



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Recurso nº : 151.294  
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 2001 a 2003  
Recorrente : ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 27 de julho de 2006  
Acórdão nº : 103-22.558

**ARBITRAMENTO DO LUCRO - NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO** - Legítimo o arbitramento do lucro ante a não apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

**RECEITA OMITIDA - APURAÇÃO COM BASE NOS LIVROS DE ICMS** - Conquanto possível a determinação da receita com base nas informações colhidas através do exame do Livro de Apuração do ICMS, há de se considerar que nem todas as saídas de mercadorias tributadas pelo ICMS corresponde a operações que gerem receita componente da base de cálculo do IRPJ e do PIS, im procedendo o lançamento quando comprovado que a base de cálculo eleita compreende valores não sujeitos à tributação.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS e CSLL** - Dada a íntima relação de causa e efeito entre eles existente, aos lançamentos reflexos se aplica ao decidido no processo principal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que o provia parcialmente para excluir da tributação as parcelas correspondentes a "outras saídas", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
PAULO JACINTO DO NASCIMENTO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MARCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORREA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e EDISON ANTONIO COSTA BRITTO GARCIA (suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

Recurso nº : 151.294  
Recorrente : ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.

RELATÓRIO

Aos 26/09/05, a contribuinte foi cientificada dos Autos de Infração que constituíram os créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, referentes aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, em razão do arbitramento do lucro que se fez tendo em vista que, sujeita à tributação com base no lucro real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

Aos 24/10/05 a autuada impugnou os lançamentos sustentando que:

- devido a motivo de força maior, a mudança de endereço de São Paulo para Maringá, foi impedida de apresentar em tempo hábil a contabilidade que está sendo reconstituída;
- o arbitramento, no caso, é instrumento de punição, tributando sua receita no percentual de 9,6%, quando o seguimento que explora tem margem de lucro de 1% a 2%;
- não procrastinou a ação fiscal, pois a sua intenção não era de ganhar mais tempo, mas sim de ter o tempo suficiente para reconstituir a sua contabilidade;
- das planilhas elaboradas pela fiscalização para apuração da receita conhecida deveriam ter sido expurgados, além dos valores referentes a outras saídas, transferências e devoluções, os valores relativos a notas fiscais emitidas para documentar as saídas de mercadorias deterioradas, as vendas do imobilizado e as devoluções de consignações;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99

Acórdão nº : 103-22.558

- o arbitramento do lucro, medida extrema que o é, só pode ser admitido após terem sido esgotados todos os outros meios de determinação do verdadeiro lucro auferido, e, mesmo quando admitido, todas as cautelas hão de ser tomadas para evitar insegurança quanto ao lançamento;
- a precipitação da fiscalização e a fragilidade e a falta de segurança na determinação da receita conduzem à anulação dos autos de infração.
- a inconstitucionalidade e a ilegalidade do uso da taxa SELIC a título de juros de mora.

Aos 05/06/06, foi juntado por anexação o processo nº 10950.003231/2005-11 relativo ao PIS, cujo crédito, decorrente da insuficiência de recolhimento, foi constituído por auto de infração do qual a contribuinte tomou ciência na mesma data dos autos de infração já mencionados e em cuja impugnação, também apresentada aos 24/10/05, a autuada, além dos argumentos expendidos nas impugnações aos lançamentos do IRPJ e da CSLL, aduz que na apuração da base de cálculo não foram considerados os produtos com substituição tributária, bem como que, estando sujeita à tributação pelo regime do lucro real, faz jus a regime da não cumulatividade do PIS e tem direito ao crédito relativo ao estoque existente em 01/12/02.

A DRJ de Curitiba julgou procedente os lançamentos, através do acórdão nº 10.098, de 09/02/06, assim ementado:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ  
Exercício: 2001, 2002, 2003*

***Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE TEMPO PARA APRESENTAÇÃO DA CONTABILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.***

*Não procede a alegação de precipitação da fiscalização em não aguardar o tempo suficiente para a apresentação da contabilidade quando, entre a primeira intimação e a ciência do auto de infração, decorreram-se 115 dias, tendo a autuada apresentado três pedidos de prorrogação de prazo, todos eles atendidos pelas autoridades fiscais.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

**RECEITA OMITIDA COM BASE NOS LIVROS DE ICMS. APURAÇÃO COM BASE EM SAÍDAS DE VENDA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.**  
*Correto o lançamento a título de omissão de receitas com base nos livros de ICMS, quando considerado como faturamento somente as saídas de vendas, deduzidas das devoluções e não há comprovação de que outras saídas não tributáveis tenham composto a receita apurada.*

*Assunto: Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS  
Exercício: 2001, 2002, 2003*

**Ementa: PIS NÃO CUMULATIVO. LUCRO ARBITRADO. DESCABIMENTO.**

*Por disposição legal, o regime não cumulativo do PIS não se aplica aos casos de lucro presumido e lucro arbitrado, independentemente se o arbitramento foi espontâneo ou de ofício.*

**EQUÍVOCO NO DEMONSTRATIVO ELABORADO PELO AUDITOR FISCAL. ERRO MATERIAL. MERA IRREGULARIDADE.**

*Configura-se mero erro material, que em nada influencia no resultado do valor exigido, quando o auditor fiscal, ao invés de escrever o valor da base de cálculo do PIS equivalente ao valor recolhido, para o mês de 12/2002, digitou equivocadamente a expressão 'N/CUMULATIVO', estando o valor exigido corretamente apurado.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Exercício: 2001, 2002, 2003*

**Ementa: JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

*A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.*

*Lançamento Procedente”.*

Aos 22/03/06, a contribuinte interpôs recurso voluntário, reproduzindo tudo quanto alegado nas impugnações oferecidas e acrescentando que a anexação do processo relativo ao PIS foi feita indevidamente, pois a exigência do PIS não decorre do IRPJ, falecendo ao Primeiro Conselho de Contribuintes competência para seu julgamento, bem como que a anexação dos processos faz com que a primeira instância proferisse uma única decisão para ambos os processos, com as mesmas razões de decidir, o que fez com que deixassem de ser apreciados pontos essenciais à sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

defesa relativa ao PIS, dentre eles a inclusão na base de cálculo dos produtos com substituição tributária.

O arrolamento de bens foi formalizado em processo distinto.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

VOTO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Arbitramento do Lucro

Deixando a recorrente de apresentar os livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal, em que pese a concessão de sucessivos pedidos de prorrogação, é correto o arbitramento do lucro relativamente aos anos-calendário de 2001 e 2002, nos quais apurou o resultado com base no regime do lucro real; bem como em relação ao ano-calendário de 2003, no qual optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, haja vista que a receita apurada extrapola o limite permitido para esse regime.

Base de Cálculo

Pleiteia a recorrente a anulação dos autos de infração, em vista da iliquidez da receita apurada para determinação da base de cálculo, face à não exclusão dos valores relativos às notas fiscais emitidas para documentar saídas de mercadorias deterioradas, vendas de imobilizado e devoluções de consignações.

Inobstante os demonstrativos de faturamento de fls. 44/47 informarem que estão expurgadas as outras saídas, transferências e devoluções de vendas, a recorrente, valendo-se do mês de janeiro de 2002, que a decisão recorrida toma como exemplo de correção da base de cálculo apurada, demonstra que o único valor expurgado é o correspondente à devolução de vendas, deixando de serem deduzidos os valores correspondentes às saídas das mercadorias deterioradas e às mercadorias com substituição tributária do PIS.

Conquanto seja possível a determinação da receita com base nas informações colhidas através do exame do Livro de Apuração do ICMS, é



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

imprescindível que sejam tomadas todas as cautelas para identificação da receita tributável, haja vista que, nem todas as saídas de mercadorias tributadas pelo ICMS correspondem a operações que gerem receita componente da base de cálculo do IRPJ e do PIS.

Desse modo, restando provado que a base de cálculo eleita compreende valores não sujeitos à tributação do IRPJ e do PIS, improcedem os lançamentos, impondo-se o provimento do recurso, ficando prejudicadas as demais razões recursais.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 27 de julho de 2006

  
PAULO JACINTO DO NASCIMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.

Consigno nesta declaração de voto os fundamentos que instruíram a formação de minha convicção (art. 29, do Decreto nº 70.235/1972), frutos dos debates havidos em plenário quando do julgamento do presente recurso voluntário e da análise dos elementos de provas contidos nos autos, acompanhando o ilustre Conselheiro Relator, por sorteio, no sentido de prover o recurso voluntário.

Nos anos-calendário de 2001 e 2002 a empresa apresentou declaração de rendimentos com tributação pelo regime do lucro real. Nos anos-calendário de 2003 e 2004 apresentou declaração de rendimentos com tributação pelo regime do lucro presumido, opção que se revelou indevida em virtude de o montante da receita bruta ter sido superior ao limite permitido para ingresso no regime do lucro presumido.

A contribuinte deixou de apresentar escrituração comercial e fiscal relativa aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, sob a justificativa da necessidade de maior prazo para reconstituição de sua escrita. Alegou que estava encontrando "... *dificuldades em reconstituir a contabilidade completa em obediência à legislação comercial, relativa aos anos calendário de 2001 a 2003, tornando difícil a sua apresentação à fiscalização. ...*". Apresentou ao fisco a escrituração referente ao ano-calendário de 2004. O fisco encerrou parcialmente a auditoria fiscal, arbitrando os lucros tributáveis relativos aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003 e prossegue na auditoria relativa ao ano-calendário de 2004.

O entendimento do Colegiado foi unânime pela procedência da necessidade de arbitramento dos lucros, mas houve discordância quanto à segurança e certeza quanto às bases de cálculo do lucro arbitrado adotadas pelo fisco, que resultou no provimento do recurso voluntário.

O auto de infração descreve a acusação fiscal, na sua parte nuclear estampada no seguinte excerto, fls. 296, *in verbis*:

"[...]

*Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2001, 06/2001, 09/2001, 12/2001, 03/2002, 06/2002, 09/2002, 12/2002, 03/2003, 06/2003, 09/2003, 12/2003.*

*Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato este, por ele declarado conforme... (Destaquei).*

*Enquadramento legal:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

*A partir de 01/04/1999*

*Art. 530, inciso I, do RIR/99. (Destaquei).*

**01 - RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA)  
REVENDA DE MERCADORIAS**

*LUCRO ARBITRADO , apurado conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos anexos, que passam a fazer parte integrante e indissociável deste auto de infração.*

*[...]*

Assim, o fisco demonstrou nos autos a necessidade de arbitramento dos lucros em relação aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, com se lê no "Termo de Verificação Fiscal", fls. 267 a 285, em razão de a contribuinte "..., *sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ...*". (Destaquei).

As autoridades fiscais lançadoras entenderam que a contribuinte deveria ter os lucros arbitrados por estar incurso na hipótese de arbitramento do lucro descrita no **inciso I, do art. 530, do RIR/99**, como se vê no TVF, fls. 276, e no auto de infração, fls. 296 e 297, verificando-se, aqui, perfeita subsunção da irregularidade constante do campo "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)", no auto de infração, fls. 296, com o enquadramento legal adotado pelo fisco, o **inciso I, do art. 530, do RIR/99**. A autoridade julgadora em primeira instância, porém, inovou o feito fiscal ao fundamentar sua decisão, considerando que a contribuinte estava incurso nas hipóteses de arbitramento do lucro previstas nos **incisos III e IV, do art. 530, do RIR/99**, como se vê no item 13 da decisão, fls. 689, *in verbis*:

*"13. Relativamente aos anos calendários de 2001 e 2002, em que a empresa apurou o resultado com base no regime do lucro real, o arbitramento se deu **com base no inciso III**. Já para o ano de 2003, o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, pois foi apurada uma receita de R\$ 97.999.784,02, superior, portanto, ao limite de R\$ 48.000.000,00 permitido para aquele regime, autorizando a hipótese do inciso IV."* (Destaquei).

Aqui, não se trata de mero erro de enquadramento legal, mas de mudança de hipótese de arbitramento de lucro, **prevista no inciso I, do art. 530, do RIR/99**, para as hipóteses **descritas nos incisos III e IV**, diversas da descrição dos fatos e do enquadramento legal constantes do auto de infração.

A modificação, inovação, aperfeiçoamento ou agravamento do lançamento tributário pela autoridade julgadora em primeira instância já não é mais possível desde a reforma do processo administrativo fiscal da União, introduzida pela Lei nº 8.748/1993, que segregou as competências de autoridade lançadora e de

9



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

autoridade julgadora de primeira instância, antes cumulativas na pessoa da autoridade lançadora, mesmo que das modificações empreendidas pela autoridade julgadora resulte idêntico montante de crédito tributário originalmente lançado. Deveria ter sido observadas as disposições do § 3º, do art. 18, do Decreto nº 70.235/1972, com a nova redação que lhe foi dada pelo art. 1º, da Lei nº 8.748/1993.

Essa diferenciação da situação fática descrita pelo fisco com a considerada pela autoridade julgadora em primeira instância, bem como a diferença de enquadramento legal, é relevante visto que a hipótese do inciso I, inexistência de escrituração, aponta no sentido de o fisco escolher outra base de cálculo do arbitramento do lucro, dentre as outras previstas nas normas de arbitramento dos lucros, que não a "receita bruta conhecida" por ser esta realmente desconhecida, ou imprecisos os seus valores ou incomprovada em razão da inexistência de escrituração ou dos respectivos documentos comprovantes da escrituração.

Realmente, o fisco arbitrou os lucros em virtude de "... o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ...", mas teve acesso unicamente aos livros fiscais estaduais denominados "Livros Registro de Apuração do ICMS", TVF fls. 267 e 269. O fisco não teve acesso e, portanto, não pode examinar, nenhum comprovante da escrituração desses livros fiscais, ou dos livros da escrituração comercial, de modo que se pudesse atestar a veracidade e correção dos dados neles escriturados, ou seja, o fisco arbitrou o lucro da empresa por não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato que impede a tributação pelo regime do lucro real, mas ao mesmo tempo considerou válidos fragmentos ou parte da escrituração fiscal, os referidos livros fiscais estaduais, para quantificar a "receita bruta conhecida" como base de cálculo do arbitramento do lucro. Entretanto, o fisco ficou sem meios de atestar a correção dos valores escriturados, sem meios de verificar sua composição ou natureza das verbas neles escrituradas de modo que se pudesse excluir eventuais valores neles incluídos mas que não correspondessem a faturamento para efeitos de incidência do IRPJ, por inexistência dos respectivos comprovantes das receitas escrituradas, fatos que levam à insegurança quanto à correção dos valores das bases de cálculo do arbitramento do lucro.

Aliás, esse fato, a insegurança e incorreção da base de cálculo do arbitramento, adotada pelo fisco, foi um dos argumentos de defesa suscitados pela contribuinte no seu recurso voluntário.

De fato, diante da ausência de "..., escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ...", bem como em virtude da impossibilidade de se examinar quaisquer comprovantes da escrituração comercial ou fiscal da contribuinte, o fisco viu-se diante de dificuldades para efetuar o arbitramento dos lucros. Então se valeu dos únicos elementos de escrituração fiscal que lhe foram postos à disposição, os indigitados Livros Registro de Apuração do ICMS, porém sem condições de analisar a composição e natureza das verbas neles escrituradas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

Penso que nestas circunstâncias, quando não conhecida a receita bruta da empresa ou inseguros os dados a ela referentes, o fisco deveria arbitrar o lucro com base em um dos outros critérios alternativos, previsto na legislação disciplinadora do lucro arbitrado, art. 535 do RIR/99, de modo que a base de cálculo do arbitramento fosse quantificada com fulcro em elementos certos, seguros e confiáveis, aferíveis e disponíveis para conferência a qualquer momento.

O Livro Registro de Apuração do ICMS é um livro resumo, apenas por totais mensais, de dois outros livros fiscais estaduais, o Livro Registro de Entradas, onde são detalhas as entradas de mercadorias adquiridas, e o Livro Registro de Saídas, que detalha as saídas de mercadorias dos estabelecimentos da contribuinte, porém nem toda saída de mercadorias caracteriza vendas de mercadorias para efeitos de se quantificar o faturamento do mês ou do trimestre, para efeitos do IRPJ. O Livro Registro de Apuração do ICMS destina-se à apuração do ICMS devido ou não pela empresa no mês. Os valores neles registrados são totais mensais das operações com mercadorias praticadas pela empresa, classificados por tipos de operações, sendo atribuído um código fiscal estadual a cada tipo de operação, de entrada ou de saída de mercadorias não permitindo, assim, maiores análises dos valores escriturados, para o que seria necessário o exame dos outros dois livros fiscais citados e dos respectivos comprovantes de escrituração. Assim, para se conhecer o conteúdo das operações resumidas por totais mensais no "Livro de Registro de Apuração do ICMS" é necessário se valer dos outros dois livros fiscais estaduais, o "Livro de Registro de Entradas" e o "Livro Registro de Saídas", pois neles é que são escrituradas, analiticamente, as operações sintetizadas no "Livro de Registro de Apuração do ICMS". Aqueles livros detalham as operações com mercadorias por documentos fiscais, valores, datas e natureza das operações codificadas, porém o fisco não teve acesso a eles e, portanto, não juntou aos autos suas cópias de modo que se pudesse conhecer, analisar, interpretar, segregar ou expurgar os totais mensais relacionados nas planilhas de fls. 38 a 40, para efeitos de determinação dos tributos federais.

No caso dos presentes autos, no que se refere à quantificação da base de cálculo do arbitramento dos lucros, o trabalho fiscal consistiu na elaboração das três planilhas referidas, uma para cada ano calendário atuado, fls. 38 a 40, onde foram transcritos os totais dos faturamentos, por mês e por estabelecimentos filiais, copiados dos Livros Registro de Apuração do ICMS, chegando-se, ao final, na consolidação do "Faturamento Total" anual, que serviu de base de cálculo do arbitramento dos lucros.

Esse critério de definição da base de cálculo do arbitramento é que se constituiu no nó górdio da autuação e suscitou a alegação de incorreção e insegurança na sua quantificação.

Com efeito, o fisco, no rodapé das planilhas de fls. 38, 39 e 40, consignou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99

Acórdão nº : 103-22.558

**"OBS: NOS VALORES DO FATURAMENTO ESTÃO EXPURGADAS AS OUTRAS SAÍDAS, TRANSFERÊNCIAS E DEVOLUÇÕES DE VENDAS."**

Entretanto, a análise das referidas planilhas indica que o fisco apenas transcreveu os valores, por totais mensais do faturamento da empresa, tal como constantes dos Livros Registro de Apuração do ICMS, mês a mês, estabelecimento por estabelecimento, ainda assim, com possíveis equívocos explicitados mais adiante, porém, apesar de afirmar que desses totais mensais de faturamento foram expurgadas **"outras saídas", "transferências" e "devoluções de vendas"**, deixou de demonstrar os valores ditos como expurgados, não os comprovou, não os quantificou e nem elaborou nenhuma planilha a respeito, mês a mês e estabelecimento a estabelecimento, a exemplo do que fez com o **"faturamento total"**, apenas afirmou que os valores das indigitadas rubricas foram expurgados dos valores do faturamento.

O fisco deixou, também, de especificar nos termos fiscais o significado de cada um dos códigos das operações com mercadorias escrituradas nos Livros Registro de Apuração do ICMS. Seja no "Termo de Verificação Fiscal", fls. 267 a 285, seja no auto de infração, fls. 294 a 298, não há qualquer referência a quaisquer expurgos de valores dos montantes dos faturamentos mensais, seja a que título for. Não há qualquer referência a código de operações constantes dos livros fiscais estaduais. A única referência a expurgos de valores é aquela frase, acima transcrita, constante dos rodapés das planilhas de fls. 38 a 40, mas sem nenhum demonstrativo ou comprovação dos valores correspondentes às rubricas mencionadas que tivessem sido expurgadas dos montantes dos faturamentos mensais arrolados nas referidas planilhas, exceto os valores relativos às **"devoluções de vendas"**, assim mesmo, não que esses valores tivessem sido demonstrados pelo fisco, mas identificados a partir de uma confrontação efetuada posteriormente à lavratura do auto de infração, na fase do julgamento em primeira instância.

Na verdade, os únicos expurgos de valores dos totais mensais de faturamento que o fisco de fato efetuou foram os valores correspondentes às **"devoluções de vendas"**, o que pode ser verificado do confronto dos totais de faturamento mensais consignados nas planilhas de fls. 38 a 40 em confronto com os totais de faturamentos mensais constantes das cópias de folhas dos Livros Registro de Apuração do ICMS, que constituem os anexos a este processo: Anexo I (volumes 1 e 2, no total de 278 folhas); Anexo II (volumes 1 e 2, no total de 305 folhas); e Anexo III (volumes 1 a 4, no total de 612 folhas), conclusão a que cheguei após algumas confrontações, por amostragem, de itens das referidas planilhas com os dados constantes das cópias do referidos livros fiscais, efetuadas em virtude de apreciação de argumentos de defesa, do recurso voluntário, quanto às imprecisões e incorreções da base de cálculo do arbitramento do lucro, opostas pela contribuinte.

Assim, nem mesmo esses valores correspondentes às **"devoluções de venda"** foram quantificados ou demonstrados pelo fisco em planilhas ou demonstrativos, que apenas a eles se referiu, entre outras rubricas citadas, nas notas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

de rodapés nas fls. 38 a 40, tendo sido consignado nas referidas planilhas os totais dos faturamentos mensais já diminuídos dos expurgos das verbas correspondentes às **"devoluções de vendas"**, o que inclusive dificulta o entendimento das planilhas vez que os totais dos faturamentos mensais, já expurgados, delas constantes, portanto, não coincidem com os totais dos faturamentos mensais constantes das folhas dos Livros Registro de Apuração do ICMS em razão dos expurgos efetuados.

Neste particular, entendo que, pela segunda vez, houve aperfeiçoamento do lançamento tributário pela autoridade julgadora em primeira instância que, ao apreciar os argumentos de impugnação, fundamentou sua decisão mencionando códigos fiscais estaduais relativos a algumas rubricas dos Livros Registro de Apuração do ICMS; explicou, pela primeira vez nos autos, como o fisco efetuou os expurgos dos valores das **"devoluções de vendas"**; fez referência ao respectivo código localizado na primeira parte do Livro Registro de Apuração do ICMS, onde são escriturados os resumos dos totais mensais de "entradas de mercadorias"; explicou que os totais mensais de **"devoluções de vendas"** foram diminuídos dos totais mensais de faturamento; para o que tomou como exemplo, apenas e exclusivamente, o mês de janeiro de 2002, situações fáticas essas não noticiadas no TVF e nem no auto de infração.

Vejamos, a respeito, como está fundamentada a decisão de primeira instância, nesta parte, fls. 690, *in verbis*:

[...]

16. *Embora as autoridades fiscais não tenham demonstrado expressamente os códigos de saída utilizados na composição da receita apurada, um simples exame comprova que os códigos são facilmente identificáveis. Tomemos como amostra o estabelecimento 03.148.547/0002-08 (filial 01) e o período janeiro de 2002. Pelo livro de apuração do ICMS, à fl. 04 do volume I do Anexo II, Observa-se que o faturamento apurado de R\$ 458.843,81, à fl. 39, representa o total de Vendas de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro (CFOP 5.12), correspondente a R\$ 459.993,92, deduzido do total de Entradas por devolução (CFOP 1.32), equivalente a R\$ 1.150,11.*

17. *Isso significa que, dos vários códigos de saída registrados nos livros de Registro do ICMS, as únicas consideradas pela fiscalização referem-se ao CFOP 5.12, ou seja, venda de mercadorias. Apesar do protesto da impugnante, é certo que não compuseram a receita as rubricas relativas às vendas de imobilizados (CFOP 5.91 ou 6.91), às devoluções de consignações (CFOP 5.918, 5.919, 6.918 ou 6.919), às saídas de mercadorias deterioradas (5.99 ou 6.99), nem às saídas de produtos com substituição tributária (CFOP 5.76 ou 5.78). Ademais, esse último código constitui base de cálculo para tributos federais. (Destaquei).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

18. Apesar de afirmar que os autuantes deveriam expurgar outras saídas, a litigante não aponta, nem exemplificadamente, em qual registro mensal de apuração do ICMS encontra-se o suposto erro cometido pelos auditores, limitando-se a citar, de forma genérica, os tipos de saídas que deveriam ter sido excluídas. Caberia demonstrar objetivamente, com pelo menos um dado exemplificativo, que a receita apurada contém saídas não correspondentes à base de cálculo dos tributos federais, o que não ocorreu. (Destaquei).  
[...]

Confirma-se aqui o aperfeiçoamento referido anteriormente, pois o fisco não informou nos autos os códigos fiscais de "saídas" ou "entradas" de mercadorias que considerou inclusos nos resumos de totais mensais de faturamento grafados nas planilhas de fls. 38 a 40 e nem dos expurgos que alegou ter efetuado. Trata-se de matéria de fato relevante à compreensão da base de cálculo utilizada pelo fisco, sua composição quantitativa e a natureza das verbas correspondentes, se constituem ou não base de cálculo para efeitos de tributos federais, sua correção e sua higidez.

A contribuinte no seu recurso voluntário, valendo-se do próprio exemplo utilizado pela autoridade julgadora em primeira instância, relativo ao mês de janeiro de 2002, demonstrou "... objetivamente, com pelo menos um dado exemplificativo ...", que não foi excluído o montante de "outras saídas", como informado pelo fisco na nota de rodapé das fls. 38 a 40, no total de R\$ 60.941,85, como veremos a seguir.

No exemplo citado pela autoridade julgadora de primeira instância, embora o fisco não tenha demonstrado nem no TVF e nem no auto de infração, no mês de janeiro de 2002, relativamente ao estabelecimento filial 01, no Livro Registro de Apuração do ICMS, cópia de fls. 04 do volume I do Anexo II, indica o total de faturamento mensal de R\$ 459.993,92, o qual expurgado do total de "devoluções de vendas" no mês no valor de R\$ 1.150,11, resultou na base de cálculo do arbitramento no valor de R\$ 458.843,81, para essa filial, primeira verba consignada na primeira coluna da planilha de fls. 39, porém, segundo demonstrado pela contribuinte, não foi diminuída a verba de R\$ 60.941,85, sob a rubrica "outras saídas", primeira verba da última coluna da referida folha do Livro Registro de Apuração do ICMS, cuja cópia também instrui o recurso voluntário, fls. 718.

Dessa fundamentação da decisão de primeira instância restou claro que as únicas verbas expurgadas dos totais dos faturamentos mensais foram os valores de "devoluções de vendas". Nada foi demonstrado a respeito dos outros expurgos dos totais dos faturamentos mensais que o fisco disse ter efetuado, especialmente sobre a rubrica "outras saídas", que constitui a última coluna de totais mensais escriturados nos Livros Registros de Apuração do ICMS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

Com efeito, a autoridade julgadora em primeira instância com base na análise de um elemento de amostra (o total do faturamento de um mês, de uma filial) num universo de aproximadamente 360 (trezentos e sessenta) elementos, correspondentes aos totais mensais de faturamento por filiais, consignados nas planilhas de fls. 38 a 40, (10 filiais x 12 meses x 3 anos = 360), concluiu, de modo categórico e peremptório: pela correção da base de cálculo do arbitramento do lucro utilizada pelo fisco, *in verbis*: "... **que, dos vários códigos de saída registrados nos livros de Registro do ICMS, as únicas consideradas pela fiscalização referem-se ao CFOP 5.12, ou seja, venda de mercadorias ...**", desse modo, com base na análise de apenas um dado das indigitadas planilhas, sem que tivesse analisado quaisquer outros dados ou meses, a autoridade julgadora em primeira concluiu que o fisco teria considerado como faturamento mensal nas planilhas **apenas** valores de vendas de mercadorias registradas nos livros fiscais sob o **código fiscal 5.12**; e que outras receitas, sob outros códigos não foram incluídas nos totais de faturamentos mensais considerados no levantamento fiscal.

Em face da aparente certeza dessas constatações, vis à vis à veemência das reclamações da recorrente, para formação de minha convicção a respeito da questionada segurança da base cálculo do arbitramento do lucro analisei, também por amostragem, porém um pouco mais ampla àquela utilizada pela autoridade julgadora em primeira instância, alguns itens de totais de faturamentos mensais das planilhas de fls. 38 a 40 e convenci-me de que assiste razão à contribuinte: realmente são inseguros e imprecisos os dados utilizados pelo fisco, acredito em função de ter trabalhado ou ter tido acesso apenas a resumos de totais mensais de faturamento, possivelmente sem ter tido condições de analisar e demonstrar a composição de cada verba de cada código específico constantes dos livros fiscais estaduais utilizados.

Demonstro a seguir o resultado dos testes que efetuei:

1) na planilha de fls. 38, ano-calendário de 2001, mês de janeiro, filial 03, CNPJ 03.148.547/0004-70, o primeiro total, no valor de R\$ 168.075,29 é discrepante do valor constante da fls. 58 do volume 01 do Anexo I, sob o **código fiscal 5.12**, no valor de R\$ 167.998,79. Os valores dos meses de fevereiro, março, maio, junho e julho, coincidem com os valores referentes ao **código fiscal 5.12**, constantes das fls. 60, 62, 67, 69 e 71, respectivamente. A partir dessa verificação conferi os demais valores desse ano, bem como todos os valores lançados para a mesma filial, referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, planilhas de fls. 39 e 40, e verifiquei que todos os valores indicados nas planilhas **são muito discrepantes** daqueles constantes sob o **código fiscal 5.12** nos respectivos meses escriturados nos referidos livros fiscais (Anexos II e III), comprovando-se, desse modo, ao contrário do afirmado pela autoridade julgadora em primeira instância, que o fisco além verbas sob o **código fiscal 5.12** incluiu como faturamento outras verbas sob outros códigos, como já dito anteriormente, sem que as tivessem especificado ou demonstrado no TVF ou no auto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.003228/2005-99  
Acórdão nº : 103-22.558

de infração por código ou valores, salvo hipótese de eventual erro na quantificação dessas verbas;

2) na planilha de fls. 38, ano de 2001, mês de dezembro, filial 08, CNPJ nº 03.148.547/0009-84, última verba dessa coluna, consta o valor de R\$ 1.010.981,60, porém como inexistente nos autos demonstrativos fiscais da composição desses totais mensais, por código e valor, referida verba refoge do padrão "único" estabelecido pela autoridade julgadora de primeira instância, consistente no valor somente de saídas sob o código fiscal 5.12 menos "devoluções de vendas", inexistindo explicação de como foi obtido esse valor;

3) na planilha de fls. 40, ano de 2003, mês de janeiro, filial 02, CNPJ nº 03.148.547/0003-99, primeira verba dessa coluna, consta o valor de R\$ 1.419.934,76, que também refoge do padrão "único" estabelecido pela autoridade julgadora de primeira instância, consistente no valor somente de saídas sob o código fiscal 5.12 menos "devoluções de vendas", inexistindo explicação de como foi obtido esse valor, visto inexistir nos autos demonstrativos fiscais da composição desses totais mensais, por código e valor; o certo é que não há coincidência desse valor da planilha com o constante da respectiva cópia da folha do livro fiscal utilizado, sob o alegado código fiscal de venda de mercadorias.

Dessarte, confirma-se que o levantamento fiscal, tal como efetuado, consistiu, exclusivamente, em copiar valores resumos de totais mensais de faturamento extraídos de cópias de livros fiscais estaduais, sem demonstrativos ou comprovações de sua composição, natureza das operações a que se referem e também sem comprovação ou demonstração de valores expurgados e de outros valores ditos como expurgados mas que, na realidade, não o foram, apresentando-se o lançamento tributário eivado de dúvidas e contradições que militam a favor da acusada.

A segurança e a certeza são apanágios indeclináveis do crédito tributário insertos no algoritmo do lançamento tributário esculpido no art. 142 do Código Tributário Nacional, que se não observados implicam improcedência da exigência fiscal.

Na esteira dessas considerações, oriento o meu voto no sentido de prover o recurso voluntário, acompanhando o voto do ilustre Conselheiro Relator, por sorteio.

Brasília – DF, em 27 de julho de 2006.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER