CTN.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para: 1) excluir as exigências do IRPJ, do IRF, FINSOCIAL e Contribuição Social, nos exercícios financeiros de 1991 e 1992, vencidos os Conselheiros Wilson Biadola, Murilo Rodrigues da Cunha Soares e Cândido Rodrigues Neuber, que negavam provimento no exercício de 1991; 2) excluir a exigência da contribuição ao PIS/FATURAMENTO; 3) excluir a incidência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos; e 4) reduzir a multa de lançamento de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 ABR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Sandra Maria Dias Nunes, Raquel Elita Alves Preto Villa Real, Márcia Maria Lória Meira e Victor Luís de Salles Freire.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

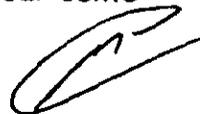
RECURSO Nº : 110.156
RECORRENTE: COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS ATLÂNTICA LTDA.

RELATÓRIO

COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS ATLÂNTICA LTDA., com sede na Rua Áustria, 115, Centro, Balneário Camboriú/SC, inscrita no CGC sob o nº 77.882.959/0001-22, recorre a este Colegiado da decisão monocrática que indeferiu sua impugnação de fls. 669/680.

Conforme peças vestibular de fls. 11/23 e 24/27 foram apuradas as seguintes irregularidades:

Exercício de 1991, período-base de 1990 - OMISSÃO DE COMPRAS CARACTERIZADA COMO OMISSÃO DE RECEITAS. Haja vista a circularização efetuada junto aos fornecedores da fiscalizada e, de posse das vendas a ela realizadas, constatou-se que não ingressou nos estoques da empresa, por omissão de registro de compras, grande parte das aquisições de mercadorias adquiridas para revenda. Através de extratos bancários vê-se que os cheques que serviram para adimplir as compras omitidas saíram efetivamente de contas-correntes da empresa. Assim, ao se ter aquisições de mercadorias para revenda, sem o devido registro em livro próprio e, concomitantemente, realizar-se o pagamento sem que tal fato esteja consignado em contas próprias do livro Diário, torna-se evidente a omissão de receitas, por duas razões: a) não houve o reconhecimento de receitas de vendas de compras não contabilizadas, como se ver do livro Diário (fls. 358/371) e pelas quantidades do registro de saídas que guarda correspondência com as compras registradas no período (fls. 559/584) e; b) conforme cópia da Declaração (fls. 613/6178) não há como se alegar que o estoque final de mercadoria poderia de alguma forma indicar como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

não vendido o que contabilmente não foi comprado. Valor Tributável: Cr\$ 86.182.782,29. Multa qualificada de 150%.

Exercício de 1992, período-base de 1991 - ARBITRAMENTO DE LUCROS. A partir dos extratos bancários, fornecidos por agências do domicílio da empresa, confirmou-se que os registros contábeis acusavam divergências entre o somatório dos valores dos extratos (fls. 479/558) e o consignado contabilmente, como receita de revenda de mercadorias (fls. 633/654). O livro Diário espelha valores, mês a mês, sob a chancela de Depósitos no Mês, que teriam sido depositados pela atuada. Paradoxalmente, tais depósitos não constam dos extratos bancários já citados e a atuada não conseguiu justificar tais divergências, porquanto não dispõe nem mesmo de "livro caixa auxiliar", a fim de se apurar o saldo diário da conta Caixa e a origem dos Depósitos. A contabilidade da empresa apresenta as seguintes inconsistências: a) indisponibilidade de LIVRO CAIXA AUXILIAR e, os lançamentos efetuados no DIÁRIO são em partidas mensais; b) não transcrição no Livro DIÁRIO do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados e Lucros ou Prejuízos acumulados em 31/12/91; c) há saldos credores de caixa nos meses de janeiro/91, setembro/91 e novembro/91, conforme Razão analítico apresentado pela empresa; d) a receita bruta declarada é inferior aos depósitos bancários efetuados no ano-base de 1991; e) o saldo bancário no Razão auxiliar conflita com os extratos bancários fornecidos pelas agências do domicílio da contribuinte.

Pelos motivos acima expostos, procedeu-se ao arbitramento do lucro haja vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é impréstável para determinação do Lucro Real, utilizando-se como base para a receita bruta o total dos depósitos efetuados no ano, apontados pelos extratos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

bancários (fls. 479/558). Valor Tributável: Cr\$ 1.954.122.538,00. Multa ex-officio de 100%.

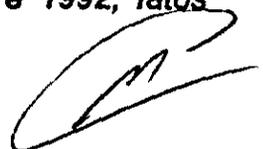
Também, para o Exercício de 1992, foi lançada a Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Rendimentos no, valor de 15.006,51 UFIR, conforme fls. 22 dos autos.

Ano-calendário de 1992. Período de Apuração de 01/07/92 a 31/12/92 - FALTA DE ENTREGA DA DIRPJ. LUCROS NÃO DECLARADOS. Entrega da Declaração de Rendimentos IRPJ feita sem espontaneidade, sob intimação da fiscalização, em 17/03/94 (fls. 622). Retificação de ofício do quadro 13 da DIRPJ, linhas 40 e seguintes. Lucro Real, 2º semestre, Cr\$ 788.554.580,00. Valor Tributável: Cr\$ 788.554.580,00. Multa ex-officio de 100%.

Ano-calendário de 1993. Fatos Geradores de 01/93 e 02/93 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente aos meses de janeiro e fevereiro de 1993, conforme balancetes apresentados pela empresa. Assim, com a indicação do lucro líquido naqueles períodos, calculou-se a contribuição social a qual foi reduzida do lucro para se chegar à base tributável do IRPJ. Valor Tributável: jan/93 - Cr\$ 429.327.581,00; fev/93 - Cr\$ 1.277.279.304,00. Multa ex-officio de 100%.

Tendo em vista as infrações acima descritas lavrou-se, ainda, autos de infração decorrentes para os tributos e contribuições abaixo descritos:

(i) Contribuição Social sobre o Lucro, exercícios de 1991 e 1992, fatos geradores de 12/92, 01/93 e 02/93, fls. 28/37 e 38/41;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

(ii) *Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, exercício de 1991 e fato gerador de 12/92, fls. 42/48;*

(iii) *Programa de Integração Social, fatos geradores de 01/90 a 12/91, fls. 49/61;*

(iv) *Fundo de Investimento Social, fatos geradores de 01/90 a 12/91, fls. 62/74.*

Tempestivamente impugnando os lançamentos o sujeito passivo alega, em síntese, o que segue:

Exercício de 1991. Período-base de 1990 - OMISSÃO DE RECEITA. Houve unicamente falha humana na escrituração fiscal e contábil, sem que este fato autorize a determinação de base de cálculo imputável ao I.R, conforme se demonstra:

a) Do Registro de Entradas de Mercadorias. Do total de mercadorias adquiridas para revenda, lançadas no R.E.M., no exercício de 1990, temos Cr\$ 138.058.632,48, que somados aos Cr\$ 86.182.782,29 omitidos de registro, totalizam Cr\$ 224.241.414,77.

b) Do Registro de Saldas de Mercadorias. Os valores registrados no R.S.M. totalizam em Cr\$ 259.112.124,73. Ao se verificar a Conta Mercadoria, que com o dado supra, sem se considerar os estoques anterior e final, apresenta um valor acrescido de aproximadamente 12%, índice perfeitamente com o ramo de atividade exercido pela impugnante. A impugnante não omitiu registros na saída de mercadorias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

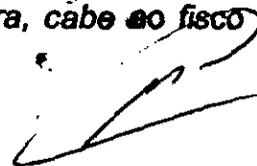
Assim, a utilização para base de cálculo do valor omitido de registro de compras para revenda é inaceitável, visto que o percentual de lucro bruto é razoável para a atividade, não se tendo configurado sonegação nas saldas de mercadorias, o montante apurado das despesas e custos é compatível com os valores apurados no encerramento do exercício.

Ademais, os pagamentos não contabilizados podem constituir-se em indício de omissão de receitas. Em qualquer presunção de omissão de receita, entretanto, é necessário demonstrar que o contribuinte não tem como comprovar a origem dos recursos utilizados. No caso, os recursos obtidos pelas vendas, cobrem plenamente as compras acrescidas das despesas.

O não registro de notas fiscais de compra não pode, por si só, conduzir ao raciocínio de que, em consequência, teria havido omissão de receitas. Os demais registros da contabilidade da empresa não permitem uma tal conclusão.

Também, é indevida a aplicação ao presente caso da multa majorada, porquanto não restou comprovado o evidente intuito de fraude.

Exercício de 1992. Período-base de 1991. ARBITRAMENTO DE LUCROS. Ao fisco somente é dada a possibilidade de arbitrar os lucros de qualquer pessoa jurídica quando resultar demonstrada, provada, a total imprestabilidade de sua escrita contábil. O arbitramento foi motivado por algumas falhas na formalização da escrita contábil e pela circunstância de não ter a interessada "comprovado a origem dos depósitos". A pessoa jurídica não tem a obrigação de comprovar, individualizadamente, a origem do numerário que transita em suas contas bancárias. Ora, cabe ao fisco



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

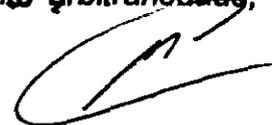
PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

comprovar que quaisquer cifras tenham origem ilegal ou indevida, vale dizer, é seu o ônus da prova da ilegalidade. Os empresários estão sujeitos a operações com terceiros nem sempre ligadas à obtenção de receitas tributáveis. Não é desprezível a parcela de "empréstimos informais" efetuados por outros comerciantes em momentos de aperto financeiro, antecipações de fornecimentos, troca de cheques para clientes, fornecedores, etc...

Ademais, o fisco agiu arbitrariamente ao efetuar o arbitramento com base nos depósitos efetuados no ano, apontados pelos extratos bancários (Cr\$ 1.954.122.538,00). É imprestável o levantamento efetuado para o fim a que se destinou. No presente caso, é conhecida a receita bruta da impugnante, que se comporta em percentual compatível e normal em relação às compras efetuadas no período. Assim, sendo conhecida a receita bruta, incabível é deixar de leva-la em conta na apuração do arbitramento, em conformidade com o disposto no artigo 400, caput, do RIR/80.

Também, as cifras envolvidas nos depósitos bancários não representam, por si sós, indicadores de omissão de receitas. Podem, quando muito, servir de subsídio ao encaminhamento de provas sustentadas em outros elementos, o que não ocorre in casu. Este entendimento está perfeitamente sedimentado no artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471/88 e, o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes ao analisar o dispositivo sobredito decidiu que, a ilegalidade do lançamento baseado exclusivamente em documentário bancário aplica-se aos casos futuros, eqüivalendo afirmar que, aplica-se ao caso ora sub judice.

Ano-calendário de 1992. Período de apuração de 01/07/92 a 31/12/92. No presente lançamento, o Agente Fiscal incidiu em evidente arbitrariedade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

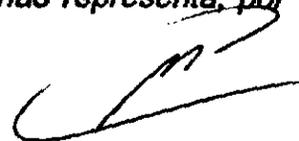
tendo em vista que: a) deixou de subtrair da base de cálculo a quantia de Cr\$ 71.686.720,00, relativa à Contribuição Social sobre o Lucro; b) deixou de compensar o montante do IRPJ já recolhido, no equivalente a 7.379,10 UFIR, fls. 807; c) ao quantificar o crédito tributário relativo à Contribuição Social, o autuante deixou de compensar os valores já recolhidos a este título, no montante equivalente a 2.731,88 UFIR, fls. 807/808.

Requer a contribuinte que seja aplicado aos autos de infração decorrentes, a mesma decisão dos autos tidos como principais.

Alfim, insurge-se a impugnante contra os juros cobrados nos autos de infração, sob a rubrica de Encargos de TRD.

A autoridade singular, em decisão às fls. 814/838, decide pela procedência parcial dos lançamentos, fundamentando, em síntese:

1. OMISSÃO DE RECEITA - COMPRAS NÃO ESCRITURADAS. A afirmativa de que as notas fiscais não foram registradas no livro Registro de Entradas, e nem contabilizadas no livro Diário, não mereceu contestação na impugnação apresentada. Desta forma, a questão que se coloca para exame é se os recursos utilizados para pagamento destas compras poderiam ou não serem oriundos de receitas omitidas. A contribuinte deixou de registrar, em sua contabilidade, quantidade significativa de mercadorias compradas em 1990. Na própria impugnação, esta diz que registrou como compras o valor de CR\$ 138.058.632,48, enquanto que a omissão apontada foi de CR\$ 86.182.782,29. Isto significa que as compras sem registro na contabilidade, representam mais de 50% do valor daquelas que foram escrituradas. No entanto, o simples fato de as compras não terem sido registradas na contabilidade não representa, por



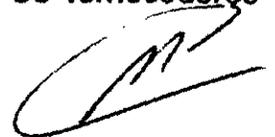
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

si só, a existência de receitas omitidas. Porém, dois fatos permitem que se exija do contribuinte uma explicação clara e convincente, quais sejam:

(i) A omissão de registro atingiu mais de uma centena de documentos de compra de mercadorias. Tal quantidade de documentação deixada à margem da contabilidade permite a presunção sobre a possível existência de um fluxo de recursos administradas fora do controle contábil. Caberia à contribuinte demonstrar que, embora não escrituradas por ocasião da aquisição das mercadorias, os documentos teriam sido lançados em sua escrituração em data posterior. A reclamante nem sequer tenta demonstrar que tal providência foi tomada em algum caso, deixando assim de afastar a suspeita fiscal, pois sua impugnação deixa claro que omissão existiu e não foi corrigida em momento algum. Esta "falha humana" possibilitou-lhe vender mercadorias sem oferecer à tributação a receita correspondente;

(ii) Quando se demonstra que a entrada de mercadoria não foi registrada na contabilidade a débito da conta de estoques, duas hipóteses existem: (a) ela teria sido paga com valores regularmente escriturados, por ter a contrapartida a crédito de caixa sido realizada e, somente o débito ao invés de ser escriturado na conta representativa de estoques foi realizado, por equívoco, em outra conta. Esta é a única possibilidade de erro. Esta conta, ao final do período-base, por ocasião do balanço, necessariamente estaria com seu saldo totalmente irreal. O montante que o auto de infração acusa ter sido desviado da conta "estoque" é de CR\$ 86.182.782,29. Examinando-se a declaração de rendimentos, exercício de 1991, fls. 613/617, verifica-se que das contas que poderiam ter recebido os lançamentos a débito, nenhuma tem saldo tão elevado, nem as contas de despesa, fls. 617, nem as contas do ativo, fls. 616. Somente nas contas de custos, aquela que representa as Compras é que possui saldo superior a este. E, nesta conta, o autuante demonstrou e a contribuinte concorda em sua impugnação, o valor omitido não foi escriturado. Os fornecedores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

indicam os cheques usados para pagamento e, cabe à autuada trazer aos autos a comprovação de que eles foram escriturados. Deveria desta forma, demonstrar a contrapartida dada a cada lançamento e, assim, esclarecer a "falha humana" havida em sua contabilidade; (b) a segunda hipótese, esta mais condizente com as provas trazidas aos autos, é a de que a contribuinte não escriturou a entrada (compras) das mercadorias e, nem a saída de recursos (pagamentos). Neste caso, os pagamentos, salvo demonstração objetiva em contrário, teriam sido feitos com recursos gerados por receitas omitidas

De todo exposto, conclui-se sobre a existência de compras realizadas fora da contabilidade e, estas foram pagas com recursos administrados fora do sistema de escrituração, e que não foram submetidos à devida tributação.

1.1 - MULTA AGRAVADA. A movimentação de recursos alheios aos regularmente escriturados, não caracteriza a hipótese de evidente intuito de fraude que justifique a aplicação de multa agravada (150%). Assim, deve ser excluída a multa agravada e, em seu lugar, ser aplicada a multa de 50%.

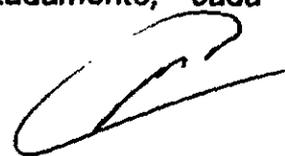
2. ARBITRAMENTO DE LUCROS. Vejamos a motivação do arbitramento efetuado: (i) o autuante solicitou a apresentação de livro caixa escriturado diariamente. A resposta foi a de que seria "impossível a elaboração do mesmo uma vez que a contabilidade foi registrada com partida mensal". Analisando-se o Livro Diário (fls. 634/653) e o Razão Analítico (fls. 655/663) conclui-se que os registros neles efetuados não atendem aos requisitos da legislação de regência. A individualização não foi realizada, pois deixam de ser indicadas as características de cada documento registrado. Quando a contabilidade registra "Nfs diversas" não é possível se aquilatar a necessidade de despesas efetuadas. Somente a existência de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

lançamentos globalizados, sem livro auxiliar para individualizar os documentos e valores que os compõe, já é motivo suficiente para o abandono da escrituração comercial; (ii) a realização de balanço e a obrigatoriedade de sua transcrição no livro Diário são determinações contidas no art. 12 do Código Comercial. A legislação fiscal, seguindo as disposições da lei comercial, estabeleceu, no art. 172 do RIR/80, a obrigatoriedade do levantamento do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados do Exercício. O descumprimento desta determinação infringe a lei comercial, tomando a escrituração sem o respaldo da legislação; (iii) a existência de saldo credor de caixa é a maior demonstração do descontrole existente na escrituração comercial. A existência de saldo credor demonstra que o contribuinte usou mais dinheiro do que aquele que existia no caixa, presumindo-se que os recursos são provenientes de receitas não escrituradas, reforçando o descontrole existente na contabilidade da autuada; (iv) a divergência entre o valor dos depósitos bancários e das receitas tributadas, em qualquer empresa, cuja contabilidade seja feita com individualização e clareza em seus lançamentos, seria esclarecida sem dificuldade. O grau de descontrole existente nos registros da autuada, representa mais um motivo a pesar favoravelmente ao arbitramento do lucro; (v) a detecção de saldo bancário no razão auxiliar, conflitante com os extratos emitidos, é mais uma demonstração da existência de receitas mantidas fora da escrituração comercial. As saídas de caixa para depósito em banco, são em valores superiores aos efetivamente depositados, deixando evidente que há desvio de recursos da contabilidade da empresa, o que se procura encobrir com os lançamentos não individualizados.

Por todo o exposto, não tem razão a contribuinte. A legislação impõe, a cada um, a obrigação de comprovar, individualizadamente, cada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
CÓRDÃO Nº : 103-18.454

lançamento que consta de sua contabilidade. Não podem ser admitidos lançamentos por totais, sem que haja possibilidade de demonstrar com documentação idônea cada parcela que a compõe. A escrituração mantida pela autuada não tem condições de demonstrar o verdadeiro lucro do exercício, por existirem muitas operações mantidas fora dela.

O autuante utilizou como base de cálculo para o arbitramento do lucro o montante das importâncias depositadas, com as devidas deduções/exclusões, conforme planilhas de fls. 480 e fls. 549. Conforme relato fiscal, os depósitos efetuados pela empresa no ano-base de 1991, excedem em quantia substancial o consignado como receita de revenda de mercadorias no mesmo período. Neste sentido, não poderia ser outra a base de cálculo do arbitramento, pois os valores encontrados nos extratos bancários (sem correspondência alguma com os totais contabilizados), como demonstrado, efetuadas as exclusões necessárias, é que realmente podem ser considerados como receita conhecida da empresa autuada. Ora, as importâncias apontadas nos extratos só podem ser provenientes de receita de revenda de mercadorias. A recorrente admite, expressamente a existência de omissão ao afirmar, categoricamente, que não registra muitas operações, cujo montante ela mesma afirma ser "não desprezível" (fls. 675), o que vem, inclusive, ratificar o critério adotado pela autoridade fiscal, o qual não merece reparos. Ao se usar como base de cálculo do lucro arbitrado o valor dos depósitos bancários, não se está abandonando a estimativa com base na receita bruta. O que aqui foi dimensionado não foi a receita omitida, mas a receita auferida pela autuada.

*O caso dos autos não é a mera tributação do saldo bancário, como qu
fazer crer a autuada. O autuante demonstra existirem receitas omitid
representadas por sucessivos saldos credores de caixa, além di*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

demonstrou, também, que recursos retirados do caixa da empresa, pretensamente destinados a depósitos bancários, não deram entrada naquelas contas. Desta forma os valores escriturados como receita, não representam o efetivo total das vendas realizadas pela contribuinte. Justifica-se, assim, seja tomado o montante dos depósitos bancários, como representativo da receita bruta, de vez que o reclamante nem sequer tentou demonstrar que qualquer parcela deles teve outra origem.

3. LUCRO NÃO DECLARADO. DEDUÇÕES. *No curso da ação fiscal a contribuinte apresentou a declaração de rendimentos relativa ao ano-base de 1992, cujo resultado do 2º semestre, declarado, da ordem de CR\$ 688.554.780,00, foi corrigido para CR\$ 788.554.780,00, face a erro de soma, fato não contestado. A contestação se restringe a solicitar seja deduzido da base de cálculo, o valor da Contribuição Social, e do imposto, os valores já pagos.*

A dedução da Contribuição Social quando calculada pela contribuinte é escriturada no Livro Diário como despesa e a contrapartida como provisão para a Contribuição Social. Considerando que o lançamento foi efetuado com base nos valores declarados pela contribuinte e que esta concorda com a correção referente ao lucro líquido, deve-se aceitar a despesa com a Contribuição Social. Assim, o valor tributável passa a ser de CR\$ 716.867.800,00 e, o imposto devido passa a ser de 29.299,53 UFIR.

A contribuinte alega que não foi compensado imposto e Contribuição Social, já recolhidos, no valor de 7.379,10 UFIR e 2.731,88 UFIR, respectivamente. As parcelas correspondentes foram indicadas na declaração de rendimentos, fls. 626. Os DARF correspondentes estão anexados às fls. 807/812 e se referem ao recolhimento do imposto e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

Contribuição Social dos períodos-base de janeiro a abril de 1993 e a recolhimentos com vencimentos do período-base de 1991. Não podem estes recolhimentos serem confundidos com os do ano-base de 1992. Por esta razão, não se deve aceitar a solicitação da impugnante.

Conclui, ainda, a decisão recorrida que a TRD deve ser exigida sobre os débitos para com a Fazenda Nacional, a título de juros. Por não tratar-se de penalidade, a ela não se aplica a regra do art. 144 do CTN e, nem o princípio da retroatividade benigna (art. 106 do CTN).

Também, decide a autoridade a quo pela improcedência da aplicação de multa qualificada para o PIS e FINSOCIAL, ano-base de 1990, alterando-a para 50%.

Quanto aos autos de infração decorrentes decide por mantê-los integralmente, dada a íntima relação de causa e efeito existente entre eles e a autuação matriz.

Inconformada com a decisão singular, acima relatada, a contribuinte recorre a este colegiado ratificando os fundamentos ditos na peça impugnatória, por entende-los bastantes para ilidir os lançamentos, fls. 844/857.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

VOTO

CONSELHEIRO MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, RELATOR

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A primeira matéria posta em discussão consiste na caracterização de omissão de receita pela falta de registro de compras de mercadorias.

A base de cálculo da receita considerada omitida, como imputado pela fiscalização, corresponde ao somatório das compras não escrituradas durante o ano de 1990, exercício de 1991.

A princípio, presume-se que o pagamento das compras não escrituradas foram feitas com recursos mantidos a margem da contabilidade, se não provado que tiveram origem em recursos outros devidamente justificados.

No presente caso, houve uma omissão de compras em diversos meses do ano calendário de 1990, como se verifica pela descrição dos fatos, especificamente às fis. 11/13, onde se consigna que os pagamentos saíram das contas correntes da empresa, mas não escriturados. Há uma evidencia que foram pagos com recursos não escriturados e deste fato não há discordância nos autos. Mas, é necessário verificar dos valores relacionados o que constitui receita omitida. É evidente que o somatório das compras não constitui receita omitida e sim o valor das transações não contabilizadas e, neste particular assiste razão ao sujeito passivo.

Não restam dúvidas a cerca de irregularidades praticadas pela recorrente e da presunção de receitas omitidas. No entanto, a base de cálculo jamais poderia ser o somatório das transações. Deveria a auditoria ter se aprofundado nas investigações, ante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

o indício de receita omitida. Entendo que a tributação deveria incidir sobre o lucro das operações, apurando-se eventual pagamento com recursos extra-contábeis e fora do fluxo financeiro destas mesmas operações.

Acrescente-se a isto que, tendo sido os pagamentos efetuados com numerário saído das contas-correntes da empresa, a despeito de não escriturados, os autos não dão conta de que os ingressos nessas contas-correntes também não estão escriturados. Neste particular, não se pode afirmar que as compras foram pagas com receitas omitidas, tornando a presunção inconsistente.

A forma adotada pela auditoria fiscal, tributando as transações e não o lucro das mesmas, aliado ao fato de ter-se tomado em conta a data das compras das mercadorias e não de seu pagamento, pois nestes momentos é que se poderia discutir se os pagamentos realmente foram feitos com receitas omitidas, torna o lançamento insubsistente.

Este entendimento se conforma com a jurisprudência deste colegiado, como se depreende da ementa do Acórdão nº 101-80.082/90, mencionado pela recorrente, que vale a pena transcrever:

"OMISSÃO DE COMPRAS - Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagra o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, a tributação com base em presunção só é cabível quando expressamente prevista em lei. Eventuais indícios de desvio devem ser investigados pela fiscalização para comprovar ou não a ocorrência de irregularidades."

Esta presunção de omissão de receitas está hoje prevista no artigo 40 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 que tem a seguinte redação: "A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454**

no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

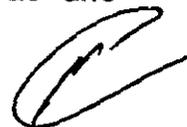
Verifica-se por esta redação, que a nova presunção legal explicita pagamentos não escriturados, que difere de compras não escrituradas, vindo a lei determinar que a presunção se apresenta na identificação de pagamentos e não de transações.

Mesmo com o advento desta presunção legal de omissão de receitas o procedimento fiscal não poderá ser simplista no caso de uma sequência de pagamentos não escriturados, como se deve também analisar o alcance desta tributação no caso de pagamento de despesas também não escrituradas.

Desta forma, deve ser provido este item do recurso.

A segunda matéria em exame refere-se a exigência do imposto de renda referente ao ano calendário de 1992, cuja declaração de ajuste foi entregue após intimação fiscal. O lucro declarado foi ajustado pela fiscalização em decorrência de erro de cálculo e, com a decisão de primeira instância, foi reduzida a base de cálculo em função do acolhimento do argumento de que a Contribuição Social é dedutível como despesa do exercício.

Insiste a contribuinte, em seu recurso, da existência de recolhimentos efetuados e não considerados no lançamento. Pelo exame dos documentos, anexados às fls. 807/812, qualquer deles se referem ao calendário de 1992, correspondente a declaração de ajuste de 1993. Os recolhimentos efetuados em 1992 referem-se a cotas do imposto do ano de 1991, exercício de 1992, não correspondendo, portanto, ao ano calendário de 1992.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454**

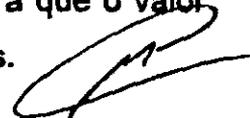
Assim, não havendo recolhimentos para serem compensados, fica mantida a decisão singular, neste particular.

A terceira matéria questionada tem pertinência com o arbitramento dos lucros do exercício de 1992, ano-base de 1991. Conforme descrito no auto de infração, não restam dúvidas de que a empresa deveria ter seus lucros arbitrados. A existência de contabilidade em partidas mensais, sem o livro auxiliar escriturado por lançamentos diários e individualizados, fundamental à validade da escrituração para fins fiscais, enseja o arbitramento dos lucros, no sentido de que não fornece condições a verificação da exatidão da escrituração.

As outras irregularidades apontadas no auto de infração vêm a confirmar o abandono da escrituração para se calcular o imposto com base no arbitramento. Tais irregularidades consistem em existência de saldo credor de caixa, saídas de caixa para depósitos em valor superior ao efetivamente depositado, saldos de extratos bancários divergentes com o da contabilidade. Tais irregularidades, em conjunto, demonstram, com a falta do livro CAIXA diário, a impossibilidade de se verificar a exatidão do lucro declarado.

Assim, neste aspecto não procedem as alegações do sujeito passivo, devendo então serem analisadas suas argumentações quanto à base de cálculo do lucro arbitrado.

Para a base de cálculo do arbitramento utilizou-se a fiscalização do somatório dos depósitos bancários (excluídos os cheques devolvidos e estornos), abandonando a receita declarada. Justificou a fiscalização tal procedimento, em virtude da existência de depósitos em valor superior à receita bruta declarada, aliado a que o valor dos depósitos contabilizados superam aos constantes dos extratos bancários.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

A autoridade recorrida, acolheu os argumentos da fiscalização, justificando a adoção do valor dos depósitos bancários, no sentido de que estes, não justificados, são provenientes de receitas da pessoa jurídica.

Por seu turno, o sujeito passivo discorda desta base para cálculo do lucro arbitrado, argumentando que a lei não determina tal parâmetro para o arbitramento. Conhecida a receita bruta é incabível deixar de levá-la em conta. Acrescenta que, das várias situações fáticas de que se pode valer a autoridade fiscal, em nenhuma delas há qualquer referência a depósitos bancários, pois estes não representam, por si só, indicadores de omissão de receita.

Neste aspecto assiste razão ao sujeito passivo. O artigo 400 do RIR/80, determina que a autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentagem da receita bruta, quando conhecida. Na falta destes elementos o arbitramento deve ser feito de acordo com o disposto no parágrafo 4º deste mesmo artigo que explicita como base o valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamentos dos empregados, do valor das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido em períodos anteriores, observadas as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal. Estas normas estão disciplinadas pela IN nº 108/80.

É certo de que a lei não impõe que se tome a receita registrada pelo autuado, nem impede que se tribute as receitas não registradas, mas igualmente é certo que o arbitramento com base na receita bruta deve ser a receita conhecida.

Não há cabimento em se utilizar receita por presunção. O próprio arbitramento é uma presunção, quando estipula um percentual da receita como base de cálculo do tributo. Assim, torna-se inaceitável uma presunção legal de lucro baseada em uma presunção (não legal) de receita.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

O arbitramento deveria ter sido concretizado sobre a receita conhecida, registrada ou não, quando então a omitida obedeceria a regra insculpida no § 6º do citado artigo 400 do RIR/80.

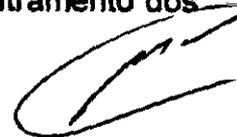
O critério adotado pelo fisco contraria o princípio constitucional da legalidade uma vez que a lei, ao criar um tributo, tem fundamentalmente que estabelecer seus elementos e, entre eles, a definição da base de cálculo. No caso concreto, a lei definiu a base de cálculo do lucro arbitrado e, nenhuma imposição fiscal poderá ultrapassar os limites da lei, especialmente para presumir o valor da receita.

É oportuno salientar que os autos dão conta da receita bruta da empresa, bem como de vários indícios de omissão de receita, que deveriam ter sido investigados para se quantificar, além do arbitramento com base na lei, das receitas desviadas.

Observe-se, ainda, como consta da descrição dos fatos, que ao quantificar a receita do ano-base de 1991, verificou a fiscalização que a omissão de compras se revelou em percentual reduzidíssimo (2% em relação a receita bruta), redirecionando os trabalhos para exame dos extratos bancários e, sendo estes superiores a receita bruta contabilizada, optou pela presunção de receita não definida em lei.

Desta forma, a despeito de correta a descaracterização da escrituração para fins de apuração do lucro real, ensejando o arbitramento dos lucros, estes se revelaram inconsistentes dada a apuração de uma base de cálculo não prevista em lei. Tratando-se de uma presunção legal de apuração da base de cálculo, não pode prosperar a tributação que se afastou do previsto em lei para adotar outra presunção não adotada pela norma substancial.

Assim, deve ser provido este item do recurso relativo ao arbitramento dos lucros do exercício de 1992, ano-base de 1991.



44/14

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454

Neste ano, foi exigido no auto de infração multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, em função da tributação ora cancelada. Assim, deve igualmente ser excluída referida multa.

Acrescente-se, no particular, que tal multa seria incabível porquanto nos lançamentos de ofício aplica-se a multa prevista para as infrações detectadas, sendo incabível a multa pelo atraso da declaração entregue anteriormente a ação fiscal. Além do que, na descrição dos fatos a mesma não foi relacionada como infração, constando apenas na folha de rosto do auto de infração e no demonstrativo da multa, o que igualmente determinaria o cancelamento da mesma, por cerceamento do direito de defesa.

A infração detectada para o ano calendário de 1993 refere-se a falta de recolhimento do imposto de renda para os meses de janeiro e fevereiro, nada alegando a recorrente sobre esta exigência, que deve ser mantida por encontrar-se em consonância com a legislação de regência.

Os autos de infração reflexos, referente a Contribuição Social devem merecer o mesma decisão dos autos do IRPJ, por tratarem da mesma matéria fática e não havendo argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

O auto do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido mereceria, em consonância com o decidido no auto do IRPJ, um provimento parcial. No entanto, como o contrato social da empresa não determina a distribuição dos lucros na data de encerramento do balanço, ficando os mesmos para assentimento dos sócios, em consonância com o decidido pelo Plenário do STF, bem como das reiteradas decisões desta Câmara, deve ser provido o respectivo recurso, para cancelar sua exigência.

O auto de infração do PIS/FATURAMENTO, merece ser cancelado tendo em vista não só o cancelamento das exigências que motivaram a sua autuação, como



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10909/000.479/94-02
ACÓRDÃO Nº : 103-18.454**

também pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis embaixadores de sua atuação, conforme reiterada jurisprudência desta Câmara.

A exigência do FINSOCIAL, decorrente da omissão de receita e do arbitramento dos lucros, deve igualmente ser cancelada, à vista do decidido para o IRPJ.

Relativamente à multa aplicada, deve a mesma ser convolada para o percentual de 75%, tendo em vista as disposições da Lei nº 9.430/96 e o disposto no art. 106, inc. II, letra "c" do CTN, bem como pelas disposições do Ato Declaratório (Normativo) nº 01/97.

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para: a) cancelar as exigências relativas ao IRPJ dos exercícios de 1991 e 1992, anos base de 1990 e 1991, b) cancelar as exigências do PIS/FATURAMENTO, Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido e FINSOCIAL, c) cancelar a exigência da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL dos exercícios de 1991 e 1992, períodos-base de 1990 e 1991, d) cancelar a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, e e) convolar a multa aplicada para o percentual de 75%.

Brasília (DF), em 18 de março de 1997


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR

