



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-1

Processo nº : 10937.000106/95-59
Recurso nº : 115.412
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs.: 1992 e 1993
Recorrente : EUNIDIO MAXIMILIANO & CIA. LTDA
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU-PR
Sessão de : 17 de fevereiro de 1998
Acórdão nº : 107-04.733

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - LUCRO REAL - DIÁRIO POR PARTIDAS MENSASIS - ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DO ISS.
- MULTA - APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE - TRATAMENTO MAIS BENIGNO.

- Apenas a escrituração do Livro de Registro de Apuração do ISS não supre a falta dos livros auxiliares quando empresa declarante pelo lucro real utiliza Livro Diário por partidas mensais.

Art. 157, parágrafo 1º; Art. 160, parágrafo 1º - RIR/80.

- Na aplicação de penalidade cabe o tratamento retroativo mais benigno.

Art. 106 CTN; Art. 44, 1 Lei nº 9.430/96.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EUNIDIO MAXIMILIANO & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ , NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO S. R. DE CARVALHO e EDWAL GONÇALVES SANTOS. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

Recurso nº : 115.412
Recorrente : EUNIDIO MAXIMILIANO & CIA. LTDA

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração referente ao IRPJ e por decorrência do IRRF e CSSL, lavrados em 22.06.95 e ciência na mesma data.

Os exercícios abrangidos pela ação fiscal são os de 1.992 e 1.993 e o valor de crédito tributário exigido no total dos três autos é de 45.683,85 UFIR, com juros computados até 20.06.95.

O auto ao arbitrar o lucro da empresa, visa caracterizar as seguintes irregularidades:

I - A empresa não manteve escrituração, no período, de contas correntes mantidas junto ao Banco do Brasil S/A, ao Banco do Estado do Paraná S/A e à Caixa Econômica Federal, juntados, para prova no processo documentos colhidos por amostragem, denotando que a contabilidade não atende aos princípios consagrados na legislação comercial e técnica contábil;

II - A escrituração do Livro Diário foi feita por partidas mensais e de forma resumida, sem a adoção de livros auxiliares para registro individualizado, conforme preconizado no art. 160, # 1º do RIR/80.

É apontada pelo autuante como base legal da ação: art. 157, #1º, 160, #1º, 399, I e IV e art. 400 do RIR/80, juntamente com a Portaria Ministerial nº 22/79.

Em sua impugnação a empresa, resumidamente, apresentou os seguintes argumentos:

I - Sobre o arbitramento:

- O arbitramento de lucros é medida excepcional e de utilização restrita apenas a casos extremos de inexistência, recusa ou imprestabilidade da escrituração;

- Nenhum dos pressupostos do arbitramento ocorreu no caso;

- A jurisprudência do Conselho é no sentido de só aceitar o arbitramento quando a escrituração contábil contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para a determinação do lucro real;

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

- A Impugnante sempre manteve contabilidade regular, utilizando-a para seus balanços e com observância das leis comerciais e fiscais;

- Os Auditores Fiscais examinaram a contabilidade e não há menção a notas “frias”, vendas subfaturadas, despesas inidôneas, etc., sendo que as receitas, custos e despesas foram reconhecidas na escrituração, que por isso deve merecer fé;

II - Não contabilização de contas bancárias:

- No entanto ao argumento da contabilidade não registrar a movimentação bancária e de ter sido elaborada por partidas mensais, aplicou-se o arbitramento, fundamentado, portanto em razões meramente formais que não atingem o conteúdo real da escrituração e nem desmerecem os resultados anuais;

- Os valores movimentados nas contas apontadas são irrisórios se comparadas às receitas anuais, além de decorrerem de operações contabilizadas, de tal forma não ensejando o arbitramento;

III - Escrituração do Diário por partidas mensais:

- O art. 160, # 1º do RIR/80 prevê a possibilidade de se utilizar partidas mensais por totais que não excedam ao período de um mês, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos básicos;

- Sendo empresa de prestação de serviços hospitalares a autuada mantém escrituração do livro próprio do ISS, atendendo assim à exigência do art. 160;

IV - Do coeficiente de arbitramento:

- Em 1991 aplicou-se o percentual de 30% sobre a receita bruta declarada e em 1992 o de 36%. Não há amparo legal para fixação de coeficiente tão elevado e para a majoração dele no ano seguinte.

- Os lucros da Impugnante nem mesmo atingem 15% da receita bruta, havendo assim violação do art. 400 do RIR/80, particularmente em não se levar em conta a natureza da atividade econômica do contribuinte;

- A Lei nº 8.541/92 fixou em 3,5% o lucro sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares, para fins de tributação pelo lucro presumido.

A Decisão de primeira instância julgou procedentes os autos de infração “ressalvando: redução da multa de ofício de 100% para 75%”.

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

A base de argumentação do julgado singular foi, resumidamente o seguinte:

I - A Escrituração do Diário:

- A tributação pelo lucro real exige que seja mantida a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, nos termos do art. 157 do RIR/80;

- Embora proceda a escrituração diária no Livro do ISS, tais registros têm finalidade de individualizar os serviços prestados, não contemplando todos os lançamentos do Livro Diário;

- O Primeiro Conselho há muito vem adotando a linha de que a escrituração do Livro Diário em partidas mensais é insuficiente e inviabiliza a Auditoria Fiscal na verificação do lucro real (Acórdãos 101-76.435/86, 101-80.470/90 e 102-26.231/91);

- O art. 160 do RIR/80, através de seu parágrafo 1º admite a escrituração resumida do Diário “relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento”;

II - A Escrituração das contas bancárias:

- Da leitura do inciso IV do art. 399 do RIR/80 se depreende que a falta de escrituração do movimento bancário, por si só é motivo de arbitramento do lucro, por revelar uma deficiência nos registros contábeis;

- O Acórdão 101-81.054/91 do Primeiro Conselho de Contribuintes, publicado em 12.05.92 segue a mesma interpretação acima exposta para o inciso IV do art. 399 do RIR/80;

- A alegação de que os valores movimentados são ínfimos carece de prova por parte da Impugnante;

IV - Os coeficientes de arbitramento:

- Os coeficientes de arbitramento utilizados pela fiscalização são os fixados pela Portaria 22/79, item “c”, tendo por matriz o Decreto-lei 1.648/78 ;

- A majoração de 20% do primeiro para o segundo arbitramento (dentro do mesmo quinquênio) é prevista no item “d” da referida portaria;

- Foge à Autoridade Administrativa competência para decidir sobre a legalidade ou não do índice ser fixado por Portaria Ministerial;

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

V - Da Multa - Retroatividade Benigna:

- Com o advento da Lei nº 9.430/96 o percentual da multa aplicada deve ser de 75% e não de 100%, como está no auto e como preconizava a Lei 8.218/91. O art. 106 do CTN prevê a retroatividade benigna, aplicável ao caso.

Em seu Recurso tempestivo o contribuinte praticamente repete as razões apresentadas na Impugnação, inovando, entretanto quanto ao seguinte:

- O procedimento cabível no caso dos depósitos bancários seria quantificá-los, mensurando então omissões de receita adicionais ao lucro;

- Inexistindo quantificação dos depósitos, retiradas etc. movimentados e sendo a amostragem constituída de valores ínfimos, não se configura a imprestabilidade da escrituração para efeito de arbitramento;

- O próprio Conselho em Ac. 107-02.688, D.O.U. de 22.01.97: “A simples constatação da existência de contas bancárias mantidas fora da contabilidade da pessoa jurídica não autoriza o emprego da medida extrema”; No mesmo sentido é o Ac. 107-02714, D.O.U. 22.01.97;

- É pacífico o entendimento do Conselho no sentido de que a regular escrituração dos livros fiscais supre a exigência de livros auxiliares, assim, o Livro do ISS escriturado pela empresa supre essa necessidade;

É o Relatório.

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

VOTO

Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, Relator

1. A contabilização da empresa

A empresa enquadrou-se, nos dois exercícios fiscalizados, como declarante pelo Lucro Real.

Tanto a lei quanto a jurisprudência, prescrevem para esse tipo de empresa uma escrituração contábil mais detalhada, analítica, ensejadora de absoluta transparência.

Certamente que esse tipo de contabilização é preconizada, considerando-se o porte e complexidade maior das pessoas jurídicas que declaram pelo lucro real, ensejando assim maior segurança, facilidade e celeridade em qualquer trabalho de auditoria a que esteja sujeita a empresa, inclusive a de natureza fiscal.

È nesse sentido que dispõem os arts.157 e 160 do RIR/80, que a seguir transcrevo:

“Art. 157 - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

#1o. - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.”;

“Art. 160 - Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam a vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

#1o. - Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.”. (O sublinhado não é do original).

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

No presente caso constata-se primeiramente, conforme afirmou a fiscalização, que a empresa não contabilizou, no período, sua movimentação bancária. Para comprovar-se isso, basta compulsar-se as declarações do IRPJ do período (fls. 03 a 14) e a contabilização juntada por cópia (fls.19 a 83).

Restou também incontestavelmente comprovado que a empresa, ainda que declarante pelo lucro real, efetuava sua contabilização do diário através de partidas únicas mensais, atribuindo todo movimento ao último dia útil do mês, sem o apoio em livros analíticos auxiliares suscetíveis de oferecer à auditoria fiscal do imposto de renda condições plenas de análise.

1.1. Escrituração do Livro de Apuração do ISS

A este respeito e em sua defesa a empresa alega que escriturava o livro de apuração do ISS, arguindo haver jurisprudência administrativa acolhedora desse procedimento.

No caso, evidencie-se preliminarmente que a empresa não trouxe ao feito prova de que realmente escriturou, no período, o citado livro do ISS, nada sendo juntado a respeito.

Mais importante ainda: a empresa não provou que a eventual escrituração em tal livro serviria como auxiliar analítico para as partidas mensais do diário

2. Características do ISS

2.1. Fato gerador

De qualquer maneira, parece-me que convém analisar as características do ISS, tendo sempre em mente o Imposto de Renda.

Preliminarmente, os fatos geradores dos dois tributos são absolutamente diferentes.

Enquanto o fato gerador do IR, usando a definição do CTN, *é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.*

Já o do ISS, nos termos do art. 156, IV, da Constituição Federal é representado pelos serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II (ICMS), definidos em Lei Complementar.

Dessa acentuada diferença decorre, logicamente, acentuadas diferenças também sob os aspectos normativos, processuais e formais, aí incluída a escrituração adequada e necessária a cada um desses tributos.

2.2. A falta de uniformidade na normatização esparsa do ISS

Por outro lado, em função da grande autonomia dos cinco mil municípios brasileiros nesse particular e em vista da falta de Lei Complementar, o ISS é um imposto sem face de nível nacional.

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

Assim, os governos municipais, nos termos do art. 156 da CF, supracitado podem elaborar listas que incluem ou excluem serviços tributáveis (fato gerador); fixam alíquotas (já que não há ainda Lei Complementar a respeito) e principalmente, baixam normas fiscais e processuais, que em cidades grandes assumem foros e título de código tributário municipal.

Assim, nas palavras de *Hugo de Brito Machado*, in *Curso de Direito Tributário*, Malheiros Editores, 11a. edição, fls. 300 e seguintes:

“O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços - ISS, é da competência dos Municípios (CF, art. 24, item II).”

“O ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios. Embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante. (...) O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.”

“Os municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas a União poderá, por lei complementar, fixar alíquotas máximas para esse imposto (CF, art. 156, # 3o., item I) (...) Sendo o imposto fixo, é impróprio falar-se de alíquotas e de base de cálculo, pois não há o que calcular. Em se tratando de serviços prestados por empresas, o imposto, que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. É a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis.” (nossos grifos).

2.3. A escrituração no ISS

A esse respeito, citaremos um especialista no tributo, *Walter Gaspar*, in *ISS - Teoria e Prática*, Lumen Juris, RJ, 1.997, 2ª edição, págs. 119 e seguintes:

“Todos os prestadores de serviço, ainda que isentos de pagar o ISS ou a ele imunes, estão obrigados a cumprir as obrigações acessórias. Os Municípios dispõem livremente sobre esse tema (grifo nosso)

(...) Utilizaremos, como exemplo, neste capítulo, as disposições contidas no regulamento do ISS relativo ao Município do Rio de Janeiro.

(...) A legislação do ISS exige que os sujeitos passivos mantenham livros específicos, além de outros livros exigidos pelas legislações federal e estadual. Além dos livros exigidos de todos os contribuintes do ISS, também podem ser instituídos e exigidos livros especiais, de acordo com a atividade exercida.

(...) No Rio de Janeiro, todos os prestadores de serviços, pessoas físicas ou jurídicas, inclusive consórcios, condomínios e cooperativas, obrigados a inscrição no Cadastro de Contribuintes do Município, deverão manter, em cada

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

um de seus estabelecimentos, de acordo com as prestações de serviço que realizarem, ou com a forma pela qual se constituam, os seguintes livros:

a) Registro de Entradas, modelo 1;

b) Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, modelo 2;

c) Registro de Apuração do ISS, modelo 3;

..... g) Registro
de Apuração do ISS Fixo Mensal

.....
1 e 2 , Os contribuintes do ISS, também sujeitos a impostos estaduais ou federais (exemplo: contribuintes do ICMS e do IPI), que possuírem os livros modelos devidamente autenticados pela fiscalização estadual, poderão utilizá-los para escrituração das operações relativas à prestação de serviços”.

3. ISS: Conclusões

3.1. A escrituração do ISS pela Recorrente

Preliminarmente concluímos que como cada município dispõe sobre o assunto, diversas modalidades de escrituração do ISS existem nos cinco mil municípios brasileiros. Umhas mais completas outras menos, dependendo do município e do enquadramento do tipo de serviço.

Cabe aqui indagar: qual seria a escrituração preconizada no município da Recorrente? Que enquadramento teria nessa legislação, o tipo de empresa da contribuinte, quanto às normas de escrituração ?

O processo não nos responde.

3.2. Inaplicabilidade do Livro de Registro de Apuração do ISS ao IRPJ

Outra conclusão a que podemos chegar é a de que, dependendo do tipo de escrituração do ISS, poder-se-ia até cogitar de sua validade face ao IRPJ, entretanto, parece-me evidente que a simples escrituração do Livro de Registro de Apuração do ISS, como alegou o contribuinte, não supre os tradicionais livros utilizados como auxiliares do Livro Diário, quando escriturado mensalmente.

Isto porque, nos termos do autor citado, *Walter Gaspar*, na obra também citada, *ISS*
- *Teoria e Prática*

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

“O livro registro de apuração do ISS, obedecidas as especificações respectivas, destina-se a registrar:

a) em colunas próprias, os totais diários dos preços dos serviços prestados, tributáveis ou não, com os números das respectivas notas fiscais emitidas;

b) o total das deduções permitidas pela legislação do imposto;

c) a base de cálculo mensal dos serviços tributáveis;

d) as alíquotas referentes às respectivas bases de cálculo, bem como os códigos fiscais correspondentes”.

É evidente que, se adotado apenas o Livro de Registro de Apuração do ISS ficarão de fora dos registros contábeis da empresa, grande parte de fatos contábeis da empresa, tais como os das entradas, despesas, movimentação bancária, etc.

No caso, fica assim, a escrituração mensal do diário sem apoio de registros analíticos válidos, os quais devem se referir a todos os fatos da vida da empresa e não somente às suas receitas de serviço.

Lembre-se, por fim, que o Livro de Registro de Apuração do ISS não integra o convênio do SINIEF, ficando sua confiabilidade a cargo da normatização e forma de registro baixados e fiscalizados, exclusivamente, por cada um dos incontáveis municípios brasileiros.

4. O Arbitramento

4.1. Elementos utilizados

A jurisprudência administrativa a respeito do arbitramento não considera a omissão de escrituração do movimento bancário, por si só, elemento suficiente para a desclassificação da escrita. No caso, entretanto, tratando-se de empresa declarante pelo **lucro real** e tendo em vista a **não escrituração de qualquer movimento bancário**, julgo que esta omissão vem reforçar a necessidade da desconsideração da escrita, quando **aliada à falta de escrituração de livros auxiliares**.

Creio, por outro lado que a administração fiscal não deve colocar, por tempo indeterminado, sua mão de obra à disposição da empresa privada para evitar o arbitramento, através da recomposição da escrita em busca do lucro real. Parece-me lógico haver um limite nessa busca. Cabe ao contribuinte cumprir as determinações legais e apresentar sua escrita em condições de ser auditada o mais rápida e economicamente possível pelo fisco.

4.2. Coeficiente aplicável



Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

Na linha de alguns Acórdãos abrigados por outras Câmaras deste Primeiro Conselho, tais como o de n. 103-18.666, de 10.06.97, entendo que não cabe, no caso, a aplicação do coeficiente utilizado no auto e mantido em Primeira Instância.

Isto porque com o advento do art. 25 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias foi determinada a revogação, após 180 dias da promulgação da Carta Magna, de todos os dispositivos legais que atribuíam ou delegavam, a órgão do Poder Executivo, competência assinalada pela Constituição como própria do Congresso Nacional.

É meu entender que, pelo dispositivo acima citado, a Portaria Ministerial n. 22/79, base do lançamento quanto ao coeficiente de arbitramento, estava à época revogada.

Assim, o percentual do arbitramento ficou ancorado no coeficiente fixado como mínimo pelo Decreto-Lei n. 1.648/78, que o estabelecia 15%.

5. Da Multa

Também entendo à semelhança da autoridade singular que a multa a ser aplicada é a do art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, na base de 75%, face à interpretação mais benigna contida no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, meu voto é no sentido de, conhecendo do recurso, dar-lhe provimento parcial para, mantendo o arbitramento, fixar seu percentual em 15%, nos termos do Decreto-Lei n. 1.648/78, mantendo, por outro lado a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n. 9.430/96, nos termos da decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 17 de fevereiro de 1998.


ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO

Processo nº : 10937.000106/95-59
Acórdão nº : 107-04.733

INTIMAÇÃO

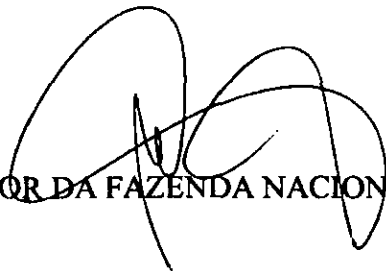
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 13 MAI 1998



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

Ciente em 21 MAI 1998



PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL