



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas  
.....

Sessão de...13...fevereiro...de 19...89...

ACÓRDÃO Nº...103...08...890

Recurso nº 92.911 - IRPJ - EXS: DE 1983 a 1986

Recorrente ÁUREO SCHNEIDER (FIRMA INDIVIDUAL)

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOAÇABA - SC

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS.

A não contabilização de investimentos realizados pela firma individual, autoriza presumir que os recursos tiveram origem em receitas manipuladas à margem da escrituração.

RECEITAS DE CONVÊNIOS - HONORÁRIOS PROFISSIONAIS

Não configura omissão de receitas a não contabilização de parcelas que correspondem, comprovadamente, a honorários profissionais dos médicos, pagos diretamente à entidade representativa da classe.

CORREÇÃO MONETÁRIA. Incabível a tributação da correção monetária resultante da falta de contabilização, no ativo permanente, de bens que correspondam a investimentos da firma individual.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A falta de apresentação da documentação que deu causa aos lançamentos contábeis, como também a escrituração que não atenda aos requisitos das leis comerciais e fiscais, autoriza o arbitramento do lucro tributável, consequência da desclassificação da escrituração contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÁUREO SCHNEIDER (FIRMA INDIVIDUAL)

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade da tributação e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, nos exercícios de 1983 e 1984, respectivamente, as importâncias de Cr\$......

13.812.928 e Cr\$ 54.888.331; bem como excluir da base de cálculo do  
buto os lucros de Cr\$ 7.640.383 e Cr\$ 19.470.940, nos exercícios  
1985 e 1986 e, finalmente, exonerar a recorrente do pagamento da mu  
de Cz\$ 198.766,58; no exercício de 1987.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

RELATOR

VISTO EM  
SESSÃO DE

LUIZ CARLOS PIVA

PROCURADOR DA  
NACIONAL

FAZET

11 MAI 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:  
ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO  
FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e BRAZ JANUÁRIO PINTO. - AUSENTE  
MOTIVO JUSTIFICADO O CONSELHEIRO AYRES DE OLIVEIRA.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10926/000.079/86-80

RECURSO Nº: 92.911

ACÓRDÃO Nº: 103-08.890

RECORRENTE Nº: ÁUREO SCHNEIDER (FIRMA INDIVIDUAL)

### R E L A T Ó R I O

ÁUREO SCHNEIDER, firma individual, inscrita no C.G.C. -MF sob nº 83.135.186/0001-13, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Joaçaba - SC que, apreciando sua impugnação, tempestivamente apresentada, manteve em parte a exigência do crédito tributário formalizado através do auto de infração de fls. 153, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A matéria tributária está assim descrita na peça básica:

#### "EXERCÍCIO DE 1983"

Omissão de receitas no valor de Cr\$ 23.812.988, evidenciada por imobilizações não contabilizadas, falta de correção monetária (do balanço) das mesmas imobilizações e não registro de receitas havidas de serviços prestados ao FUNRURAL (convênio), tudo conforme detalhamento constante do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

INFRAÇÃO: Reg. do Imp. sobre a Renda, Decreto 85.450/80 arts. 153 a 157, 173, 175 a 177, 179, 347 a 349.

#### EXERCÍCIO DE 1984

Omissão de receitas no valor de Cr\$ 76.230.988, evidenciada por imobilizações não contabilizadas, falta de

Acórdão nº 103-08.890

correção monetária (do balanço) das mesmas imobilizações, falta de registro de receitas havidas de serviços prestados ao FUNRURAL no valor de Cr\$. .... 21.594.400 e FUNRURAL-HOSPITALAR-LOCAL, e prestações de serviços e atendimento ao IPESC (Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina) no valor de Cr\$ 469.070, conforme detalhamento no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

INFRAÇÃO: Reg. do Imposto de Renda, Dec. 85.450/80, arts. 153 a 157, 173, 175 a 177, 179, 347 a 349.

#### EXERCÍCIO DE 1985

Lucro arbitrado: A empresa, que não apresentou declaração de rendimentos de P.J. no exercício e não efetuou escrituração contábil e fiscal, teve o seu lucro determinado mediante arbitramento, conforme se relata no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, com fundamento nos artigos 399-I e 400 e parágrafos, alcançando o Lucro Arbitrado o valor de Cr\$ 70.316.013, infringindo, assim, os artigos 153, 157, 160, 161, 172, 173.

#### EXERCÍCIO DE 1987

Lucro arbitrado: Cr\$ 397.533,17 - Continuando sem escrituração contábil, continuou, também, a omissão de receita no exercício, conforme detalhamento no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, o que resulta em aplicação de multa correspondente a cinquenta por cento (50%) da receita bruta realizada, conforme determina o artigo 38, da Lei 7.450/85 e sujeição à multa prevista no artigo 733, parágrafo único do Regulamento do Imposto sobre a Renda, baixado com o Decreto 85.450/80. Em tempo: onde se lê acima Lucro Arbitrado - leia-se "Omissão de Receita".

Dentro do prazo prorrogado nos termos do artigo 69, do Decreto nº 70.235, de 1972, a contribuinte apresentou sua impugnação ao lançamento tributário, sustentando em resumo:

a) o auto de infração revela, completo desconhecimento da forma de atuar da Impugnante, tendo os Srs. Auditores, culposa ou dolosamente, distorcido a realidade, ignorando o princípio da verdade material, fato que distorce de forma inequívoca e incontestável os valores sujeitos a tributação;

b) é comezinha, pública e notória a forma de atuar dos hospitais e de seu Corpo Clínico, vez que os médicos são profissionais liberais que desenvolvem

Acórdão nº 103-08.890

suas atividades dentro do recinto hospitalar ou em seus consultórios particulares cabendo ao Hospital a receita decorrente de internamentos, medicamentos, lavanderia, fornecimento de alimentação, etc.;

c) aos médicos cabem os rendimentos denominados "honorários profissionais", como consultas, cirurgias, atendimentos de urgência, etc., sendo diferentes os rendimentos dos médicos da receita do hospital;

d) o fato de a receita hospitalar e os honorários médicos terem sido recebidos pelo setor Caixa do Hospital não altera os fatos, continuando cada uma com sua natureza própria e perfeitamente definida;

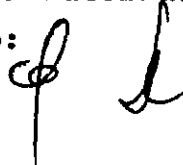
e) os agentes do fisco elaboraram uma declaração, exigindo que o representante da contribuinte a firmasse, com flagrante descon sideração à existênciada escrituração contábil regular e legal, com vistas a caracterizar a omissão de receitas, praticando uma série de atos tendenciosos, apenas com o intuito de dar guarida ao lançamento;

f) não há respaldo jurídico ou técnico para a exigência de correção monetária somente das contas do ativo permanente, sem que seja considerado, também aquelas que integram o patrimônio líquido;

g) incorreu a alegada omissão no registro de receitas, tendo em vista que, nos termos dos contratos apresentados, apenas 70% do valor contratado correspondem à receita da pessoa jurídica;

h) não há como prosperar a pretensão do fisco em apurar o lucro tributável dos exercícios de 1985 e 1986, via arbitramento, pois existe escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

Contestadas as alegações produzidas na fase impugnatória, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:



Acórdão nº 103-08.890

**"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA**

Exercícios financeiros de 1983, 1984, 1985 e 1986.

**RECEITAS DE VENDAS E SERVIÇOS.**

Omissão de receitas caracterizada pela falta de registro do recebimento da prestação de serviços pagos pelo INAMPS (convênio FUNRURAL) e pelo IPESC, a purada em decorrência de confronto dos seus registros com aqueles informados pelos citados Institutos. Além, da omissão de registros de dispêndios aplicados na construção de estabelecimento (ala do Hospital). Tal fato pressupõe a ocorrência de anterior omissão de receita operacional permitindo ao fisco tributá-la como prova da origem dos recursos omitidos na contabilidade da empresa e desviados pelo seu titular.

**CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO, REGISTRO E CLASSIFICAÇÃO DO ATIVO PERMANENTE.**

Computa-se na determinação do lucro real, a correção monetária de bem classificável no ativo permanente que deixou de ser ativado. Nesse exercício, não há contrapartida de correção monetária de conta do passivo que neutralize a correção do ativo.

**LUCRO ARBITRADO.**

Cabível o arbitramento do lucro se declara resultado operacional sem reunir condições materiais de comprová-lo, por ausência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, isto é, se escritura o livro "diário" por partidas mensais, sem desdobramento em sub-contas, das chamadas contas coletivas, representativas de bens, direitos e obrigações, e sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares devidamente autenticados, bem como pela falta de elaboração das demonstrações financeiras. A regularização, parcial ou integral, posterior à lavratura do auto de infração, de algumas irregularidades, não ilide a autuação, uma vez que não existe arbitramento condicional do lucro."

Cientificada dessa decisão em 27 de junho de 1988, no dia 25 de julho seguinte a contribuinte protocolizou a peça recursal de fls. 263 a 303, onde são levantadas as preliminares:

1. relativa aos pagamentos efetuados;

2. de inconstitucionalidade da correção monetária do crédito tributário relativo ao exercício de 1987, ano-base de 1986;

Acórdão nº 103-08.890

3. em razão da ratificação dos argumentos expendidos na inicial, requerendo seja a impugnação considerada como par te integrante e indissolúvel do recurso;

aduzindo, ainda, outras considerações a propósito do lançamento tributário, razão pela qual passo a ler o inteiro teor da peça re cursal, relativamente ao mérito da matéria em litígio.

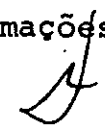
É o relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Na verdade, embora a recorrente tenha enumerado três "preliminares", conforme consta do relato, apenas uma pode e deve ser admitida como tal. A primeira, relativamente ao pagamento dos tributos apurados em razão da entrega das declarações de rendimentos dos exercícios de 1985 e 1986, não pode ser aqui considerada tendo em vista que os recolhimentos efetuados serão, por certo, imputados ao pagamento do crédito tributário aqui exigido, se prevalecente a autuação, ou poderão ser objeto de pedido de restituição, caso ocorra a hipótese contrária. O que a recorrente de<sup>xx</sup> nomina de Preliminar três é tão somente o pedido de que todos os argumentos expendidos na fase impugnatória sejam considerados para efeito de análise e solução das matérias objeto do recurso. Re ferido pedido, ainda que oportuno e revelador das preocupações da recorrente, não traz no seu bojo qualquer conteúdo que possa ser admitido como matéria preliminar, que deva ser apreciada anteriormente ao mérito da matéria litigada. Para a adequada subsunção dos fatos às hipóteses estabelecidas pela legislação de regência, necessário se torna conhecer, pormenorizadamente, todos os fatores que concorreram para sua ocorrência, como também as circunstâncias que cercam cada um desses fatos em particular. Esse panorama nos é dado, principalmente, com informações trazidas aos autos



Acórdão nº 103-08.890

tanto pelos agentes do fisco quanto pelo sujeito passivo.

A preliminar de "INCONSTITUCIONALIDADE DA CORREÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 1987, ANO BASE DE 1986", como o lançamento tributário, no particular, é improcedente, vez que não tem incidência do disposto no artigo 38 da Lei nº 7.450, de 1985, como será demonstrado, fica prejudicada a preliminar arguida pela contribuinte.

No que se refere à omissão de receitas operacionais, caracterizada pela não contabilização de gastos com imobilizações, a recorrente discorda da forma através da qual obteve a fiscalização as informações que permitiram levantar a irregularidade, sustentando tratar-se de "uma farsa cometida pelos autuantes no afã de tributar a qualquer custo...", e que o lançamento "... decorre tão somente de uma declaração firmada pelo Titular da empresa individual, sem que fosse apontada em sua contabilidade ou documento, qualquer materialidade que pudesse partejar a obrigação tributária".

Com tal argumentação o que a contribuinte está a pretender, e isto deixa ela bem evidenciado ao longo de seu arrazoado, é a total inversão do ônus da prova. O exame dos livros e documentos do contribuinte, como também a investigação necessária ao apuramento da exatidão do declarado pelo titular da firma individual, estão previstos no artigo 642 do R.I.R. atualmente em vigor:

"Art. 642 - Os fiscais de tributos federais procedem ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354/54, art. 79, 4)."

Foi exatamente isto que ocorreu, conforme está descrito às fls. 221/222, dos presentes autos, verbis:

"Conforme relatamos no Termo de fls. 145/148, uma



Acórdão nº 103-08.890

vez verificada a existência de alas do hospital recém-construídas, sem estarem contabilizadas, diligenciamos junto à prefeitura Municipal de Campo, Erê, onde encontramos projeto de construção e ampliação do hospital. Mas foi junto ao CREA-SC, que encontramos a prova maior da construção, e esta anexamos aos autos (fls. 144). Ora, tal documento e a resposta à intimação (fls. 142) assinada pelo proprietário da empresa, são provas mais do que suficientes da omissão de receitas."

As indagações da recorrente não devem ser consideradas tendo em vista que da escrituração dificilmente poderiam os Fiscais apurarem omissão de receitas operacionais, vez que referida omissão ocorre, geralmente, é no registro das correspondentes receitas. Vale dizer, o que resta evidenciado pelas provas e indícios apontados pelos auditores fiscais, é que a empresa omitiu registros de receitas operacionais, e em sendo assim, impossível se torna apurar tais fatos diretamente da escrita, seja ela comercial ou fiscal.

Não procede a argumentação de que o declarante teria sido "burlado" em sua boa fé, pois que, em resposta ao "Termo de Intimação" de fls. 12, o titular da firma individual declarou às fls. 13 que:

"O projeto de reforma do Hospital, verificou-se em outubro de 1984, e os documentos comprobatórios do custo, estão lançados na conta Reforma de Construções desde janeiro de 1985, sendo que a obra encontra-se em andamento até a presente data."

Posteriormente, em 28.11.86, sem nenhuma ressalva quanto a pressões sofridas pelos autuantes, a mesma pessoa declarou textualmente:

"... que por um lapso de nossa parte, deixamos de informar na declaração prestada anteriormente, a construção de parte do prédio do hospital cujo projeto datado de outubro de 1981, com a área de ..... 973,23 m<sup>2</sup>, foi construído nos anos base de 1982 e 1983, e informamos que foi gasto Cr\$ 10.000.000 (dez milhões de cruzeiros) no ano de 1982 e Cr\$ ..... 20.873.587 (vinte milhões oitocentos e setenta e três mil e quinhentos e oitenta e sete cruzeiros)



Acórdão nº 103-08.890

no ano base de 1983, tendo iniciado a obra no mês de abril de 1982."

O conteúdo de tal declaração está conforme com o documento de fls. 144, como também corresponde às informações constantes dos presentes autos no sentido de que o imóvel construído apresentava características que indicavam a execução de tais obras durante os anos acima mencionados.

À vista das provas e evidências constantes do processo, e sendo certo que a recorrente, quanto a esta matéria, permaneceu tão somente no campo das alegações, entendo que a decisão recorrida não merece reforma.

Quanto à falta de registro de parte das verbas recebidas através de convênios celebrados com o FUNRURAL e IPESC, as alegações da recorrente são em parte procedentes. Com efeito, o Instituto Nacional de Assistência Médica e Previdência Social, às fls. 344, declara:

"... que o Hospital Nossa Senhora Aparecida, de Aureo Schneider, do Município de Campo Erê-SC, recebeu do INAMPS os subsídios correspondentes ao convênio hospitalar Pro-rural Local, convênio Hospitalar Empregador Rural e convênio Ambulatório Médico, relativos aos anos de 1982 e 1983 os valores de Cz\$. 37.820.124,00 (Trinta e sete milhões, oitocentos e vinte mil, cento e vinte e quatro cruzados) e Cz\$. 63.516.000,00 (sessenta e três milhões, quinhentos e dezesseis mil cruzados), respectivamente, sendo que, 70% dos valores acima eram pagos diretamente ao Hospital e 30% pagos ao Corpo Clínico, através de Associação Catarinense de Medicina - ACM, Entidade Interviente dos referidos convênios."

A recorrente, embora o faturamento fosse pelo valor bruto, como recebia tão somente o percentual que lhe era destinado segundo os termos do convênio assinado, contabilizava o valor líquido recebido, conforme se comprova pelas peças constantes destes autos.

O assunto em pauta já foi objeto de decisão por parte deste Conselho, dando causa ao RD/101-0.093, o que resultou em



Acórdão nº 103-08.890

decisão da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubs -  
tanciada no Acórdão nº CSRF/01-0.204, de 04.03.82, assim ementado:

"HONORÁRIOS MÉDICOS: recebidos pela pessoa jurídica mas que na verdade são remunerações por serviços autônomos prestados por estes a terceiros, através de convênio firmado entre a empresa e a previdência social. A contabilização dos citados honorários diretamente a crédito de seus titulares, sem passagem através das contas de resultado, não constitui indício de omissão de receitas."

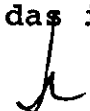
No caso sob exame, o pagamento dos honorários era feito através da Associação Catarinense de Medicina - ACM, embora as parcelas correspondentes constassem do acerto de contas entre as partes convenientes. Assim, com maior razão, o fato de a recorrente haver deixado de registrar, em conta de resultado, o equivalente aos honorários médicos, não pode ser tomado como indício de omissão no registro de receitas e, de consequência, também não pode prevalecer o lançamento tributário nesta parte.

Deve ser ressaltado, todavia, que no tocante à parcela de Cr\$ 469.070, recebida do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina - IPESC, ocorreu omissão total do registro dessas receitas, e a recorrente não aduziu qualquer argumentação em sua peça de fls. 263 a 303, nem na impugnação apresentada em Primeira Instância.

Este Colegiado tem decidido que no caso de não contabilização, no immobilizado, do valor dos bens que por sua natureza ali devessem ser registrados, descabe a tributação da correção monetária correspondente a tais bens, conforme se constata através de inúmeros acórdãos, dentre os quais podemos citar o de nº 101-75.915, de 17.07.85.

Assim, no particular, a decisão recorrida merece reforma.

Nos exercícios de 1985 e 1986, a recorrente teve seus lucros arbitrados em razão das irregularidades apontadas na



Acórdão nº 103-08.890

peça básica, e ratificadas na contestação de fls. 220/224, verbis:

"... encontramos a empresa com a contabilidade abandonada a partir de 01/84 (fls. 3), e agora vêm os defensores alegando existir tal escrita. Por que não a apresentaram na época? Por que não apresentaram as matrizes do diário? Que dizer do LALUR? É do livro Registro de Inventário? ou pelo menos um rascunho do levantamento dos estoques existentes ao final de cada período base? Pelos motivos expostos no Termo de fls. 145/148, itens 3 e 4, fizemos o arbitramento do lucro baseado na receita bruta conhecida, fornecida pelo proprietário da empresa (fls. 142)."

A autoridade julgadora singular, refutando todos os argumentos apresentados na inicial, e ainda com base nas provas trazidas para o processo, fundamentou, com rara felicidade, sua decisão de manter o arbitramento dos lucros, nestes termos:

### "3. ARBITRAMENTO DE LUCROS.

A opção do sujeito passivo para tributar o resultado de suas atividades pelo lucro real, não pode prosperar por não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, assim como por ter deixado de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação de regência, ao expresso teor do que dispõe o inciso I, do artigo 399 do RIR/80.

É de se observar que a escrituração contábil é o meio material, concreto de conferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica.

Ora, se a pessoa jurídica, iniciada a fiscalização não mantém na forma da legislação em vigor, seja porque não escriturou as operações mercantis efetuadas no ano-base, seja porque a fez insuficientemente, cabível se torna o arbitramento do lucro feito com base na receita bruta.

No caso dos autos, consoante consta do TVEAF às fls. 147, e se confirmou pela diligência efetuada, a empresa não mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, como se vê:

- a) a escrituração do livro Diário encontrava-se em 31.12.83;
- b) o livro razão, também encontrava-se escriturado até mesma data, ou seja, 31.12.83;
- c) o livro registro do Inventário, escriturado, também, até 31.12.83;
- d) o livro de apuração do lucro Real (LALUR), es-

Acórdão nº 103-08.890

criturado até 31.12.80;

e) as demonstrações financeiras, também, elaboradas até 31.12.83;

Ora, a reclamante, sempre verbosa, sempre em busca da "verdade material", segundo alega, faltou com a veracidade peyorosamente, consoante prova a ação em juízo, movida pelo titular da autuada contra seu contador, carreadas aos autos pela diligência de fls. 227/243.

De fato, consta da ação judicial que a escrituração nos livros e as demonstrações encontravam-se, nas datas acima referidas vide fls. 232 e que "no espaço de tempo entre a verificação e os autos de infrações, o requerente contratou advogados e contadores, para que os mesmos regularizassem a contabilidade e, no prazo legal, apresentassem a defesa sobre a não declaração do imposto de renda", palavras da própria contribuinte (fls. 233).

Por sua vez, contestando a ação de cobrança que lhe foi movida, o contador assevera que "ocorre", que nem sempre o A. dava-lhe condições para que desempenhasse o seu trabalho... E, no presente caso, nem sempre o A. fornecia a documentação necessária para o desempenho dos trabalhos do contestado.... Daí porque, quando os Fiscais do imposto de Renda vistiram o contestante, em 22.09.86, não encontraram a escrita fiscal e contábil totalmente feita.. Assim, o contestante fez a contabilidade e a escrita da firma por três vezes, nesse lapso de tempo, cujas repetições, se deram a pedido do A. (documentos juntos)..... Isto porque, o A. mantinha em sua firma uma contabilidade pessoal, vulgarmente conhecida por "caixa 2"; e, nesse caixa foram encontradas pelos Fiscais diversas notas promissórias que não estavam contabilizadas, porquanto não foram entregues ao contestante. Foram encontrados também, comprovantes de receitas, cujos documentos também não foram entregues ao contestado..... Por outro lado, a construção e reformas das instalações físicas da firma de propriedade do A., cujas obras começaram em 1981, também não estavam contabilizadas e,...."

Ora, se não bastassem as próprias palavras da reclamante constantes da ação judicial, pode-se somar a elas, as declarações e provas apresentadas em juízo pelo ex-contador, as quais reforçam e robustecem as confirmações levantadas pela autoridade fiscalizadora, confirmando, plenamente o acerto da autuação.

Neste passo, pois, se o arbitramento, assim como a caracterização da omissão de receitas tratada nos tópicos anteriores, ofereciam sólidos fundamentos para a tributação levada a efeito, com muito mais



Acórdão nº 103-08.890

razão, depois de efetuada a diligência se tornou.

Com efeito, tentou regularizar sua escrita contábil e fiscal entre o início da fiscalização e a lavratura da autuação, palavras da própria contribuinte (fls. 233), o relatório de diligência de fls. 242/243, é taxativo no sentido de que:

a) a escrituração foi efetuada em partidas mensais, sem estar corroborada em livros auxiliares para registro individualizado das contas;

b) falta de escrituração do livro de apuração do lucro Real de vez que os registros efetuados até 31.12.85, não conferem com a demonstração do lucro real, constante das correspondentes declarações de rendimentos, inservível, portanto;

c) o livro razão (ficha) relativo a escrituração do período de 01.01.84 a 31.12.85, apresentado em julho, contém duas escriturações uma das quais confere com a escrituração do livro Diário.

Tem-se, pois que o arbitramento do lucro relativo aos períodos-base de 01.01.84 a 31.12.84 e de..... 01.01.85 a 31.12.85, é medida extrema que se impõe, quer sob a ótica do disposto no inciso I, do artigo 399 hipótese em que a contribuinte sujeita à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras, quer sob a ótica do disposto no inciso IV, do citado artigo - hipótese em que a escrituração mantida pela contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou revelar evidentes indícios de fraude."

A indignação da autuada quanto à forma utilizada para apurar a base de cálculo do lucro sujeito à tributação, tem em parte procedência. Com efeito, a fiscalização admitiu como receita bruta auferida nos anos de 1984 e 1985, exercícios de 1985 e 1986, respectivamente, as quantias informadas através do documento de fls. 142, onde estão incluídas as parcelas recebidas em razão de convênios firmados com o INAMPS e IPRESC, como anteriormente analisados, deixando de deduzir, por direito, o equivalente remuneração dos profissionais médicos, a título de honorários, importe de Cr\$ 25.467.945 e Cr\$ 54.085.945, nos exercícios 1985 e 1986, respectivamente. Com essa correção, a base de cálculo para efeito de arbitramento do lucro tributável, nos anos-base de 1984 e 1985, respectivamente, passa a ser de Cr\$ 253.812,566 e Cr\$ 805.126.033.



Acórdão nº 103-08.890

Ao descrever os fatos apurados e que ensejaram a aplicação da multa prevista no art. 733 do RIR/80, com a redação introduzida pelo art. 38, da Lei nº 7.450/85, as autoridades que participaram da auditoria fiscal declararam que a diferença considerada como receita omitida, foi apurada mediante o confronto entre os registros constantes do Livro Registro de Promissórias, Caderno de Controle Diário de Caixa e Notas Fiscais emitidas, sem, contudo indicar a forma e a natureza de tais registros, ou mesmo apresentar demonstrativo que permitisse avaliar as operações envolvidas.

O montante da receita considerada como omitida, segundo se constata às fls. 149, foi determinado pela soma das parcelas correspondentes aos valores registrados no Livro Registro de Promissórias, Cz\$ 122.483,17 e no Caderno de controle diário do Caixa, Cz\$ 587.297,83, subtraída a quantia de Cz\$ 312.247,83, correspondente às Notas Fiscais emitidas no período.

Os fatos apontados na peça básica não se enquadram nas hipóteses descritas no artigo 38 da Lei nº 7.450/85. Referido artigo está assim redigido:

"Verificado pela autoridade fiscal, antes do encerramento do período-base, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente, inclusive na hipótese do artigo 158, ficará sujeito a multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha terminado o período-base de incidência do imposto."

Para enquadramento do fato à hipótese legal, é necessário que esteja presente pelo menos uma das seguintes qualificações:

- a) omissão, pelo contribuinte, total ou parcial do registro contábil de receitas;
- b) registro contábil de custos ou despesas incompro

Acórdão nº 103-08.890

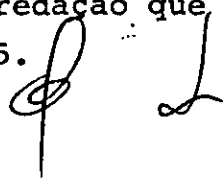
vadas;

- c) prática de qualquer ato, relacionado com as hipóteses anteriores, com a intenção clara e deliberada de reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente, inclusive no caso de falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstrações financeiras.

Deve ser ressaltado que a referência a "qualquer ato tendente a reduzir o imposto" deve ser entendida como ato direta ou indiretamente vinculado ao registro contábil de custo ou despesa fictícias, ou à omissão no registro de receitas, pois, caso contrário, não havia a possibilidade de aplicação da penalidade, vez que sua base de cálculo é o valor resultante da prática desses dois atos. Vale dizer, da prática do ato tendente a reduzir o imposto, deve resultar, inexoravelmente, omissão no registro contábil de receitas ou no registro contábil de custos ou despesas consideradas fictas..

A diferença apurada pelo confronto entre os registros efetuados no livro Registro de Promissórias e Caderno de controle diário de caixa não configura omissão no registro de receitas, vez que não restou comprovado que os valores ali consignados tiveram como objetivo reduzir o valor do imposto que seria devido no exercício de 1987. Como a recorrente não mantinha escrituração contábil desde vários anos, o que inclusive deu causa ao arbitramento do lucro, a consignação em seus assentamentos de operações realizadas, ao contrário do que entendeu a fiscalização, permite, inclusive, identificar o montante da receita bruta auferida, e não pode ser tomado como ato tendente a reduzir o valor do imposto que seria devido.

Assim, entendendo inaplicável ao caso sob exame, a penalidade prevista no artigo 733, § único do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450/80, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 38, da Lei nº 7.450, de 1985.

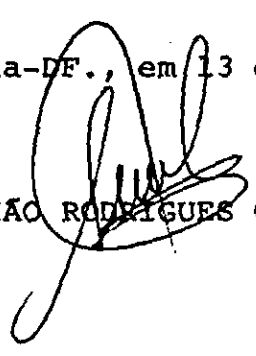


Acórdão nº 103-08.890

Face ao exposto, deixo de acolher a preliminar ar-  
guída, e, no mérito, dou provimento em parte ao recurso, a fim de:

- a) excluir da tributação, nos exercícios de 1983 e 1984, respectivamente, as quantias de Cr\$. . . . . 13.812.928, e Cr\$ 54.888.331;
- b) excluir da incidência do imposto, nos exercícios de 1985 e 1986, os lucros de Cr\$ 7.640.383 e Cr\$. 19.470.940, respectivamente. .
- c) exonerar a contribuinte do pagamento da multa de Cz\$ 198.766,58, no exercício de 1987.

Brasília-DF., em 13 de fevereiro de 1989



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL



RELATOR